

Série Gestão Cooperativa

MANUAL CONTÁBIL

para cooperativas agropecuárias



SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO
COOPERATIVISMO

MANUAL DE CONTABILIDADE PARA AS
COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

Dorly Dickel

Versão Atualizada 2014



D559m Dickel, Dorly

Manual de contabilidade para as cooperativas agropecuárias /
Dorly Dickel. 2. ed. atualizada. – Porto Alegre: SESCOOP/RS,
2014.

317p.

ISBN 978-85-63500-15-1

1. Cooperativismo. 2. Ramo Agropecuário. 3. Contabilidade.
I. Título.

CDU 334.73

Catálogo na fonte por: Raquel Reis dos Santos CRB 10/1408

Editora SESCOOP/RS
Rua Félix da Cunha, 12
Bairro Floresta, Porto Alegre / RS - CEP: 90570-000
Fone: (51) 3323-0000
www.sescoopr.rs.coop.br

MENSAGEM DO PRESIDENTE

Prezados dirigentes e profissionais da contabilidade,

Sabemos que nossas cooperativas estão inseridas em um mercado complexo e cada vez mais competitivo, que exige profissionalismo, qualidade, eficiência e transparência. A busca constante da melhoria da gestão é, com certeza, o caminho para que as cooperativas alcancem suas metas e mantenham sua sustentabilidade. Nós temos consciência de todo esse processo, e estamos trabalhando fortemente nesse sentido.

Da mesma forma, temos ciência de que, tão importante quanto, é a manutenção de um ambiente interno favorável, no qual o relacionamento entre cooperados esteja fundamentado na essência do princípio da gestão democrática. É fundamental trabalhar pela transparência das decisões e dos resultados e, para isso, precisamos basear nossa atuação em altos padrões de governança voltados para o nosso modelo de negócios – uma governança verdadeiramente cooperativista.

Nesse cenário, vale ressaltar, é fundamental e de extrema responsabilidade o papel desempenhado pelos profissionais de contabilidade na produção de informações econômico-financeiras fidedignas, relevantes e tempestivas. Isso, é claro, respeitando as Normas Brasileiras de Contabilidade que, recentemente, passaram pela uniformização às Normas Internacionais de Contabilidade.

Pensando sempre no melhor desempenho do setor, no sentido de auxiliar profissionais da área e dirigentes na produção e análise de relatórios contábeis, apresentamos o “**Manual de Contabilidade para as Cooperativas Agropecuárias**” – desenvolvido pelo Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo do Rio Grande do Sul (Sescoop/RS) e, agora, disponibilizado pelo Sistema OCB aos outros estados.

Temos certeza de que o material contribuirá para a melhoria da gestão e da governança das cooperativas agropecuárias de todo o Brasil a partir da apuração consistente dos resultados econômico-financeiros. O objetivo é nortear debates e decisões estratégicas para o desenvolvimento e o sucesso dos empreendimentos cooperativos, atendendo, assim, à finalidade maior de uma sociedade cooperativa – trabalhar por melhores resultados aos seus associados.

Boa leitura!

Márcio Lopes de Freitas

presidente do Sistema OCB

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Ato Cooperativo.....	42
Figura 2: Contabilização do Ativo Intangível.....	93
Figura 3: Árvore de Decisão.....	133
Quadro 1: Proporcionalidade de Atos Cooperativos e Atos não Cooperativos.....	43
Tabela 1: Resumo da Interpretação das Contingências.....	132
Gráfico 1: Capital Circulante Líquido.....	208
Gráfico 2: Índices de Liquidez.....	208
Gráfico 3: Composição do Endividamento – Curto Prazo X Longo Prazo.....	209
Gráfico 4: Endividamento Total.....	209
Gráfico 5: Imobilização do PL.....	210
Gráfico 6: Comparativo Ingressos x CPV x Operacionais x Financeiros.....	210
Gráfico 7: Desempenho da cooperativa.....	211
Gráfico 8: Resultado Anual em Relação ao Faturamento Líquido.....	211
Gráfico 9: Endividamento em Relação ao Capital Próprio.....	212
Gráfico 10: Evolução até 2009.....	212

SUMÁRIO

1 OBJETIVOS	10
2 INTRODUÇÃO	11
3 ASPECTOS CONTÁBEIS BÁSICOS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS	15
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	15
3.2 ASPECTOS LEGAIS: LEI Nº 5.764/71	15
3.2.1 Artigo 4 da Lei nº 5.764/71	15
3.2.2 Artigo 24 da Lei nº 5.764/71	17
3.2.3 Artigo 28 da Lei nº 5.764/71	17
3.2.4 Artigos 79, 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71	18
3.2.5 Artigo 80 e 81 da Lei nº 5.764/71	19
3.2.6 Artigo 88 da Lei nº 5.764/71	19
3.2.7 Artigo 89 da Lei nº 5.764/71	20
3.3 RESOLUÇÕES DO CNC.....	20
3.3.1 Resolução CNC nº 10, de 22 de janeiro de 1974.....	21
3.3.2 Resolução CNC nº 18, de 13 de dezembro de 1978	21
3.3.3 Resolução CNC nº 29, de 13 de fevereiro de 1986.....	22
3.4 ATOS NORMATIVOS DA RECEITA FEDERAL.....	22
3.4.1 Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 73/1975	22
3.4.2 Parecer Normativo nº 38, de 31 de outubro de 1980.....	24
3.5 NORMAS DO CFC	30
3.5.1 NBC T 10.8.....	30
3.5.2 Interpretação Técnica NBC T 10.8 – IT – 01 – Entidades Cooperativas	34
3.6 VISÃO CONTÁBIL DO ATO COOPERATIVO	39
4 QUESTÕES CONTÁBEIS RELEVANTES E ESPECÍFICAS PARA AS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS	45
4.1 CONSIDERAÇÕES	45
4.2 REGISTRO E MENSURAÇÃO DE OPERAÇÕES.....	45
4.2.1 Juros sobre o Capital Social.....	45
4.2.2 Produtos de Associados e Terceiros em Depósito	47
4.2.3 Vendas com Preço a Fixar	50
4.2.4 Vendas para Entrega Futura.....	52
4.2.5 Créditos em Físico de Produtos	53
4.2.6 Participação em Sociedades Não Cooperativas.....	54
4.2.7 Participações em Sociedades Cooperativas	58
4.2.8 Créditos Tributários	59
4.2.9 Resultado das Aplicações Financeiras.....	65
4.2.10 Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa	70
4.2.11 Financiamentos (Securitização, Pesa, Recoop, etc.).....	72
4.2.12 Precatórios	76
4.2.13 Contabilização de Bonificações.....	78
4.2.14 Contabilização de INSS Retido na Fonte.....	81
4.2.15 Reservas Legais e Estatutárias	81

4.2.16 Realização da Reserva de Reavaliação	84
5 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE.....	86
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	86
5.2 PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO	88
5.3 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS.....	88
5.4 ATIVO INTANGÍVEL.....	91
5.5 AJUSTE A VALOR PRESENTE.....	93
5.6 CUSTO DE EMPRÉSTIMOS	96
5.7 ESTOQUES	97
5.8 PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTOS.....	101
5.9 ATIVO IMOBILIZADO – CUSTO ATRIBUÍDO.....	102
5.10 ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.....	109
5.11 ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA	112
5.12 INSTRUMENTOS FINANCEIROS	114
5.13 ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA.....	129
5.14 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.....	131
5.15 ANÁLISE DA ICPC 14	134
5.16 OUTRAS NORMAS APLICÁVEIS ÀS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS	137
5.16.1 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	137
5.16.2 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	138
5.16.3 Divulgação de Partes Relacionadas.....	138
5.16.4 Operações de Arrendamento Mercantil.....	138
5.16.5 Subvenções e Assistência Governamentais	138
5.16.6 Demonstração do Valor Adicionado	139
5.16.7 Combinação de Negócios.....	139
5.16.8 Investimento em Coligada e em Controlada.....	139
5.16.9 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.....	140
5.16.10 Evento Subsequente.....	140
5.16.11 Apresentação das Demonstrações Contábeis.....	140
5.16.12 Receitas	140
5.16.13 Tributos sobre o Lucro	141
5.16.14 Benefícios a Empregados.....	142
5.16.15 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.....	142
5.16.16 Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41	142
6 PLANO DE CONTAS.....	143
6.1 CONSIDERAÇÕES	143
6.2 ORIENTAÇÕES COMPLEMENTARES.....	143
6.2.1 Apuração dos Resultados por Atividade e/ou Centros de Custo	144
6.2.2 Apuração de Resultados de Atos Cooperativos e Atos não Cooperativos.....	147
6.2.3 Sistema Auxiliar – Custos de Produção	148
6.2.4 Sistema Auxiliar – Custos e Dispendios dos Serviços Prestados.....	148
6.2.5 Resultado Financeiro	149
6.2.6 Movimentação dos Estoques	150
6.2.7 Ativo Diferido	151
6.2.8 Contas de Compensação.....	151
6.3 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS	151

7 ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	178
7.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	178
7.2 FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	178
7.3 CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	179
7.4 ESTRUTURA DAS NOTAS EXPLICATIVAS	180
7.5 DIVULGAÇÃO DE POLÍTICAS CONTÁBEIS.....	181
7.6 MODELO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	183
7.7 RELATÓRIOS GERENCIAIS	206
7.8 INDICADORES DO BALANÇO SOCIAL.....	215
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS	220
REFERÊNCIAS.....	222
ANEXO - SUMÁRIO DOS PRONUNCIAMENTOS DO CPC	224

1

OBJETIVOS

O objetivo deste Manual é estabelecer um modelo básico de Contabilidade para as Cooperativas Agropecuárias, respeitando a legislação específica aplicável às Sociedades Cooperativas, observando as normas fiscais da legislação brasileira e estando em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Para isso, foi elaborado um Plano de Contas, com desdobramentos até o sexto grau, sendo possível o detalhamento em níveis maiores, ou ainda, a utilização de registros auxiliares analíticos para o controle detalhado do saldo das contas.

A utilização do Plano de Contas proposto permitirá a padronização e a comparabilidade das informações contábeis de todas as Cooperativas que o adotarem. Entretanto, para que todo este processo tenha utilidade prática, é fundamental a adoção de práticas contábeis uniformes, conforme as recomendações divulgadas neste Manual.

A adoção das práticas contábeis, de acordo com este Manual, vem ao encontro dos propósitos da convergência das normas brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade que, em síntese, buscam maior transparência, confiabilidade e credibilidade nas informações, seja perante os cooperados, dirigentes, fornecedores, bancos, interessados.

É importante destacar que a adoção de práticas contábeis uniformes, além de permitir a comparabilidade dos números e indicadores com outras Cooperativas, constitui uma base fundamental para tornar a Contabilidade uma ferramenta indispensável para o processo de avaliação, monitoramento e análise gerencial, tão necessária para a tomada de decisões e correção de rumos nos negócios, tanto em relação ao desempenho operacional quanto aos indicadores sociais.

Em última análise, o grande propósito deste Manual é também o fortalecimento do sistema cooperativo, através do uso da Contabilidade como uma ferramenta de gestão, pois a transparência é o pressuposto básico de uma gestão democrática e participativa.

2

INTRODUÇÃO

A criação da Super Receita (Receita Federal do Brasil), através da Lei nº 11.457/07 e, de forma quase simultânea, a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por meio do Decreto nº 6.022/07, foram o marco das grandes mudanças que estão acontecendo na atualidade, na Contabilidade das Empresas e das Cooperativas em geral. A partir dessas mudanças na legislação, as Cooperativas Agropecuárias passaram a sujeitar-se a emissão da nota fiscal eletrônica (NF-e), a escrituração fiscal digital (EFD), a EFD-Contribuições, e a partir de 2014 ficaram sujeitas à escrituração contábil digital (ECD) em função das alterações introduzidas pelo Decreto nº 7.979/13, entre outras novas exigências que estão por vir.

No dia 21.12.2009, a RFB publicou a IN RFB nº 981, que alterou a IN RFB nº 900/08, definindo novas regras para a compensação dos créditos de PIS e COFINS, apurados pelo regime não cumulativo, os quais somente poderão ser utilizados a partir de 01.02.2010, após prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas, relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens 4.3 Documentos Fiscais e 4.10 Arquivos complementares – PIS/COFINS, do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001. A apresentação dos referidos arquivos fica dispensada, caso o contribuinte já esteja obrigado a entregar a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Em 21.11.2012, foi publicada a IN RFB nº 1.300/12, que revogou a IN RFB nº 981/09 e estabeleceu as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Por outro lado, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.052/10, já substituída pela IN SRF nº 1.252/12, foi instituída a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (EFD-Contribuições), que tem por objetivo a demonstração, clara e inequívoca, de todos os créditos e débitos destas contribuições, bem como a demonstração dos créditos acumulados, além de dar o suporte para os pedidos de ressarcimento.

Em 2013 foi instituída a Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ), através da Instrução Normativa RFB nº 1.353/2013, porém, essa obrigação acessória já foi revogada pela IN RFB nº 1.422/13, que instituiu a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.01.2014, as pessoas jurídicas ficam

dispensadas da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), em razão da obrigatoriedade da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Recentemente foi publicada a IN RFB nº 1.420/2013 (DOU de 20.12.2013), que trata da Escrituração Contábil Digital (ECD) para fins fiscais e previdenciários. Essa escrituração passa a ser obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo “lucro real”, inclusive para as Sociedades Cooperativas, a partir de 1º.01.2014.

Outra novidade anunciada, através do Ato COTEPE/ICMS 052/2013, que alterou o Ato COTEPE/ICMS 009/2008, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), para estabelecer, a partir de 01.01.2015, a obrigatoriedade de escrituração do BLOCO K (Controle da Produção e do Estoque) e seus respectivos registros, que tem por finalidade o controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento da prestação de informações à repartição fiscal.

Para 2014, a grande expectativa é a vigência do eSocial, cujo leiaute dos arquivos já foi divulgado, mas ainda está sujeito a ajustes. Todavia, o cronograma de adoção já está publicado.

Em 05.09.2013, o CFC publicou CTG 1000, que permite às entidades que ainda não conseguiram atender todos os requisitos da NBC TG 1000 que sua adoção plena ocorra nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2013, inclusive a adoção do custo atribuído para os bens do ativo Imobilizado.

Bem recentemente foi publicada a Medida Provisória nº 627/2013, que altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; e dá outras providências.

As Cooperativas, os seus dirigentes e os contabilistas, portanto, precisam entender que o investimento em Tecnologia da Informação (TI), indispensável para o bom funcionamento dos controles internos, vai muito além da necessidade gerencial, já que se tornou imprescindível para atender às obrigações legais, aplicáveis ao mundo dos negócios.

Reproduzimos aqui um trecho extraído do Livro *O Mundo é Plano*, escrito por Thomas L. Friedman (2005), que trata de uma breve história do século XXI:

A profissão de contador está atravessando um momento de transição [...], estamos adentrando uma fase em que assistiremos à digitalização, virtualização e automação de praticamente tudo. Os saltos de produtividade serão colossais para os países, empresas e indivíduos, capazes de absorver as novas ferramentas tecnológicas [...].

Como se não bastassem as inúmeras exigências de ordem fiscal, em 2007, foi publicada a Lei nº 11.638/07 que, dentre as alterações de ordem societária, determinou a convergência das Normas Brasileiras às normas Internacionais de Contabilidade. Antes mesmo da edição da Lei, já havia sido criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de elaborar estudos, o preparo e a emissão de Pronunciamentos de Contabilidade, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu o Comitê Gestor das Normas Contábeis, visando a contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em uma maior transparência das informações financeiras, utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais.

Conforme documento divulgado pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) em 2010, é visível que o novo padrão contábil irá exigir maior capacitação sobre como aplicar julgamentos, análise e pensamento crítico à Contabilidade, eis que os registros deixam de ser feitos com base em regras e fórmulas prontas. Desta forma, a Contabilidade passa a explicitar aspectos que têm impacto na situação econômica e financeira das entidades e que, até então, eram omitidos.

De acordo com os estudiosos da Contabilidade, uma das grandes mudanças, trazidas pela Lei nº 11.638/07, é a segregação da escrituração contábil da escrituração fiscal. De fato, há muito se dizia que os profissionais faziam a Contabilidade para atender às exigências fiscais. Agora, a Contabilidade deve ser feita para atender aos interesses societários, segundo o Padrão Contábil Internacional (IFRS), enquanto a apuração dos resultados tributáveis será tratada no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Apenas para exemplificar, conforme o novo padrão contábil, os bens patrimoniais das empresas devem sujeitar-se ao teste de *impairment* ou de recuperabilidade, e os ativos e os passivos deverão ser ajustados ao valor presente. Somando-se a isso, devem ser estabelecidos o valor residual e as taxas de depreciação, de acordo com a vida útil dos bens no registro das transações e prevalecer a essência sobre a forma, além de outras tantas mudanças de procedimentos na elaboração das Demonstrações Contábeis.

No atropelo das mudanças das normas, somente em dezembro de 2010, o Conselho Federal de Contabilidade editou mais de 50 (cinquenta) resoluções, praticamente a mesma quantidade de normas editadas durante todo o ano de 2009.

¹ A capacidade de nos adaptarmos, de reagirmos, de forma inteligente, às pressões ou a capacidade ímpar de superar problemas e dificuldades é denominada “resiliência”. O próprio significado do termo está ligado à ideia de flexibilidade, principal condição para nos mantermos no mercado de trabalho atual.

Resiliência é uma característica comum que alguns indivíduos eventualmente desenvolvem ante uma situação difícil, está também ligada à capacidade de assimilar as situações com os pés no chão. A descoberta tem valor especial para o mundo corporativo. Um traço comum das pessoas resilientes é a tolerância à mudança.

O termo “resiliência” está difuso dentro do conceito de Inteligência Emocional, sendo uma habilidade inata do indivíduo, ou seja, desde a nossa concepção, estamos nos adaptando ao contexto em que estamos vivendo, obviamente que algumas pessoas possuem uma maior facilidade de aceitação e enfrentamento das dificuldades encontradas.

Outro requisito básico da resiliência profissional é a definição clara, concisa e exequível de metas em pleno período de turbulência.

Além disso, em 2011, foi publicada a Resolução CFC nº 1.330/11, que aprovou a Interpretação Técnica 2000, estabelecendo critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis, bem como a responsabilidade do profissional da Contabilidade.

Por meio da Resolução CFC nº 1.445/2013, foram estabelecidos os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis, quando no exercício de suas funções, para cumprimento das obrigações previstas na Lei nº 9.613/1998 que dispõe sobre os crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores. O objetivo da presente Resolução é estabelecer normas gerais de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, que os profissionais e organizações contábeis devem adotar ao prestarem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza nas operações que especifica.

Neste contexto, para que sejam superadas as contínuas mudanças, os profissionais da área contábil precisam ser “resilientes”¹.

A mensagem que queremos transmitir aos profissionais da Contabilidade é que atualmente, mais do que nunca, uma grande responsabilidade recai sobre os nossos ombros, e caberá a nós responder com zelo, ética e responsabilidade, e, com isto, estaremos contribuindo para o desenvolvimento sustentável das nossas Cooperativas.

O presente Estudo não apenas disponibiliza um Plano de Contas que possibilita o registro e a apuração dos resultados destacados de atos cooperativos e atos não cooperativos, como também orienta os profissionais quanto à adoção correta de práticas contábeis adequadas, em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Para finalizar, reproduzimos uma frase de Luiz Almeida Marins Filho (2009) que é perfeitamente aplicável à realidade dos profissionais de Contabilidade: “O maior risco que corremos é ficarmos esperando para ver o que vai acontecer. Num mundo em extrema mudança, a atitude correta das pessoas é também a atitude de mudar”.

3

ASPECTOS CONTÁBEIS BÁSICOS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As Sociedades Cooperativas possuem características peculiares, distinguindo-se das demais empresas em vários aspectos, inclusive as Cooperativas possuem legislação própria que, apesar de tratar vagamente das questões contábeis, deve ser considerada fundamentalmente na questão do ato cooperativo, pois os resultados das operações com terceiros (atos não cooperativos), além de ser submetido à tributação, o ganho líquido tem que ser integralmente destinado ao RATES².

Também, devem ser consideradas as normas, editadas pelo Conselho Nacional do Cooperativismo (CNC), os atos normativos, editados pela Receita Federal e a NBC T 10.8, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que ditam normas contábeis, específicas para as Sociedades Cooperativas.

Neste contexto, nos itens seguintes, transcreveremos os dispositivos da legislação citada, com reflexos contábeis nas Cooperativas Agropecuárias, seguido de algumas considerações pertinentes.

3.2 ASPECTOS LEGAIS: LEI Nº 5.764/71

A Lei nº 5.764/71 trata vagamente das questões contábeis das Sociedades Cooperativas, no entanto alguns aspectos, disciplinados nesta lei, têm reflexo de ordem contábil, razão pela qual transcrevemos os artigos da Lei Cooperativista que merecem destaque, seguidos das observações pertinentes.

3.2.1 Artigo 4 da Lei nº 5.764/71

Este artigo da Lei cooperativista define as características das Sociedades Cooperativas, os quais trazem reflexos para a Contabilidade, em especial, os itens que destacamos em negrito:

*Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:
I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;*

² Na Lei nº 5.764/71, O FATES é denominado “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”.

Na NBCT 10.8, O FATES é denominado “Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES)”.

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços [grifo nosso].

Comentários sobre o Artigo 4º

Em relação aos incisos I e II deste artigo, é importante ressaltar as implicações das normas contábeis que tratam dos instrumentos financeiros, em particular, a Interpretação Técnica ICPC 14, sobre a qual faremos amplos comentários no capítulo que trata da convergência das normas Brasileiras às normas Internacionais de contabilidade.

Outrossim, merece destaque o inciso VII do artigo 4 da Lei nº 5.764/71, acima transcrito, que trata do retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente, às operações realizadas pelo associado, salvo a deliberação em contrário da Assembleia Geral.

Com certa frequência, ocorrem interpretações equivocadas quanto a este dispositivo legal, especialmente em relação à expressão “salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral”.

Neste sentido, esclarecemos que a lei parte do pressuposto que as sobras devem sempre reverter em favor dos cooperados, exceto quando estes decidem dar a estas sobras outra destinação, que pode ser simplesmente a destinação a fundos e/ou reservas.

Seguindo a mesma lógica, no item 10.8.1.9, da NBC T 10.8, estipulou-se o seguinte:

As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados, de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral.

Conclui-se, assim, que as sobras líquidas não podem, por exemplo, ser distribuídas em partes iguais entre os cooperados, nem proporcionais ao capital social, ficando restritas à forma prevista na lei nº 5.764/71 e na NBC T 10.8, isto é, que seja proporcional às operações realizadas pelos cooperados.

3.2.2 Artigo 24 da Lei nº 5.764/71

A seguir, apresentamos o artigo 24 da Lei nº 5.764/71 que trata dos juros sobre o capital social, com características diferentes das demais sociedades:

Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

(...)

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

Comentários sobre o Artigo 24

Os aspectos contábeis, relacionados à contabilização dos juros sobre o capital social, serão tratados no item 4.2.1 deste Manual.

3.2.3 Artigo 28 da Lei nº 5.764/71

O artigo 28 da Lei nº 5.764/71 trata dos fundos obrigatórios, os quais, para fins contábeis³, são chamados de “Reservas”:

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembleia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.

Comentários sobre o Artigo 28

A Reserva Legal e a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social são indivisíveis entre os cooperados, mesmo no caso de liquidação da sociedade.

É preciso salientar que as destinações às reservas legais e estatutárias devem ser sempre efetuadas na data do balanço, de forma que o saldo líquido apurado corresponda ao valor a ser destinado pela Assembleia Geral dos cooperados.

Maiores esclarecimentos, quanto à formação de fundos ou reservas e respectivas destinações, serão tratadas no item 4.2.15 deste Manual.

³ Conforme NBC T 10.8, aprovada pelo CFC.

3.2.4 Artigos 79, 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71

Estes artigos da Lei das Sociedades Cooperativas são de extrema importância para a Contabilidade, pois definem o ato cooperativo, autorizam a realização de atos não cooperativos e estabelecem a obrigatoriedade de escrituração em separado dessas operações e, ainda, determinam o tratamento contábil e tributário para o resultado desses negócios:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Comentários sobre os Artigos 79, 85, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71

As Sociedades Cooperativas possuem um tratamento tributário diferenciado para o ato cooperativo e, por isto, a Contabilidade deve segregar a apuração dos resultados do ato cooperativo no que se refere aos demais resultados, tal como está previsto no artigo 87 da Lei nº 5.764/71 e na própria NBC T 10.8.

O tratamento tributário, adequado ao ato cooperativo, não está sendo tratado neste Manual, contudo é necessário entender a extensão do ato cooperativo e, conseqüentemente, a abrangência dos artigos 85 e 86 da lei cooperativista pelos seguintes motivos:

- Não há incidência do Imposto de Renda e Contribuição Social⁴ sobre os resultados do ato cooperativo;

- O resultado líquido das operações, previstas nos artigos 85 e 86, após a tributação, deve ser destinado ao RATES.

Sendo assim, pela importância da questão contábil do ato cooperativo e conseqüente implicação de ordem tributária, o mesmo será tratado em item específico deste Manual (item 3.6).

⁴ Não incide o imposto nas sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas, já que a tributação ocorre na declaração dos sócios, no caso de distribuição das sobras. Vide parágrafo 1º da Lei nº 10.676/03: "§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias".

3.2.5 Artigos 80 e 81 da Lei nº 5.764/71

Os artigos 80 e 81 trazem as orientações quanto ao rateio das despesas da Sociedade Cooperativa:

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.

Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais.

Comentários sobre os Artigos 80 e 81 da Lei nº 5.764/71

Raramente as Cooperativas adotam as regras estabelecidas nesses artigos, pois a sua aplicação é de ordem facultativa, e a sua eventual aplicação depende, necessariamente, de previsão estatutária.

Em suma, a lei permite que as despesas gerais sejam rateadas entre todos os cooperados, quer tenham ou não operado com a Cooperativa. Esta regra, se aplicada, pode impor maior fidelidade dos sócios com a Cooperativa, visto que, no caso de não operarem com a mesma, estariam contribuindo para o pagamento das suas despesas gerais.

3.2.6 Artigo 88 da Lei nº 5.764/71

O artigo 88 da Lei cooperativista estabelece regras para a participação em Sociedades não Cooperativas:

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não-cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001).

Comentários sobre o Artigo 88 da Lei nº 5.764/71

A redação original deste artigo trazia um parágrafo, determinando que as inversões dessa participação seriam contabilizadas em títulos específicos, e os seus eventuais resultados positivos, levados ao “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”.

Várias são as dúvidas, decorrentes da aplicabilidade desse dispositivo legal, dentre os quais, citamos:

- O resultado, decorrente da participação em Sociedades não Cooperativas, deve ser destinado compulsoriamente ao RATES ou a critério da Assembleia Geral?

• Se o resultado for apurado, através da Equivalência Patrimonial (CPC 18), qual a forma adequada de contabilização, especialmente quando for apurado o ganho da equivalência patrimonial, tendo em vista que este resultado não estará disponível financeiramente?

Também, em relação a esta relevante questão contábil, a sua abordagem será realizada no item 4.2.6 deste Manual.

3.2.7 Artigo 89 da Lei nº 5.764/71

Neste artigo, é estabelecida a destinação que deve ser dada quando houver eventuais prejuízos apurados:

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

Comentários sobre o artigo 89 da Lei nº 5.764/71

A questão da absorção das perdas pela Reserva Legal⁵ e o seu eventual rateio entre os sócios são temas a serem abordados no item que trata da NBC T 10.8, pois esta norma trata da sua interpretação de forma bastante lúcida e abrangente.

3.3 RESOLUÇÕES DO CNC

Primeiramente, cumpre esclarecer que o CNC – Conselho Nacional de Cooperativismo – foi instituído por força do artigo 95 da Lei nº 5.764/71, cabendo a ele as atribuições estabelecidas no artigo 97 da mesma lei:

Art. 97. Ao Conselho Nacional de Cooperativismo compete:
I - editar atos normativos para a atividade cooperativista nacional;
II - baixar normas regulamentadoras, complementares e interpretativas, da legislação cooperativista;
III - organizar e manter atualizado o cadastro geral das cooperativas nacionais;
IV - decidir, em última instância, os recursos originários de decisões do respectivo órgão executivo federal;
V - apreciar os anteprojetos que objetivam a revisão da legislação cooperativista;
VI - estabelecer condições para o exercício de quaisquer cargos eletivos de administração ou fiscalização de cooperativas;
VII - definir as condições de funcionamento do empreendimento cooperativo, a que se refere o artigo 18;
VIII - votar o seu próprio regimento;
IX - autorizar, onde houver condições, a criação de Conselhos Regionais de Cooperativismo, definindo-lhes as atribuições;
X - decidir sobre a aplicação do Fundo Nacional de Cooperativismo, nos termos do artigo 102 desta Lei;
XI - estabelecer em ato normativo ou de caso a caso, conforme julgar necessário, o limite a ser observado nas operações com não associados a que se referem os artigos 85 e 86.
Parágrafo único. As atribuições do Conselho Nacional de Cooperativismo não

⁵ Na Lei nº 5.764/71, a Reserva Legal é chamada de “Fundo de Reserva”. A NBC T 10.8” definiu que o Fundo de Reserva, previsto na Lei nº 5.764/71, para fins contábeis, passa a denominar-se “Reserva Legal”.

se estendem às cooperativas de habitação, às de crédito e às seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, no que forem regidas por legislação própria.

A seguir, transcrevemos as normas, editadas pelo CNC, cuja aplicabilidade ainda persiste, e que são de natureza contábil ou resultam em reflexos na Contabilidade das Cooperativas.

3.3.1 Resolução CNC nº 10, de 22 de janeiro de 1974

Esta Resolução dispõe sobre a criação do capital rotativo nas Cooperativas.

O CONSELHO NACIONAL DE COOPERATIVISMO, em sessão realizada em 22 de janeiro de 1974, com base no que dispõe o artigo 97, item II, da Lei 5.764, de 16.12.71, RESOLVEU:

I - Os estatutos da Cooperativa poderão admitir a criação do capital rotativo, fixando o modo de sua formação e as condições de sua retirada no prazo estabelecido ou nos casos de demissão, eliminação ou exclusão do associado;

II - A Assembléia Geral, desde que o assunto conste expressamente do edital de convocação, poderá criar o capital rotativo, observado o disposto no item anterior;

III - No que couber, aplica-se ao capital rotativo as disposições legais referentes ao capital, notadamente as que se referem à manutenção do capital mínimo;

IV - Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.

Walter Costa Porto

Presidente em Exercício

Comentários sobre a Resolução CNC nº 10/74

O capital rotativo tem sido pouco utilizado pelas Cooperativas em geral, motivo pelo qual não temos muitas informações sobre o funcionamento deste tipo de operação. Todavia, não há dúvidas que o capital rotativo deve ser classificado, levando-se em conta o passivo, eis que tem prazo definido para a devolução aos cooperados.

Uma questão importante sobre este assunto é quanto à possibilidade de remuneração do capital rotativo. Considerando que a Resolução do CNC diz que se aplicam ao capital rotativo as disposições legais, referentes ao capital, conclui-se que é permitida a remuneração de juros, respeitados os limites legais e somente quando forem apuradas sobras, conforme previsto na resolução CNC nº 18/78.

3.3.2 Resolução CNC nº 18, de 13 de dezembro de 1978

Esta Resolução dispõe sobre o pagamento dos juros, referidos no artigo 24, § 3º, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

O CONSELHO NACIONAL DE COOPERATIVISMO, em sessões realizadas em 13 de dezembro de 1978, com base no disposto no artigo 97, item II, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. RESOLVEU:

I - As sociedades cooperativas somente poderão pagar juros sobre o valor das quotas-partes integralizadas do capital quando tiverem sido apuradas sobras.

II - Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 13 de dezembro de 1978.

Alysson Paulinelli

Presidente

Comentários sobre a Resolução CNC nº 18/78

A questão dos juros sobre o capital social será tratada no item 4.2.1 deste Manual.

3.3.3 Resolução CNC nº 29, de 13 de fevereiro de 1986

A Resolução dispõe sobre a contabilização dos resultados das aplicações no mercado financeiro, feitas pelas Cooperativas.

O CONSELHO NACIONAL DE COOPERATIVISMO - CNC, em Sessão realizada em 29 de janeiro de 1986, com base no disposto no artigo 97, item I, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, RESOLVEU:

I - Os resultados das aplicações feitas pelas Cooperativas no mercado financeiro serão levados à conta de resultado, ficando a destinação definitiva a critério da Assembleia Geral ou de norma estatutária.

II - Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

*Eugênio Pedro Giovenardi
Secretário Executivo*

Comentários sobre a Resolução CNC nº 29/86

A questão da contabilização e da apuração dos resultados das aplicações no mercado financeiro será tratada no item 4.2.9 deste Manual.

3.4 ATOS NORMATIVOS DA RECEITA FEDERAL

Selecionamos dois pareceres normativos, editados pela Receita Federal, ambos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação, que tratam da apuração dos resultados tributáveis das Sociedades Cooperativas.

O primeiro é o Parecer Normativo CST nº 73/1975 que, apesar de ser bastante antigo, traz bons subsídios acerca da forma de escrituração contábil e apuração do resultado tributável das Cooperativas. O segundo é o Parecer Normativo CST nº 38/1980 que, embora trate mais especificamente da tributação das Cooperativas Médicas, traz regras interessantes que podem ser aplicadas às demais Cooperativas.

A seguir, transcrevemos, na íntegra, os referidos Pareceres Normativos e, na sequência, apresentamos algumas considerações referentes a eles.

3.4.1 Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 73/1975 (D.O.U.: 11.08.1975)

EMENTA - Sociedades cooperativas que operem com terceiros, nos termos dos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Tributação face ao art. 111. da mesma Lei. Apuração dos resultados. Rendimentos tributados e rendimentos fora do campo da incidência tributária.

1. Consulta-se sobre a forma de apuração dos resultados das operações que as sociedades cooperativas realizem com terceiros, consoante faculdade outorgada pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei n 5.764, de 16/12/71, a seguir transcritos:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente Lei.

Parágrafo único - No caso das cooperativas de crédito e das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não-cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento dos objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único - As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao fundo de assistência técnica, educacional e social.

2. Situa-se a dúvida no fato de ter a referida lei considerado como renda tributária tais resultados, conforme dispõe o seu art. 111., in verbis:

Serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei.

3. O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste Parecer. Viu-se, então, que a isenção de que gozavam as cooperativas com base no art. 23. do Regulamento do Imposto de Renda vigente - Decreto nº 58.400/66 - oriundo do art. 31. da Lei nº 4.506/64, foi substituída pela não incidência; ex vi do disposto no art. 18. do Decreto-Lei nº 59, de 21/11/66. Nos termos do referido art. 18. , ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-Lei nº 59/66 pelo art. 117. da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito art. 111, da mesma Lei, ficaram fora do campo da incidência do Imposto de Renda os resultados das atividades inerentes a esse tipo societário (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros (cf. Parecer Normativo nº 155/73 cit.).

4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receitas, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. **A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.** Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o perceptual que as receitas oriundas das

*operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais [grifo nosso].
À Consideração superior.*

Comentários sobre o PN CST nº 73/1975

Em linhas gerais, o PN CST nº 73/1975 orienta a segregação contábil das operações de associados e terceiros, evidenciando-se que é relativamente fácil identificar as receitas, os custos e as despesas diretas das operações com terceiros. A partir daí, e, desde que seja impossível destacar os custos e os encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem ser eles apropriados, proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.

Entendemos que esse dispositivo autoriza a apuração do custo de captação dos recursos, aplicados no mercado financeiro, não se aplicando unicamente o simples rateio das despesas financeiras, ou seja, se é possível calcular a taxa média de captação dos recursos financeiros, podemos calcular o custo financeiro dos recursos aplicados no mercado financeiro, como é mostrado no item “Rendimento das Aplicações Financeiras”.

3.4.2 Parecer Normativo nº 38, de 31 de outubro de 1980⁶

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

1.24.20.25 - Rendimentos Distribuídos pelas Pessoas Jurídicas ou pelas Empresas Individuais

2.08.30.00 - Isenção das Sociedades Cooperativas

2.16.25.00 - Lucro Arbitrado

Não estão cobertos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo.

A base de cálculo do Imposto de Renda será determinada segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos, e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pelo Decreto-Lei nº 1.648/78 e respectivas normas regulamentares.

Diversos atos normativos estabeleceram o entendimento de que as sociedades cooperativas têm a obrigação de destacar em sua escrituração contábil as receitas não compreendidas como típicas ou normais a esse tipo societário, bem como os correspondentes custos, despesas e encargos, a fim de ser apurado o lucro a ser oferecido à tributação (Parecer Normativo CST nº 73/75, Diário Oficial de 04/08/75), incluindo-se, nesse caso, a obrigação de efetuar a correção monetária do balanço (Parecer Normativo CST nº 33/78, Diário Oficial de 18/04/78) e oferecer à tributação parcela do lucro inflacionário do exercício, determinada proporcionalmente (Parecer Normativo CST nº 33/80, Diário Oficial de 09/09/80). Não se encontra esclarecido, entretanto, como determinar a base de cálculo do Imposto de Renda quando não-atendidas aquelas obrigações.

⁶ Diário Oficial da União, de 05/11/1980 (nº. 211, seção i, p. 22.098).

2. Das sociedades cooperativas

2.1. Empresas de serviços

Em linhas gerais, as cooperativas são definidas como empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, em que estes exercem, em relação a elas, simultaneamente, o papel de "sócio" e de "usuário" ou "cliente" (princípio da dupla qualidade). Permite a lei que elas adotem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, ficando sua autorização, controle e fiscalização sujeitos a órgãos governamentais.

2.2. O art. 111 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabelece:

"Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei."

2.3. Operações das sociedades cooperativas

Em face do dispositivo citado e de outros contidos nessa Lei específica que passaremos a indicar entre parênteses, pode-se constatar que duas categorias de operações são admitidas como regulares no funcionamento da sociedade cooperativa.

2.3.1. Atos cooperativos

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina "atos cooperativos" e define como: "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais" (art. 79), devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela "prestação direta" de serviços aos associados (art. 7º).

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço do exercício (art. 80, parágrafo único).

2.3.2. Atos não-cooperativos legalmente permitidos

A segunda categoria corresponde a alguns atos não-cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas os sujeita, por isso mesmo, a escrituração em separado e a tributação regular dos resultados obtidos.

São estas as operações admitidas:

I - aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados que sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II - fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e estejam de conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados (art. 86);

III - participação, em caráter excepcional, em sociedades não-cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88).

2.3.3. Destinação dos resultados dos atos não-cooperativos

Os rendimentos dessas operações, além de tributáveis, não podem ser distribuídos, pois passam a integrar obrigatoriamente a conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (arts. 87 e 88, parágrafo único).

2.3.4. Disciplinamento das operações dos arts. 85 e 86.

A execução das operações previstas nos arts. 85 e 86 da Lei nº 5.764 está regulada pela Resolução nº 1, de 04 de setembro de 1972, do Conselho Nacional de Cooperativismo (Diário Oficial de 15 de setembro de 1972 e alterado pelo Diário Oficial de 26 de fevereiro de 1973), órgão ao qual as cooperativas estão subordinadas normativamente (art. 103), a qual admite apenas duas opções:

1ª) realizá-las em base que não supere a 30% do maior montante das transações realizadas nos três últimos exercícios; ou

2ª) em base que não supere a 100% do mesmo montante.

Na primeira hipótese, essa opção será comunicada à Secretaria Executiva do CNC juntamente com "cópia da comunicação expedida à Delegacia da Receita Federal, assinalando a decisão de operar com terceiros"; na segunda, a opção só poderá ser posta em prática após obtenção de prévia e expressa autorização daquela Secretaria do CNC.

2.4. Atos incompatíveis com o regime cooperativo

Tendo a Lei nº 5.764 indicado quais os negócios que, dentro do universo econômico, podem ser exercitados pelas cooperativas, é lícito deduzir que quaisquer outros que elas realizem serão juridicamente incompatíveis com o regime especial que foi estabelecido e, portanto, com o próprio conceito legal dessas entidades.

2.5. Proibição legal de concessão de benefícios

Em qualquer hipótese, a lei veda expressamente as cooperativas de "distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada, e que só poderão ser pagos se apurados sobras" (art. 24, § 3º, e Resolução CNC nº 18, de 13/12/78, Diário Oficial, de 27/12/78).

3. Das cooperativas de médicos

3.1. Atos cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2. Atos não-cooperativos, diversos dos legalmente permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com:

- a) diárias e serviços hospitalares;
- b) serviços de laboratórios;
- c) serviços odontológicos;
- d) medicamentos; e
- e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.

É evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultante, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3. Intermediação

Com estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercância, ou seja, a intermediação.

3.4. Organização mercantil

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica; (2) fins lucrativos; (3) habitualidade; (4) organização voltada à circulação de bens e serviços; e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados; percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.

3.5. Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2º, c/c art. 7º, da Lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação, poderia ensejar a escalada a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário.

4. Tratamento tributário

Os resultados das atividades estranhas ao objetivo social das cooperativas, segundo os postulados da Lei nº 5.764/71, conforme já foi exposto no Parecer Normativo CST nº 155/73 (Diário Oficial de 05/11/73), estão abrangidos pela regra geral do art. 226 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975, que submete ao pagamento do imposto todas as pessoas jurídicas que tenham lucros apurados em conformidade com o mesmo RIR, cujo art. 574 ainda declara ser irrelevante, na definição do fato gerador, a

origem ou causa dos rendimentos. Esta conclusão se harmoniza com o princípio de igualdade de todos perante a lei, consagrado pelo art. 153, § 1º, da Constituição da República.

5. Apuração dos resultados tributáveis

5.1. Como foi dito inicialmente, deve o Imposto de Renda ter por base de cálculo o resultado determinado a partir da escrituração contábil, que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no Parecer Normativo CST nº 73/75. Todavia, quando não houver tal destaque, como no caso em que os ingressos não indiquem individualizadamente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real.

5.2. Far-se-á mister, então, arbitrar o lucro, como determinado pelo art. 7º, IV, do Decreto-Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, e legislação regulamentar.

6. Do arbitramento do lucro

6.1. A Portaria nº 22, de 12/01/79, ao fixar critérios para determinação do lucro por arbitramento, manda aplicar o coeficiente de 30% sobre a receita bruta de prestação de serviços, exceto os de transporte, e de 15% sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias. Esses coeficientes serão elevados até o limite máximo igual ao dobro dos inicialmente fixados, à razão de 20% sobre o último adotado, se o arbitramento se referir a mais de um exercício, dentro de um mesmo quinquênio. A propósito, convém lembrar que o Parecer Normativo CST nº 68/79 (Diário Oficial de 22/11/79) tratou especificamente da matéria.

6.2. Desta forma, à administração tributária incumbe quantificar a parte dos ingressos totais que não se comporta dentro da regra da não incidência, a fim de servir de base de cálculo ao lucro arbitrado. Essa quantificação é perfeitamente exequível com os instrumentos fornecidos pela legislação, uma vez que, ao considerar como lucro 30% ou 15% da receita bruta, conforme seja ela oriunda da prestação de serviços ou da venda de bens, logicamente fixou os custos, despesas e encargos em 70% e 85%, respectivamente.

6.3. Exemplificação

Formulemos a hipótese de uma cooperativa de médicos em que os dados contidos na escrituração contábil permitam identificar:

Despesas administrativas (exclusivamente dos atos cooperativos)*	Cr\$ 15.000,00
Hospitais	Cr\$ 200.000,00
Produtos farmacêuticos	Cr\$ 100.000,00
Laboratórios, etc.	Cr\$ 100.000,00
Outros serviços de terceiros	Cr\$ 80.000,00
Total:	Cr\$ 630.000,00

* *Observação: As demais despesas administrativas serão distribuídas por rateio.*

I - Determinação da receita bruta:

Separando-se as despesas de serviços e de bens, ambos adquiridos de terceiros, teremos:

a) Serviços

Hospitais	Cr\$ 200.000,00
Laboratórios, etc.	Cr\$ 100.000,00
Outros serviços de terceiros	Cr\$ 80.000,00
Soma	Cr\$ 380.000,00

Sabendo-se que Cr\$ 380.000,00 representam, segundo a lei, 70% da receita bruta de serviços, podemos estabelecer a seguinte proporção:

$$\frac{70}{380.000,00} : \frac{100}{X} \text{ onde } X = \text{Cr\$ } 542.857,00$$

Receita bruta de serviços = Cr\$ 542.857,00

b) Bens

Produtos farmacêuticos..Cr\$ 100.000,00

Sabendo-se que Cr\$ 100.000,00 representam 85% da receita bruta de venda de bens, estabeleceremos a proporção:

$$\frac{85}{100.000,00} : \frac{100}{X} \text{ onde } X = \text{Cr\$ } 117.647,00$$

Receita bruta da venda de bens = Cr\$ 117.647,00

II - Determinação do lucro arbitrado:

a) Lucro na venda de serviços:

Cr\$ 542.857,00 a 30% = Cr\$ 162.857,00

b) Lucro na venda de bens:

Cr\$ 117.647,00 a 15% = Cr\$ 17.647,00

Lucro arbitrado = Cr\$ 162.857,00 + Cr\$ 17.647,00 = Cr\$ 180.504,00

6.4. Outros critérios de arbitramento

Convém acrescentar que, na impossibilidade de conhecimento da receita bruta, o arbitramento será feito com base nos critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 108, de 22/10/80.

7. Decorrência

Finalmente, cabe aduzir que o lucro arbitrado nas condições indicadas nos itens precedentes se presume distribuído em favor dos associados proporcionalmente aos valores que

lhes tenham sido pagos ou creditados durante o período-base, em função das operações que tenham realizado com a cooperativa, salvo se outro critério tiver sido utilizado pela mesma na distribuição dos resultados, classificando-se na cédula "F" da declaração de rendimentos da pessoa física beneficiária, ex vi do art. 34, alínea "a", do RIR/75.

À consideração superior.

CST, em 30 de outubro de 1980.

CARLOS ERVINO GULYAS – Fiscal de Tributos Federais

Comentários sobre o PN CST nº 38/1980

Neste Parecer Normativo, o Fisco reafirma o seu entendimento de que apenas os resultados, puramente decorrentes do ato cooperativo, é que estão abrangidos pela não incidência da tributação do Imposto de Renda. Assim, os demais resultados, provenientes das atividades estranhas ao objeto social da Cooperativa, devem ser submetidos à tributação.

O Fisco alerta que, no caso da Escrituração Contábil da Cooperativa não oferecer as condições necessárias para a apuração do resultado tributável, isto é, de não apresentar destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, como explicitado no PN CST nº 73/75, a escrita será imprestável para a apuração do lucro real, sendo, neste caso, o resultado tributável, apurado com base no “lucro arbitrado”, na forma da legislação pertinente.

Atualmente, as regras de tributação pelo “lucro arbitrado”, estão dispostas nos artigos 529 a 539 do RIR/99.

3.5 NORMAS DO CFC

O Conselho Federal editou duas normas contábeis, específicas para as Sociedades Cooperativas, as quais são apresentadas a seguir:

3.5.1 NBC T 10.8

Mesmo diante da convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade, a NBC T 10.8, aprovada pela Resolução CFC nº 920/2001, continua em vigor, apesar de já existirem estudos para substituição desta por outra mais “enxuta”, que venha a tratar apenas de algumas particularidades contábeis, não contempladas no conjunto dos CPC’s e não previstas expressamente na Lei das Sociedades Cooperativas.

Outrossim, foi aditada a IT 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1.013/04, visando a explicitar a aplicabilidade da NBC T 10.8.

Abaixo, reproduzimos, na íntegra, a conteúdo da NBC T 10.8 e da IT 01 e, na sequência, faremos os comentários que julgamos pertinentes sobre as mesmas.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS NBC T 10.8 – ENTIDADES COOPERATIVAS

10.8.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

10.8.1.1 - Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto às que operam Plano Privado de Assistência à Saúde conforme definido em Lei.

10.8.1.2 - Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

10.8.1.3 - Aplicam-se às Entidades Cooperativas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 e a NBC T 4, com as alterações tratadas nos itens 10.8.5.1, 10.8.6.1 e 10.8.7.1, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.8.1.4 - A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

10.8.1.4.1 - As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, a, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma ficam denominados de ingressos.

10.8.1.4.2 - Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.

10.8.1.5 - O exercício social das Entidades Cooperativas é fixado em seus estatutos sociais.

10.8.1.6 - O capital social das Entidades Cooperativas é formado por quotas-partes, que devem ser registradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas, segregando o capital subscrito e o capital a integralizar, podendo, para tanto, ser utilizados registros auxiliares.

10.8.1.7 - Nas Entidades Cooperativas, a conta Capital Social é movimentada por:

a) livre adesão do associado, quando de sua admissão, pelo valor das quotas-partes fixado no estatuto social;

b) pela subscrição de novas quotas-partes, pela retenção estatutária sobre a produção ou serviço, pela capitalização de sobras e pela incorporação de reservas, exceto as indivisíveis previstas em lei e aquelas do item 10.8.2.12 desta norma;

c) retirada do associado, por demissão, eliminação ou exclusão.

10.8.1.8 - As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados

da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.

10.8.1.9 - As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.

10.8.1.10 - A responsabilidade do associado, para fins de rateio dos dispêndios, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos, até quando aprovadas as contas do exercício social em que se deu o desligamento. Em caso de sobras ou perdas, aplicam-se as mesmas condições.

10.8.1.11 - Os elementos do patrimônio das Entidades Cooperativas serão atualizados monetariamente na forma prevista na Resolução CFC nº 900, de 22 de março de 2001, e legislações posteriores.

10.8.1.12 - Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas.

10.8.2 - DO REGISTRO CONTÁBIL

10.8.2.1 - A escrituração contábil é obrigatória.

10.8.2.2 - Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

10.8.2.3 - Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.

10.8.2.4 - O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.

10.8.2.5 - O resultado decorrente de recursos aplicados para complementar as atividades da Entidade Cooperativa deve ser apropriado contabilmente por atividade ou negócio a que estiver relacionado.

10.8.2.6 - O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

10.8.2.7 - As perdas apuradas no exercício não-cobertas pela Reserva Legal serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.7.1 - Não havendo deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não Cobertas pelos Cooperados.

10.8.2.8 - As despesas de Assistência Técnica Educacional e Social serão registradas em contas de resultados e poderão ser absorvidas pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.

10.8.2.9 - Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral.

10.8.2.10 - As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.

10.8.2.11 - As provisões constituídas por Entidades Cooperativas específicas, destinadas a garantir ativos ou riscos de operações, deverão ser registradas em conta de Passivo.

10.8.2.12 - As Reservas de Incentivos Fiscais e Reavaliação são consideradas indivisíveis.

10.8.3 - DO BALANÇO PATRIMONIAL

10.8.3.1 - O Balanço Patrimonial das Entidades Cooperativas deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.

10.8.3.2 - A conta Capital, item 3.2.2.12, I, da NBC T 3.2, será denominada Capital Social.

10.8.3.3 - A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, item 3.2.2.12, III, da NBC T 3.2, será denominada Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral.

10.8.4 - DA DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS

10.8.4.1 - A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

10.8.5 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

10.8.5.1 - Na elaboração desta demonstração, serão observadas as disposições da NBC T 3.5 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas, dispensada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – NBC T 3.4.

10.8.6 - DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

10.8.6.1 - Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3.6 e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas.

10.8.7 - DA DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.8.7.1 - A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.8.7.2 - As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

a) contexto operacional da Entidade Cooperativa;

b) as principais atividades desenvolvidas pela Entidades Cooperativa;

c) forma de apresentação das demonstrações contábeis;

d) principais práticas contábeis adotadas;

e) apresentação analítica dos principais grupos de contas, quando não apresentados no balanço patrimonial;

f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;

g) saldos (ativos e passivos) e transações (receitas e despesas) com partes relacionadas que não sejam associados, com desdobramento conforme a natureza das operações;

h) composição do imobilizado e diferido, valores respectivos das depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, taxas adotadas e montantes do período;

i) composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montantes a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas;

j) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;

k) composição da conta Capital Social, com número de associados existentes na data do encerramento do exercício e valor da quota-parte;

l) discriminação das reservas, detalhamento suas natureza e finalidade;

m) mudanças de critérios e práticas contábeis que interfiram na avaliação do patrimônio da Entidade Cooperativa, destacando seus efeitos;

n) composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo (item 10.8.2.7);

o) eventos subsequentes.

3.5.2 Interpretação Técnica NBC T 10.8 - IT – 01 - Entidades Cooperativas

Esta Interpretação Técnica (IT) visa esclarecer critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das Demonstrações Contábeis e de informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas, relativas à NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas.

ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

1. O item 10.8.1.4 e os seus subitens da NBC T 10.8 estabelecem:

10.8.1.4. A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

10.8.1.4.1. As receitas e os ganhos, assim definidos no item 3.3.2.1, a, da NBC T 3.3, bem como as demais rendas e rendimentos, nesta norma, ficam denominados de ingressos.

10.8.1.4.2. Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, assim definidos no item 3.3.2.1, b, da NBC T 3.3, ficam denominados dispêndios.

2. As movimentações econômico-financeiras decorrentes das atividades econômicas desenvolvidas pelas entidades cooperativas, em observância a leis e regulamentações específicas, bem como ao Princípio da Competência, compõem, obrigatoriamente, a Demonstração de Sobras

ou Perdas e devem ter o seguinte tratamento contábil:

a) aquelas decorrentes dos atos cooperativos, praticados na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, são denominadas, respectivamente, como "ingressos" (receitas incorridas, recebidas ou não, por conta de associados) e "dispêndios" (despesas incorridas, pagas ou não, por conta de associados), e resultam em sobras ou perdas apuradas na Demonstração de Sobras ou Perdas; e

b) aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, praticados na forma disposta no estatuto social, denominam-se receitas, custos e despesas e devem ser registradas de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos, e resultam em lucros ou prejuízos apurados na Demonstração de Sobras ou Perdas.

APURAÇÃO E DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS

3. Os itens 10.8.1.8 e 10.8.1.9 da NBC T 10.8 estabelecem:

10.8.1.8. As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.

10.8.1.9. As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral.

4. O exercício a que se referem os itens 10.8.1.8 e 10.8.1.9 é aquele definido no estatuto social e objeto de apreciação da Assembleia Geral.

5. Os critérios de destinação e rateio de sobras ou de perdas líquidas são aqueles definidos pelo estatuto social e deliberados em Assembléia Geral, respeitada a legislação pertinente.

6. O item 10.8.2.6 da NBC T 10.8 estabelece:

10.8.2.6. O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

7. O resultado positivo tratado no item 10.8.2.6 antes da sua destinação final à Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social transita pela conta "Sobras ou Perdas à Disposição da Assembleia Geral" (item 10.8.3.3).

8. O resultado negativo do exercício (ato não-cooperativo) deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, pode ser deduzido das sobras após as destinações para reservas legais obrigatórias (sobras líquidas). No entanto, se forem insuficientes essas compensações, o

saldo remanescente será rateado entre associados.

9. O item 10.8.2.7 e subitem 10.8.2.7.1 da NBC T 10.8 estabelecem:

10.8.2.7. As perdas apuradas no exercício não-cobertas pela Reserva Legal serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembleia Geral.

10.8.2.7.1. Enquanto não houver deliberação da Assembleia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não-Cobertas pelos Cooperados.

10. O registro contábil individualizado, em conta própria no Ativo - como, por exemplo, "Perdas a receber de associados - Ano 200X" pode ser mantido em registros auxiliares na forma prevista na alínea "b" do item 2.1.5.1, da NBC T 2.

11. O disposto no subitem 10.8.2.7.1 não exime a responsabilidade legal de a Assembleia Geral deliberar sobre a reposição das perdas apuradas no exercício.

PARTICIPAÇÕES EM SOCIEDADES COOPERATIVAS E NÃO-COOPERATIVAS: CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E DE CONTABILIZAÇÃO DOS RESULTADOS

12. Os itens 10.8.2.2, 10.8.2.3 e 10.8.2.4 da NBC T 10.8 estabelecem:

10.8.2.2. Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

10.8.2.3. Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.

10.8.2.4. O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.

13. O resultado decorrente de operações realizadas entre Entidades Cooperativas deve ser reconhecido dentro do exercício social de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.

14. As sobras líquidas distribuíveis, apuradas na entidade cooperativa investida, devem ser reconhecidas pela investidora como ingresso de suas atividades, no mesmo período de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.

15. As perdas líquidas rateadas na entidade cooperativa investida devem ser reconhecidas pela investidora como dispêndios de suas atividades no mesmo período de apuração, em obediência ao Princípio da Competência.

16. O lucro ou o prejuízo obtido na participação de investimentos em Sociedades não-Cooperativas, contabilizado na forma prevista no item 10.8.2.4, são considerados atos não-cooperativos e, depois de transitarem pelo resultado, devem ser destinados na forma descrita no item 10.8.2.6.

REGISTROS CONTÁBEIS E OPERAÇÕES ESPECÍFICAS

17. O item 10.8.1.12 estabelece:

10.8.1.12. Os fundos previstos na legislação ou nos estatutos sociais, nesta norma, são denominados Reservas.

18. A denominação de Reservas aplicada aos fundos legais e estatutários visa compatibilizar a terminologia contábil própria do inciso II, item 3.2.2.12, da NBC T 3.

19. O item 10.8.2.8 estabelece:

10.8.2.8. Os dispêndios de Assistência Técnica Educacional e Social serão registrados em contas de resultados e poderão ser absorvidos pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.

20. Esses dispêndios do item 10.8.2.8, incorridos em assistência técnica, educacional e social, contabilizados na forma deste item, serão absorvidos até o limite do saldo da Reserva correspondente, se aprovados em Assembléia Geral, em contrapartida da conta de Sobras ou Perdas à Disposição da Assembleia, no Patrimônio Líquido.

21. O item 10.8.2.9 estabelece:

10.8.2.9. Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembleia Geral.

22. Na aplicação deste item, devem ser considerados os reflexos que possam afetar deliberações de assembleias anteriores, preservando a proporção das operações inerentes àqueles exercícios, devendo constar em nota explicativa própria tais reflexos.

23. O item 10.8.2.10 estabelece:

10.8.2.10. As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.

24. As provisões de que trata o item 10.8.2.10 são encargos e riscos já incorridos, seus valores são calculáveis, mesmo que por estimativa, e provocam redução no Ativo ou aumento no Passivo, e devem ser, juntamente com as contingências, registradas de acordo com a NBC T 19.7.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

25. O item 10.8.4.1 estabelece:

10.8.4.1. A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

26. Esta demonstração deve ser divulgada de tal forma que contemple as condições previstas neste item, permitindo a comparabilidade com o exercício anterior, inclusive para as demonstrações previstas nos itens 10.8.5 e 10.8.6.

27. A absorção dos dispêndios com Assistência Técnica Educacional e Social pela reserva correspondente, bem como as destinações estatutárias dos resultados, propostas para a aprovação da Assembléia Geral, devem ser apresentadas de forma segregada na Demonstração de Sobras e Perdas, após o resultado líquido do exercício, sem prejuízo da obrigatoriedade de este conteúdo ser divulgado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 10.8.5).

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

28. O item 6.2.2. da NBC T 6.2 estabelece:

6.2.2.2. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares e/ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas Demonstrações Contábeis propriamente ditas.

29. Os ajustes de exercícios anteriores, quando relevantes, devem ser informados quanto à sua natureza e seus valores.

30. A alínea "f" do item 10.8.7.2. da NBC T 10.8 estabelece:

f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;

31. A participação em outras Entidades Cooperativas deve detalhar o nome da Entidade Cooperativa investida, quantidade e valor das quotas-parte do capital social subscritas e as integralizadas, apresentando os resultados apurados no exercício e nas destinações conhecidas.

Comentários sobre a NBC T 10.8

1) Esta norma ratifica a obrigatoriedade das Cooperativas contabilizarem, em separado, as operações com cooperados dos atos não cooperativos, inclusive estabelece que a movimentação econômico-financeira, decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela, originada do ato não-cooperativo, é definida como receitas, custos e despesas. O Plano de Contas, que apresentamos para ser adotado pelas Cooperativas Agropecuárias, contempla o atendimento das normas estabelecidas nessa norma;

2) A NBC T 10.8 determina a substituição da nomenclatura de FATES para RATES e Fundo de Reserva para Reserva Legal. O intuito dessa alteração é ajustar a terminologia para uma adequação técnica, apesar de esta alteração ter causado alguns conflitos de interpretação,

pois as Juntas Comerciais continuam exigindo o termo “Fundo” nos estatutos e nas Atas das Cooperativas, não admitindo a mudança para “Reserva”. Entretanto, neste Manual, para fins de elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis, será adotada a nomenclatura “Reservas”, em conformidade com as normas contábeis;

3) O item 10.8.1.8 estabelece que as sobras líquidas, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembleia Geral para destinação, e, no caso de haver perdas, as mesmas serão cobertas pela Reserva Legal e, se esta for insuficiente, tais perdas serão rateadas entre os sócios, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior. Na prática, isto significa que a Assembleia Geral, obrigatoriamente, deve dar uma destinação para as sobras ou as perdas, não podendo ficar saldo acumulado;

4) Em relação ao resultado negativo de atos não cooperativos, o item 10.8.2.6 da NBC T 10.8 estabeleceu que o mesmo tem que ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente a sua cobertura, será rateado entre os associados. A IT 01 definiu que, antes do rateio entre os associados, a perda de atos não cooperativos pode ser deduzida das sobras após as destinações para as reservas legais obrigatórias;

5) A NBC T 10.8 estabeleceu que as perdas, não cobertas pela Reserva Legal, serão rateadas entre os associados e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembleia Geral. No item 10 da IT 01, admite-se que o registro individualizado pode ser mantido em registros auxiliares na forma prevista na alínea “b” do item 2.1.5.1, da NBC T 2. Alertamos que as perdas rateadas somente podem ser registradas no ativo, quando efetivamente forem cobradas dos associados, caso contrário, devem ser mantidas em conta redutora do patrimônio líquido. A forma de pagamento das perdas pelos cooperados deve ser divulgada em nota explicativa.

O texto da NBC T 10.8 estabelece que, não havendo deliberação da Assembleia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no patrimônio líquido na conta de Perdas Não Cobertas pelos Cooperados. Entretanto, a IT 01 alterou o texto, produzindo maior clareza, dizendo que “enquanto não houver deliberação da Assembleia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não-Cobertas pelos Cooperados.” Reforça-se, desta forma, a ideia de que o rateio da perda é obrigatório, no caso de não haver Reserva Legal suficiente para sua cobertura.

Os demais aspectos, relacionados à aplicabilidade da NBC T 10.8 e IT 01, serão tratados em itens específicos deste Manual, como, por exemplo, a contabilização dos gastos com assistência técnica, educacional e social; a participação em Entidades Cooperativas e não cooperativas; as provisões de contingências; os ajustes de períodos anteriores, além de outros aspectos.

3.6 VISÃO CONTÁBIL DO ATO COOPERATIVO

Seguramente, o maior desafio da Contabilidade, nas Cooperativas em geral e de forma mais acentuada, ainda, nas Cooperativas Agropecuárias, é a apuração correta do resultado do ato cooperativo em separado dos demais resultados.

Essa importância se deve por duas razões básicas, a saber:

a) O resultado das operações do ato cooperativo, quando positivo, é excluído da tributação para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social. Se o resultado do ato cooperativo for negativo, este deve ser adicionado ao resultado do exercício, para a apuração do resultado tributável, tanto no LALUR quanto na ficha de apuração do “lucro real” na DIPJ;

b) O ganho líquido das operações com terceiros deve ser destinado integralmente ao RATES, na forma do artigo 87 da Lei nº 5.764/71.

Sobre a destinação dos resultados, deve ser observado o disposto no item 4.2.6 deste Manual que trata da participação em Sociedades não Cooperativas.

O objetivo desta abordagem não é tratar de questões tributárias, o seu enfoque é apenas contábil.

O Plano de Contas, apresentado neste Manual, contempla, igualmente, de forma bastante clara, a segregação dos resultados de “atos cooperativos” e dos “atos não cooperativos”. Conforme pode ser visto, existe previsão para a segregação das receitas/ingressos, dos custos/dispêndios, bem como das despesas e dos dispêndios operacionais, de forma que, através do sistema contábil, seja possível apurar os resultados em separado, em atendimento às exigências do Fisco e das disposições da Lei nº 5.764/71.

A definição do ato cooperativo está contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, a seguir transcrita:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nas operações entre Cooperativas, para que seja reconhecido o ato cooperativo, é necessário que haja filiação de uma a outra, caso contrário a operação será considerada atípica, ou seja, como não associado.

Da mesma forma, o reconhecimento do ato cooperativo, nas operações entre uma cooperativa de produção e um agricultor, depende, necessariamente, do cumprimento das formalidades legais de admissão como sócio da Cooperativa, especialmente o registro do sócio no Livro de Matrícula, a subscrição das quotas de capital, entre outras formalidades legais exigidas.

Teoricamente, a definição do ato cooperativo não apresenta grandes dificuldades, no entanto, no desenvolvimento prático das atividades de uma Cooperativa, no geral, surgem dúvidas quanto ao seu adequado entendimento.

Vejamos algumas situações:

a) Se uma Cooperativa possui granja própria para produção de leitões e os fornece aos associados,

entendemos, assim, caracterizar-se perfeitamente de um ato cooperativo. No entanto, se os leitões são vendidos a terceiros, não sócios, continuará existindo ato cooperativo? É claro que não.

b) Se esta mesma Cooperativa também possui granjas para terminação dos leitões, ou seja, cria e engorda os suínos e até os abate em sua própria indústria, isto seria um ato cooperativo? Certamente que não!

c) E se a Cooperativa possui uma frota própria de caminhões para a execução de serviços de transportes e realiza fretes, auferindo receitas, mediante o transporte da produção dos associados para uma indústria qualquer, estará existindo ato cooperativo nesta operação? Uma operação é distinta da outra, isto é, a receita de venda da soja dos cooperados é ato cooperativo, entretanto a prestação de serviços de transportes a terceiros, à indústria, no caso, é operação atípica, especialmente quando o frete é cobrado do cliente.

d) Outra situação peculiar é o caso das Cooperativas que têm fábricas de ração e adquirem praticamente todos os insumos de terceiros, inclusive o milho, utilizado na fabricação da mesma. Nesta situação, a mensuração do ato cooperativo e do ato não cooperativo pode ser efetivada pela venda das rações, ou seja, os fornecimentos aos cooperados é ato cooperativo, e as vendas a terceiros é ato não cooperativo;

e) Ainda, no caso da fábrica de rações, em muitas Cooperativas, certos insumos são adquiridos de terceiros (premix, farelo, etc.), mas utilizam exclusivamente o milho dos cooperados para fabricação das rações, efetuando a maior parte das vendas para terceiros (não associados). Sendo assim, o ato cooperativo pode ser mensurado pela compra do milho;

f) A Cooperativa recebe a produção dos cooperados, classifica, beneficia, industrializa e a vende ao mercado consumidor, cumprindo o seu objeto social, e isto é ato cooperativo;

g) Se a Cooperativa vende a produção de arroz dos cooperados à CONAB, isto é ato cooperativo. Porém, ao cobrar armazenagem do arroz, depositado pela CONAB, nos armazéns da Cooperativa, isto é ato não cooperativo.

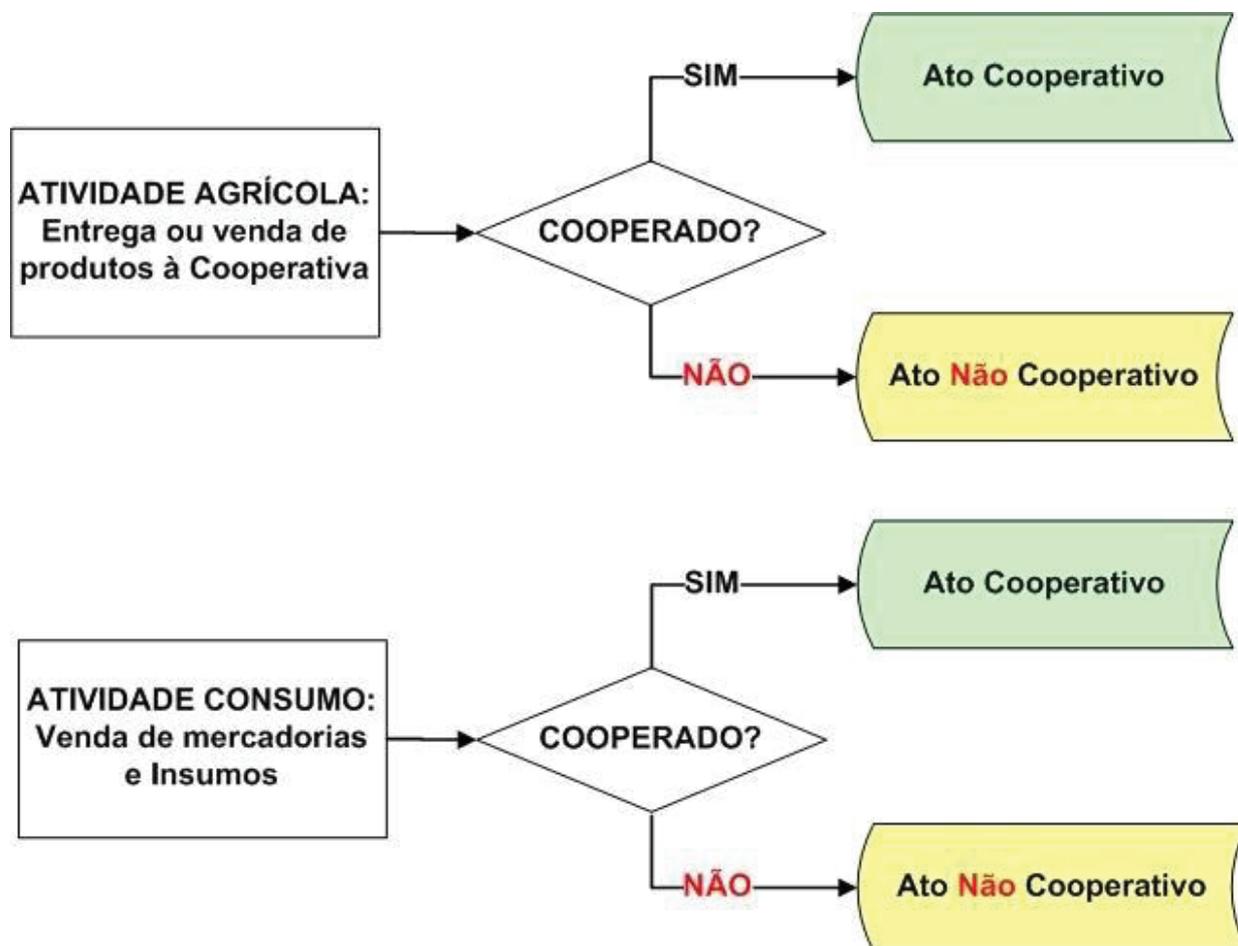
Em síntese, o ato cooperativo corresponde à realização do objeto social da cooperativa, tendo como “cliente” ou “fornecedor” o cooperado.

Quando a Cooperativa realiza as operações, inerentes ao objeto social com terceiros, está realizando atos não cooperativos.

É evidente que, para haver ato cooperativo, em uma extremidade da operação, seja como fornecedor ou consumidor, deve estar presente o associado.

O fluxograma abaixo, apresentado na Figura 1, sintetiza e demonstra as circunstâncias em que se realiza o ato cooperativo:

Figura 1: Ato Cooperativo



Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Escrituração destacada das Operações com Terceiros

As Sociedades Cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações, previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.

A Lei nº 8.541/92, em seu artigo 1, estabeleceu que, a partir do mês de janeiro de 1993, o Imposto de Renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, **em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será** devido mensalmente, à medida que os lucros forem sendo auferidos.

Este dispositivo legal, inserido no artigo 183 do RIR/99, em princípio, tenta ampliar a base de cálculo do imposto nas Cooperativas, excluindo da incidência tão-somente o resultado direto das operações entre as Cooperativas e os seus associados (artigo 79 da Lei nº 5.764/71).

As transações com não associados devem ser contabilizadas destacadamente, de forma a permitirem o cálculo para incidência dos tributos.

Através do Parecer Normativo nº 38/80, a Coordenação do Sistema de Tributação definiu que a base de cálculo do Imposto de Renda será determinada, segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributárias e dos correspondentes custos, das despesas e dos encargos, e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pela legislação fiscal.

A determinação da receita das operações com não associados, em alguns casos, torna-se um pouco complexa e impõe determinados controles, os quais são indispensáveis para a determinação dos resultados tributáveis.

Na loja agropecuária ou no supermercado, por exemplo, a receita atípica, com não associados, é facilmente identificável no momento em que se realiza a operação de venda, e a sua contabilização ocorre em separado, pela emissão da nota ou cupom fiscal.

Na comercialização dos grãos, a operação atípica é caracterizada no momento em que um terceiro, não sócio, vende a sua produção à Cooperativa, no entanto a apuração do resultado acontece no momento em que a Cooperativa realiza a receita proveniente da comercialização dos produtos adquiridos de terceiros.

Por conseguinte, o fato, gerador de tributos, ocorre por ocasião da saída dos produtos pela venda, ainda que a caracterização da operação atípica se dê pela entrada ou aquisição dos produtos de não sócios.

Como fisicamente, nos estoques, os produtos de associados são armazenados juntamente com os de terceiros, faz-se necessário a implantação de um controle que permita identificar, no momento da venda dos produtos, a parcela proporcional que se refere a não sócios.

Assim, deve ser adotado um controle de conformidade com o modelo a seguir, apresentado no Quadro 1.

PRODUTO: SOJA

UNIDADE: TONELADAS

Históricos	Associados			Terceiros			Saldo	% Oper.
	Entrada	Saída	Saldo	Entrada	Saída	Saldo	Total	Terceiros
Saldo 31.12.2011	0	0	50	0	0	10	60	16,667%
Jan/12: Entradas	100	0	150	40	0	50	200	25,000%
Saídas	0	75	75	0	25	25	100	25,000%
Fev/12: Entradas	200	0	275	40	0	65	340	19,118%
Saídas	0	80,88	194,12	0	19,12	45,88	240	19,118%

Quadro 1 - Proporcionalidade de Atos Cooperativos e Atos Não Cooperativos

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Observações:

1. Cálculo da saída do estoque de terceiros: Total das saídas x % operações com terceiros;
2. No momento da venda, a proporcionalidade da baixa será feita em função do percentual de operações com terceiros, existente no estoque.
3. Contabilmente, a parcela da receita de venda será apropriada como receita atípica (com terceiros), na proporcionalidade da baixa no mapa de controle.
4. Havendo sobra técnica de produto em estoque, confirmada pelo levantamento físico, a mesma será registrada como "entrada" pela proporcionalidade anual das entradas entre associados e terceiros.

Maiores dificuldades surgirão no momento em que o produto não é comercializado *in natura*, isto é, quando sofre um processo de transformação. Nesse caso, haverá necessidade de adotar controle da matéria prima, destacadamente, dos produtos elaborados.

Por exemplo, uma Cooperativa com indústria de laticínios recebe leite de não sócios e transforma a matéria prima, produzindo queijo, nata, manteiga, etc., e cada um dos produtos, derivados do leite, será controlado em mapas distintos. A entrada se dará pela produção da indústria, na mesma proporção do que for baixado no mapa que controla a proporcionalidade do leite.

4

QUESTÕES CONTÁBEIS RELEVANTES E ESPECÍFICAS PARA AS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

4.1 CONSIDERAÇÕES

Os procedimentos, descritos neste capítulo, estão em conformidade com as normas contábeis e a observância das peculiaridades das Sociedades Cooperativas.

Foram abordados aspectos relevantes da Contabilidade, relativos às Cooperativas Agropecuárias, sem a pretensão de esgotar os assuntos.

Observamos que as orientações são de ordem, eminentemente, contábeis, portanto, no geral, não foram comentados aspectos relacionados à tributação.

4.2 REGISTRO E MENSURAÇÃO DE OPERAÇÕES

A seguir, apresentamos assuntos contábeis relevantes, com abordagem de aspectos específicos das Cooperativas Agropecuárias:

4.2.1 Juros sobre o Capital Social

A Lei nº 5.764/71, em seu artigo 24, parágrafo 3º, autoriza as Sociedades Cooperativas a remunerarem o capital dos cooperados com juros de até 12% ao ano, de acordo com o que é descrito:

§ 3º. É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

De outro lado, a Resolução nº 18/78, do Conselho Nacional do Cooperativismo (CNC), estabeleceu que as Cooperativas somente poderão atribuir juros ao capital dos sócios, quando forem apuradas sobras.

Fundamentalmente, pretendemos esclarecer a forma de contabilização desses juros sobre o capital, pois muitas Cooperativas persistem no procedimento de lançar os juros sobre o capital, como uma destinação das sobras líquidas, e, em nosso entendimento, de forma equivocada.

O atual regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) estabeleceu a seguinte regra:

Art. 348. São dedutíveis os seguintes encargos:

I – (...)

II - os juros pagos pelas cooperativas a seus associados, de até doze por cento ao ano sobre o capital integralizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

No entanto, a Instrução Normativa SRF nº 41/98 diz o seguinte:

Art. 1º. Para efeito do disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Nota-se que o RIR/99 autoriza a dedutibilidade dos juros, pagos pelas Cooperativas aos seus sócios, e, ao mesmo tempo, a Receita Federal estabelece que a dedutibilidade dos juros ocorre, quando a despesa for registrada, mostrando, desta forma, que a redução do lucro tributável acontece pelo registro contábil dos juros na conta de despesa.

Entretanto, na Deliberação CVM nº 207/96, estipulou-se que os juros, pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício. Entendemos que esta norma somente se aplica às Companhias de capital aberto, que estão subordinadas à CVM.

Evidencia-se que os juros, pagos ou creditados pelas Cooperativas, sobre o capital dos sócios é calculado diretamente sobre o capital social e tem taxa limitada a 12% ao ano e somente podem ser pagos ou creditados, quando forem apuradas as sobras, até o limite das sobras do exercício. Já nas Sociedades de Capital, os juros são calculados sobre o patrimônio líquido (exceto reserva de reavaliação), com base na taxa Selic, e podem ser atribuídos, mesmo quando houver prejuízos, sendo limitados a 50% da soma do lucro do exercício, lucros acumulados e reservas de lucros.

Em síntese, os juros das Cooperativas são muito diferentes daqueles das Sociedades de Capital, daí a lógica da forma diferente de contabilização.

As razões, para contabilizar os juros em despesas, no caso das Cooperativas, são:

- a) O RIR/99 orienta a contabilização em despesa operacional;
- b) Lançando os juros em despesas, na proporcionalidade de associados e terceiros, será reduzida a base de cálculo do IRPJ e CSLL, pagando menos impostos de forma legítima;
- c) O resultado das operações com terceiros, a ser destinado ao FATES, será menor. Se os juros s/capital forem deduzidos das sobras (não lançado em despesas), estes seriam suportados apenas pelos sócios (deduzidos das sobras líquidas);

d) A base de cálculo das destinações legais e estatutárias, em relação ao resultado das operações com associados, também será menor. Se os juros forem lançados junto com as destinações do resultado, a sobra líquida, à disposição da AGO, ficará menor.

Cumpra esclarecer que, no caso das Cooperativas de Crédito, os juros sobre o capital social é calculado pela taxa Selic, na forma prevista na Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009.

Enfim, pelas razões expostas, os juros sobre o capital social devem ser registrados em conta de despesas, antes das destinações estatutárias, visando à padronização de procedimentos, além de melhor adequação técnica.

Aplicabilidade Prática

As Cooperativas somente podem remunerar juros sobre o capital social, quando houver sobras e forem até o limite destas. Os juros devem ser lançados na data do balanço, depois de confirmada a existência de sobras, porém, antes do encerramento das contas de resultado, como é observado a seguir:

Débito:	305030101002	Juros s/Capital Social (Resultado)	Valor bruto dos juros
Crédito:	201030103003	Juros s/Capital Social (PC)	Valor líquido dos juros
Crédito:	201060101004	IRF s/Juros s/Capital (PC)	Valor do IRF

Se a Assembleia Geral deliberar que os juros devam ser capitalizados, o valor líquido será transferido para a conta de capital social e, caso os juros sejam pagos a longo prazo, o valor líquido será transferido para a conta 202020102003.

Conforme já fora exposto, os juros, pagos pelas Cooperativas a seus associados, constituem despesas dedutíveis (artigo 348 do Decreto nº 3.000/99) e, por isto, são contabilizados no grupo de despesas financeiras rateáveis.

4.2.2 Produtos de Associados e Terceiros em Depósito

Muitas Cooperativas não efetuam o registro contábil dos produtos de associados e terceiros em depósito ou apenas registram os valores em contas de compensação, divulgando quantidades e valores destes produtos em depósito, nas notas explicativas das demonstrações contábeis.

Tecnicamente, é adequado efetuar o registro dos produtos, quando são recebidos em depósito, levando-se em conta, dentre outros, os seguintes motivos:

a) O recebimento dos produtos necessariamente será acompanhado pela nota do produtor que dá origem à NF de entrada, a qual é registrada nos livros fiscais do ICMS e também deve ser contabilizada;

b) Facilita a formação do custo dos produtos vendidos, especialmente quando os mesmos forem comercializados (vendidos) pela Cooperativa antes de serem adquiridos;

c) Com o levantamento de balanços mensais, a contabilização dos produtos em depósito é condição fundamental, para fazer prova da proporcionalidade das operações entre associados e terceiros, para fins fiscais;

d) A contabilização dos produtos em depósito visa a atender às características qualitativas das Demonstrações Contábeis, quais sejam: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade, de acordo com o que está descrito nos itens 25 a 42 da Resolução CFC nº 1.121/08.

Além disso, o artigo 83 da Lei nº 5.764/71 estabelece a outorga de poderes, com o propósito de fazer com que a Cooperativa disponha livremente dos produtos recebidos dos cooperados:

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Desta forma, considerando a Primazia da Essência sobre a Forma⁷, o recebimento dos produtos em depósito representa uma obrigação da entidade perante os seus sócios, tal como definido na NBC TG – Estrutura Conceitual: “Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos”.

Portanto, a contabilização dos produtos em depósito, por si só, não tem efeitos nas contas de resultados, já que, enquanto os produtos permanecerem armazenados, os mesmos estarão registrados no ativo (estoques) e no passivo, entretanto a informação para os usuários das Demonstrações Contábeis é de extrema importância.

Aplicabilidade Prática

O controle da movimentação de produtos em depósito envolve dois grupos de contas, a saber: os estoques e o grupo do passivo circulante “Produtos a Liquidar Associados ou Terceiros”.

Os registros contábeis são realizados da seguinte forma:

a) Pelo recebimento dos produtos em depósito⁸

Débito:	101030101002	Recebimento p/Depósito Associados	Valor da NF de Entrada
Crédito:	201030102002	Recebimento para Depósito	

⁷ Item 35 da Resolução CFC nº 1.212/08: para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que estas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados, de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente a sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser, com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.

⁸ Se o produto for de terceiros, deve ser lançado nas respectivas contas de terceiros.

b) Ajuste de preço a valor de mercado

Débito:	101030101008	Ajuste a Valor de Mercado	Variação de preço
Crédito:	201030102003	Variações de Preço	Produto de Associados
Crédito:	201040102003	Variações de Preço	Produto de Terceiros

Neste caso, o produto encontra-se no estoque e ainda não foi adquirido.

c) Ajuste de preço no caso de o produto ter sido adquirido

Nesta situação, o produto permanece em estoque, porém não está mais registrado no passivo como obrigação.

Débito:	101030101008	Ajuste a Valor de Mercado	Variação de preço
Crédito:	305020101007	Valorização Estoques Associados	Produto de Associados
Crédito:	305020201008	Valorização Estoques Terceiros	Produto de Terceiros

Este exemplo contempla a hipótese de valorização do estoque. Caso o produto tenha reduzido o seu preço, o registro contábil seria nas seguintes contas:

Débito:	305030201009	Ajuste Preços a Valor de Mercado	Produto de Associados
Débito:	305030301009	Ajuste Preços a Valor de Mercado	Produto de Terceiros
Crédito:	101030101008	Ajuste a Valor de Mercado	Variação de Preço

No caso de o produto em estoque não ser identificado, se é de associados ou terceiros, o lançamento, a débito, será realizado na conta 306030101008.

d) Ajuste de preço no caso de o produto ter sido vendido

Nesta circunstância, o produto não está mais no estoque, porém permanece a obrigação no passivo a ser paga aos cooperados.

Nestas situações, o registro ocorre na conta do Passivo, no grupo de Produtos a Liquidar e, em contrapartida, no resultado financeiro.

Segue o exemplo no caso de produto de associado, com elevação do preço, gerando, portanto, despesa financeira:

Débito:	305030201009	Ajuste Estoques a valor de Mercado	Aumento preço
Crédito:	201030102003	Variações de Preço	Produto de Associados

Se houver redução do preço, ocorrerá uma receita financeira pela redução da dívida com o cooperado, ocasionando o seguinte registro contábil:

Débito:	201030102003	Variações de Preço	Redução de preço
Crédito:	305020101007	Valorização Estoques Associados	Produto de Associados

e) Devolução do produto em depósito de associado

A devolução do produto pode ocorrer em duas circunstâncias, e uma delas, apesar de ser bastante rara, acontece pela devolução física, e, neste caso, o lançamento deve ser feito da seguinte forma:

Débito:	201030102998	(-) Devoluções	Valor da NF de Devolução
Crédito:	101030101979	(-) Devolução depósito Associados	

A segunda hipótese, que é a prática mais adotada entre as Cooperativas Agropecuárias, é a devolução simbólica, quando o produto é adquirido. Nesta situação, normalmente não é emitida NF de devolução, sendo apenas emitida NF de compra, fazendo referência à nota fiscal de depósito.

Nestes casos, faz-se necessário o seguinte registro contábil, para anular o efeito do lançamento original, ocorrido pela entrada do produto em depósito, o qual é feito em contas retificadoras dos estoques e passivo circulante:

Registro da devolução simbólica, pelo mesmo preço da nota fiscal de depósito			
Débito:	201030102999	(-) Liquidações (PC)	Registro sem doc. Fiscal
Crédito:	101030101981	(-) Liquidação Prod. em Depósito	

f) Aquisição do produto de associado

O registro da compra ocorre necessariamente com base na nota fiscal de compra, sendo que esta operação pode acontecer em relação aos produtos que se encontram em depósito na Cooperativa, como é o caso da maioria dos cereais que, originalmente, são recebidos em depósito e, depois, adquiridos com a NF de compra.

Também, há aquisições de produtos que não estão depositados, como, por exemplo, a compra do leite que tem regime especial para o recebimento diário do produto, desacompanhado da NF de entrada.

Registro da nota fiscal de compra			
Débito:	101030101004	Compras de Associados	Valor Bruto da NF
Crédito:	201030101004	Produtos Faturados a Pagar Assoc.	Valor Líquido a pagar
Crédito:	201060103005	Contrib. Previdenciária Rural	Retenção Funrural

g) Apropriação do custo dos produtos vendidos

O mecanismo de apuração e o registro do custo será demonstrado no item 5.7 deste Manual, que trata dos estoques.

4.2.3 Vendas com Preço a Fixar

A Resolução CFC nº 1.187/09, que aprovou a NBC TG 30 – Receitas – estabelece as seguintes regras para o reconhecimento da receita da venda de bens:

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;
- (c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;
- (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
- (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios significativos da propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade ocorre em momento diferente da transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo.

16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas. Por exemplo:

- (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
- (b) nos casos em que o recebimento da receita é dependente da venda dos bens pelo comprador (genuína consignação);
- (c) quando os bens expedidos estão sujeitos a instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato e ainda não tenha sido completada pela entidade; e
- (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está segura acerca da probabilidade de devolução.

17. Se a entidade reter somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal sobre os bens unicamente para garantir o recebimento do valor devido. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Outro exemplo diz respeito às vendas a varejo em que o valor da compra pode ser reembolsado se o cliente não ficar satisfeito. A receita em tais casos é reconhecida no momento da venda, desde que o vendedor possa estimar confiavelmente as devoluções futuras. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

18. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. Por exemplo, pode ser incerto que a autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece, e a receita deve ser reconhecida. Quando surgir uma incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável devem ser reconhecidos como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

19. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

Como regra geral, as “vendas com preço a fixar” atendem plenamente ao princípio de reconhecimento das receitas, em especial as regras citadas no item 14 da Resolução CFC, nº 1.187/09, sendo assim os ingressos/receitas devem ser reconhecidos independentemente da fixação do preço.

Aplicabilidade Prática

As vendas a fixar estão sujeitas à variação de preço do produto vendido, todavia, se estes são vendidos e entregues ao cliente, certamente os riscos e os benefícios mais significativos, inerentes à propriedade dos bens, serão transferidos ao comprador, e, assim, a receita poderá ser reconhecida, mediante os seguintes registros:

Débito:	101020201005	Valores a Receber de Vendas a Fixar	Valor da NF de venda
Crédito:	301010201002	Ingressos Venda Produtos	

A partir do registro dessa operação, o crédito passa a sujeitar-se à atualização, pelo valor justo de mercado, que será reconhecido como ajuste de Receita/Ingresso Bruto⁹, contudo o resultado da operação é imediatamente reconhecido na Contabilidade.

Nesses casos, também deve ser registrado o custo dos produtos vendidos, conforme tratado no item referente aos estoques. Simultaneamente, também são reconhecidos os eventuais impostos que incidem sobre a venda.

Se os produtos vendidos, objeto da operação de venda, forem exclusivos de associados, a receita permanece registrada na conta de “Ingresso Venda Produtos” – conforme lançamento demonstrado acima – caso contrário, no encerramento do balanço mensal, deverá ser feita a apropriação entre ingressos de atos cooperativos e receitas de atos não cooperativos, mediante o seguinte registro:

Registro de transferência, pelo valor proporcional aos atos cooperativos e não cooperativos			
Débito:	301010101999	Apropriação Atos não Cooperativos	Valor da NF de venda
Crédito:	301010301002	Receita Venda de Produtos	

4.2.4 Vendas para Entrega Futura

É prática muito comum a realização da venda de insumos e outras mercadorias, as quais são colocadas à disposição do comprador que, por mera conveniência, opta por recebê-la posteriormente, caracterizando-se, então, a venda para entrega futura.

Diante das novas regras contábeis vigentes, em especial a NBC TG 30 – Receitas, o reconhecimento do ingresso ou da receita apenas deve ocorrer pela efetiva entrega dos bens vendidos, pois somente, nesse momento, a Cooperativa transfere para o comprador os riscos e os benefícios inerentes à propriedade dos bens vendidos.

⁹Em determinadas circunstâncias, poderá ser admitido o ajuste da variação de preço no resultado financeiro.

Aplicabilidade Prática

A contabilização das vendas para a entrega futura deve ser feita da seguinte forma:

a) Venda à vista para cooperados:

Débito:	101010101001	Caixa Geral	Valor da NF
Crédito:	201030101002	Venda Entrega Futura Associados	

b) Pela entrega dos produtos vendidos:

Débito:	201030101002	Venda Entrega Futura Associados	Valor da NF
Crédito:	301010201001	Ingresso Venda Mercadorias	

Se as mercadorias ou os produtos vendidos forem tributados pelo ICMS e PIS/COFINS, esses impostos também devem ser contabilizados por ocasião do reconhecimento do ingresso/receita. Da mesma forma, o custo das mercadorias vendidas deverá ser reconhecido nessa ocasião.

Importante observar que a mensuração da obrigação não poderá ser inferior ao valor do estoque ou custo de reposição.

4.2.5 Créditos em Físico de Produtos

Esta operação normalmente decorre da entrega de insumos/mercadorias em troca de produtos agrícolas e/ou agropecuários, envolvendo as Cooperativas e os produtores associados, em condições definidas contratualmente.

Com frequência, essa operação se distingue em duas fases distintas:

- Fornecimento de insumos/mercadorias, mediante emissão de nota fiscal de venda pelo preço à vista, vigente no mercado;
- Para pagamento dos insumos/mercadorias adquiridos, o associado compromete-se a entregar à Cooperativa uma quantidade física de um produto “x” em data pré-estabelecida.

Um aspecto relevante a ser considerado diz respeito à diferença de valor entre os insumos ou as mercadorias fornecidos pela Cooperativa e o valor monetário do crédito em produto junto ao associado.

Essa diferença de preço corresponde, na verdade, aos encargos financeiros futuros (juros reais) que a Cooperativa cobra para financiar a operação, bem como a cobertura de risco, pela eventual desvalorização do produto.

Por conseguinte, na avaliação dos créditos a receber, representados por contratos em físico, deve-se considerar o prazo de vencimento dos contratos, atribuindo o preço equivalente à compra para recebimento futuro, e excluindo a contribuição previdenciária rural, que passa a ser de responsabilidade da Cooperativa.

Aplicabilidade Prática

Mostramos um exemplo (hipotético) para a avaliação de créditos em produto, com aplicação de taxa de 10% ao ano, para ajuste dos créditos com vencimento futuro:

VENCIMENTO	SOJA	MILHO	ARROZ
Vencidos	44,00	25,00	20,00
2012	39,60	22,50	18,00
2013	35,64	20,25	16,20
2014	32,08	18,23	14,58

A fim de apurar o valor do crédito, ajustado do produto “soja”, por exemplo, consideram-se as quantidades físicas, multiplicadas pelo valor unitário, como é demonstrado a seguir:

VENCIMENTO	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	VALOR AJUSTADO
Vencidos	1.000	44,00	44.000,00
2012	1.000	39,60	39.600,00
2013	1.000	35,64	35.640,00
2014	1.000	32,08	32.080,00
Soma			151.320,00
Saldo Contábil Antes do Ajuste - exemplo ilustrativo			145.000,00
Valor do Ajuste			6.320,00

Recomenda-se bastante prudência na avaliação dos créditos em produto, tendo em vista a vulnerabilidade do mercado futuro.

Os registros contábeis devem ser procedidos da seguinte forma:

a) Registro da venda para cooperados, para recebimento em físico de produtos:

Débito:	101020101003	Créditos em Físico/Produtos (AC)	Valor da NF
Crédito:	301010201001	Ingressos Vendas Mercadorias	

b) Ajuste dos créditos com aumento do preço dos produtos:

Débito:	101020101003	Créditos em Físico/Produtos (AC)	Valor Justo
Crédito:	305020101008	Varição Preços	

4.2.6 Participação em Sociedades Não Cooperativas

A NBC T 10.8 traz a orientação abaixo acerca da contabilização dos investimentos em Sociedades não Cooperativas:

10.8.2.3 – Os investimentos em Entidades não cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4.
10.8.2.4 – O resultado, decorrente de investimento relevante em Entidades não cooperativas, deve ser demonstrado em conta específica.

Por outro lado, o artigo 183 da Lei nº 6.404/76 estipula as seguintes regras:

*Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;*

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

Os artigos 248 a 250, referidos no inciso III do artigo 183, tratam dos investimentos em coligadas ou controladas. Para os demais investimentos, a regra básica é a de avaliação pelo “custo de aquisição”, deduzido de provisão para perdas, se for o caso.

No caso dos investimentos em coligadas ou controladas, o artigo 248 da Lei nº 6.404/76 definiu o seguinte:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Atualmente, a avaliação dos investimentos pelo método da Equivalência Patrimonial (MEP) está regulamentada pela Resolução CFC nº 1.241/09, que aprovou a NBC TG 18 – Investimento em Coligada e em Controlada.

Esse é um método de contabilização, por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a seguir, ajustado pelo reconhecimento da participação, atribuída ao investidor, nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida.

A questão, determinante para a avaliação do investimento pelo MEP, é esta: se existe influência significativa do investidor na empresa investida, conforme estabelecido nos itens 6 e 7 da NBC TG 18, a seguir transcritos:

6. Se o investidor mantém direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário. Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que o investidor minoritário tenha influência significativa.

7. A existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por um ou mais das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;*
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;*
- (c) operações materiais entre o investidor e a investida;*
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes; ou*
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.*

Em síntese, se a Cooperativa for classificada como empresa de grande porte e estiver sujeita à avaliação do investimento pelo MEP, ela deve aplicar as regras definidas na NBC TG 18. Sendo empresa de pequeno ou médio porte, poderá optar pela aplicação da NBC TG 18, ou, alternativamente, poderá adotar as normas da NBC TG 1000 – Resolução CFC nº 1.255/09 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Um ponto muito importante a ser esclarecido está relacionado à destinação dos resultados, positivos ou negativos, resultantes da Equivalência Patrimonial:

Não há dúvidas quanto à forma de registro dos lucros ou dividendos recebidos, cujos valores devem ser registrados a crédito da própria conta de investimentos, entretanto, no caso do resultado apurado pelo MEP, o ganho ou a perda deve ser reconhecido no resultado do exercício e, posteriormente, recebida a devida destinação.

Reproduzimos o artigo 88 da Lei nº 5.764/71, que trata da participação em Sociedades não Cooperativas:

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001).

A redação original desse artigo trazia um parágrafo, determinando que as inversões dessa participação seriam contabilizadas em títulos específicos, e os seus eventuais resultados positivos, levados ao “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”.

Com a nova redação dada ao artigo 88 da Lei cooperativista, surgem as seguintes indagações:

1. O resultado, decorrente da participação em Sociedades não Cooperativas, deve ser destinado compulsoriamente ao RATES ou pode ser destinado a critério da Assembleia Geral?

Os lucros e os dividendos, recebidos de empresas com investimentos avaliados pelo custo de aquisição, devem ser lançados em conta de receita, com reflexo no resultado do exercício. A destinação será feita a critério da Assembleia Geral ou norma estatutária, pois apenas o resultado das operações com terceiros, de que tratam os artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, é que devem ser destinados compulsoriamente ao RATES. A participação em Sociedades não cooperativas, nos termos do artigo 88 da Lei nº 5.764/71, é para melhor atender aos próprios objetivos sociais das Cooperativas e a outros de caráter acessório ou complementar, por conseguinte tais resultados devem ser destinados pelos cooperados.

2. Se o resultado for apurado através da Equivalência Patrimonial (CPC 18), qual a forma adequada de contabilização, especialmente quando for apurado o ganho da equivalência patrimonial, tendo em vista que este resultado não estará disponível financeiramente?

Conforme já foi dito, os lucros ou os dividendos, recebidos de participações sujeitas à avaliação pela Equivalência Patrimonial, devem ser lançados a crédito da própria conta de investimentos, portanto, sem efeito no resultado. Já o resultado da Equivalência Patrimonial deve sempre ser reconhecido no resultado do exercício e, neste caso, recomenda-se que o resultado positivo seja destinado para uma Reserva a ser constituída especificamente para este fim (Reserva de Equivalência Patrimonial, por exemplo), a qual pode absorver eventuais perdas de Equivalência Patrimonial. Esta Reserva deve estar expressamente prevista no estatuto da Cooperativa ou, então, poderá ser constituída por deliberação da AGO. Se o resultado da Equivalência for negativo e não houver saldo positivo na Reserva de Equivalência Patrimonial, a perda deve refletir nas sobras Líquidas à Disposição da AGO. Quando do recebimento dos lucros ou dividendos, necessário efetuar a realização da Reserva, na proporção dos valores recebidos, devido a disponibilidade financeira, sendo que o valor realizado integrará as sobras à disposição da AGO, após a dedução das reservas estatutárias.

Aplicabilidade Prática

Existem alguns casos em que as Cooperativas recebem juros e dividendos pela participação em investimentos, tais como: Eletrobrás, Participação na Cia Telefônica, entre outros. Desta forma, o registro contábil deve ser o seguinte:

Débito:	101010202001	Banco/Agência/Conta	Valor recebido
Crédito:	304010103007	Lucros e Dividendos Recebidos	

A destinação do valor recebido ficará a cargo da Assembleia Geral ou da norma estatutária, como já foi esclarecido.

No caso dos lucros ou dividendos recebidos, em decorrência de investimentos sujeitos à avaliação pelo MEP, a contabilização não é feita em conta de receita, sendo o crédito registrado na própria conta de investimentos, de acordo com o que segue:

Débito:	101010202001	Banco/Agência/Conta	Valor Recebido
Crédito:	103020103001	Investimento Empresa "A"	

Outrossim, o resultado da Equivalência Patrimonial, quando positivo, será registrado desta forma:

Débito:	103020103001	Investimento Empresa "A"	Valor apurado pelo MEP
Crédito:	304010103008	Ganho Equivalência Patrimonial	

A recomendação é que o Ganho da Equivalência Patrimonial seja destinado para uma reserva específica, prevista no plano de conta sob o código 204010202005 – Reserva de Ganhos Equivalência Patrimonial. Para isto, será necessário que o estatuto da Cooperativa defina tal critério ou, então, anualmente, a Assembleia Geral delibere sobre o assunto, fazendo constar, em ata da Assembleia Geral Ordinária (AGO), tal decisão.

A Equivalência Patrimonial também pode resultar em perda, ou seja, resultado negativo. Nesta situação, o resultado negativo é lançado na conta 304010202003 – Perda Equivalência Patrimonial, com reflexo direto sobre o resultado do exercício, conforme mostrado a seguir:

Débito:	304010202004	Perda Equivalência Patrimonial	Valor apurado pelo MEP
Crédito:	103020103001	Investimento Empresa "A"	

A perda apurada poderá ser suportada pela própria reserva, constituída com ganhos da mesma natureza, isto é, ganhos de equivalência patrimonial, desde que esta regra esteja prevista no estatuto social. De qualquer forma, a perda, decorrente da Equivalência Patrimonial, será reconhecida no resultado do exercício e eventual compensação, com a reserva que será feita na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

4.2.7 Participações em Sociedades Cooperativas

No caso das participações em Sociedades Cooperativas, a NBC T 10.8 definiu o seguinte:

10.8.2.2 – Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

O que significa exatamente avaliar o investimento pelo custo de aquisição? A resposta é que os investimentos em Sociedades Cooperativas não podem ser avaliados pelo método da Equivalência Patrimonial.

Portanto, não importa a relevância e, se há influência ou não, as participações em Sociedades Cooperativas sempre serão avaliadas pelo custo de aquisição.

O custo de aquisição corresponde aos valores subscritos e integralizados pela Cooperativa investidora e mais os juros, assim como as sobras, capitalizadas pela Cooperativa investida.

Aplicabilidade Prática

a) Registro dos juros sobre o capital

A Cooperativa “A” (Agropecuária) é associada a uma Cooperativa de Crédito. No encerramento do exercício, a Cooperativa de Crédito efetua provisão de juros sobre o capital social e disponibiliza sobras à disposição da AGO. A Assembleia Geral da Cooperativa de Crédito decide capitalizar os juros e as sobras líquidas do exercício. Neste caso, a Cooperativa “A” deverá realizar os seguintes registros contábeis:

Débito:	103020101001	Investimentos/Coop. de Crédito	Conforme Aviso
Crédito:	305020201002	Juros sobre Capital Próprio	

Ainda que se trate de participação em Sociedade Cooperativa, os juros sobre o capital constituem rendimentos de atos não cooperativos e são equiparados aos rendimentos de aplicações financeiras, para fins de tributação, inclusive, estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na fonte.

b) Registro das sobras

Débito:	103020101001	Investimentos/Coop. de Crédito	Conforme Aviso
Crédito:	304010102005	Retorno Sobras Partic. Em Coops	

Mesmo que as sobras sejam capitalizadas, estas devem ser lançadas a crédito das contas de resultado, cujo valor refletirá nas sobras líquidas do balanço. A critério da Assembleia Geral ou norma estatutária, tanto as sobras quanto os juros capitalizados poderão ser destinados a uma reserva específica, com o objetivo de evitar a distribuição de valores não realizados financeiramente.

Como regra, as sobras, recebidas e/ou capitalizadas, devem ser tratadas como ingressos de atos cooperativos, como é o caso das sobras apuradas pelas Cooperativas Centrais, distribuídas em favor das Cooperativas Agropecuárias filiadas.

4.2.8 Créditos Tributários

O plano de contas proposto sugere a seguinte estrutura contábil para o controle dos créditos tributários:

1010205	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
101020501	CRÉDITOS ICMS
101020502	CRÉDITOS IRPJ
101020503	CRÉDITOS CSLL
101020504	CRÉDITOS DE PIS
101020505	CRÉDITOS DE COFINS
101020506	CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS
101020507	CRÉDITOS DE IPI
101020508	OUTROS

Para cada conta sintética, propõe-se o detalhamento dos créditos em contas analíticas, de acordo com o exemplo especificado a seguir:

101020504	CRÉDITOS DE PIS
101020504001	PIS NÃO CUMULATIVO A COMPENSAR
101020504002	PIS IMPORTAÇÃO
101020504003	PIS AQUISIÇÃO IMOBILIZADO
101020504004	PIS NÃO CUMULATIVO - PEDIDO RESSARCIMENTO
101020504005	PIS RETENÇÕES ÓRGÃOS PÚBLICOS
101020504998	(-) PROVISÃO PIS A REALIZAR
101020504999	(-) PROVISÕES DE PERDAS

É importante salientar o uso das contas redutoras de PIS a Realizar e Provisões de Perdas, as quais têm função específica, como será visto adiante, pela aplicabilidade prática dos registros contábeis.

Ocorre que muitas Cooperativas Agropecuárias possuem créditos acumulados de PIS e COFINS, em decorrência de exclusões na base de cálculo dessas contribuições, por força do artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, artigo 17 da Lei nº 10.684/03 e exclusão das sobras, como é previsto na Lei nº 10.676/03, além de créditos passíveis de ressarcimento, em razão de operações não tributadas, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/04. A normatização dessas exclusões e a apuração do PIS e COFINS estão definidas na Instrução Normativa SRF nº 635, de 23 de março de 2006.

Lembramos também que os créditos do PIS/COFINS são registrados neste grupo do ativo, no momento da aquisição das mercadorias, dos insumos, dos serviços, do imobilizado, etc., quando, efetivamente, ocorre o direito ao crédito. Assim, existem situações em que as mercadorias e/ou insumos adquiridos ainda encontram-se no estoque, inclusive os bens do ativo imobilizado, que serão depreciados ao longo da vida útil. Nestas situações, não há porque fazer o registro de provisão para perdas desses créditos, já que a simples compra de tais itens não pode implicar o reconhecimento de perdas. Se for o caso, a provisão para perdas deve ser lançada por ocasião da venda das mercadorias e da depreciação dos bens do imobilizado.

Desta forma, as contas redutoras devem ser utilizadas nas seguintes circunstâncias:

a) Provisão PIS/COFINS a Realizar: Algumas Cooperativas efetuam o registro dos créditos que foram objeto de pedido de ressarcimento em conta redutora do ativo, devido à incerteza de recebimento dos valores, reconhecendo tais créditos no resultado apenas e tão-somente, quando estes forem homologados pela Receita Federal. Isto é feito por questão de prudência e segurança, objetivando evitar o reconhecimento de sobras sem a garantia da sua efetiva realização financeira. Esta conta foi prevista no plano, mais para registrar saldos remanescentes de períodos passados, mas não é aconselhável para o registro de novas operações;

b) Provisão de Perdas PIS/COFINS: Registram-se os créditos acumulados apenas os passíveis de compensação e que estejam sujeitos à prescrição. Normalmente, os créditos mensais excedem os débitos, logo a realização dos valores é improvável e, por conseguinte, devem ser registrados em provisão para perdas, também, por questão de prudência e segurança.

Neste ponto, busca-se a padronização dos procedimentos, em consideração aos princípios da uniformidade e comparabilidade.

Para tanto, deve ser observado o seguinte:

- Os créditos somente devem ser mantidos no ativo, sem provisão para perdas, quando forem créditos “líquidos e certos”, ainda que estejam na dependência de homologação por parte da Receita Federal;
- Se houver incerteza na realização dos créditos, deve ser constituída provisão para perdas;
- Quando houver previsão legal, os créditos devem ser atualizados pela taxa Selic, como é o caso do saldo negativo do IRPJ e CSLL.

No caso específico dos créditos do PIS e COFINS, mesmo que os créditos sejam vinculados a operações não tributadas (Ex.: exportação e alíquota zero), tendo em vista a demora no recebimento dos valores, existe enorme receio que a Assembleia Geral possa decidir pela distribuição de resultados que ainda não estejam realizados financeiramente, ou seja, que não se encontrem disponíveis para distribuição. Sendo assim, a Administração da Cooperativa pode adotar uma das seguintes recomendações:

a) Alterar o estatuto social da Cooperativa, criando uma Reserva de Créditos Fiscais a Realizar (prevista no Plano de Contas/204010202005), para o registro dos créditos tributários não realizados financeiramente. Quando os valores forem recebidos, a reserva seria revertida para a conta Sobras à Disposição da AGO, objetivando uma nova destinação;

b) Anualmente, é preciso propor à Assembleia Geral a destinação dos créditos não realizados para uma reserva específica, evitando-se, assim, a distribuição dos créditos antes da sua realização financeira.

OBS: É inadequado simplesmente fazer provisão para perdas e reconhecer, nas sobras, os créditos do PIS e COFINS, pelo efetivo recebimento (Regime de Caixa). No entanto, é preciso ter muito cuidado para não produzir sobras com créditos de PIS e COFINS, sem que haja segurança quanto ao efetivo direito da realização desses créditos.

Importante: Os procedimentos adotados devem ser mantidos de maneira uniforme e amplamente divulgados em notas explicativas.

Atualização dos Créditos do PIS e COFINS

As empresas, em geral, têm encontrado sérias dificuldades para reaver créditos, decorrentes do regime de não-cumulatividade de PIS e COFINS, quando há solicitação de ressarcimento. Além disso, protocolam os seus pedidos de ressarcimento, declarando o saldo gerado, tudo conforme os documentos fiscais exigidos (Arquivos Digitais, PER/DCOMP, etc.). Daí por diante, esperam por prazo indefinido (quando, ao contrário, existe tempo legal imperativo) pelo julgamento dos processos administrativos.

Não obstante, por vezes, as mais prudentes têm de se socorrer junto ao Poder Judiciário, a fim de que sejam julgados os pedidos de ressarcimento, já que a devolução dos créditos não ocorre espontaneamente dentro do prazo previsto legalmente.

Ainda, quando obtém o julgamento, seja de uma forma ou de outra, encontra morosidade, para, então, receber os valores devidos após apurados e determinados, sem qualquer explicação plausível.

Tal situação configura-se plenamente ilegal e justifica a possibilidade de pedido ao Poder Judiciário para que se determine a aplicação de atualização do crédito, pelo índice da taxa SELIC, o que, em regra, não seria possível, por não haver expressa previsão legal. Porém, em tais circunstâncias, o Judiciário entende a mora como algo inadmissível, cuja ausência de qualquer explicação conduz a um ressarcimento inferior ao realmente devido, em face da perda do poder aquisitivo da moeda pelo decurso do tempo. Portanto, normalmente as Cooperativas têm êxito nas demandas que visam à correção dos créditos.

Nestes casos, em razão do princípio de prudência e do conservadorismo, o reconhecimento contábil da receita financeira de atualização dos créditos de PIS e COFINS somente pode ocorrer após o trânsito em julgado da ação.

Aplicabilidade Prática

Apresentamos algumas situações de registro e controle dos créditos tributários, especialmente em casos um pouco mais complexos. Primeiro, demonstramos a dinâmica de registro dos créditos de Imposto de Renda, que é muito semelhante a dos créditos da Contribuição Social sobre o lucro.

Registro do IRF sobre aplicação financeira			
Débito:	101020502001	IRF A recuperar s/Aplicações	Valor retido na fonte
Crédito:	101010301001	Conta que registra a aplicação	

Ressaltamos que a retenção na fonte ocorre semestralmente, no caso dos Fundos de Investimento (maio e novembro) e por ocasião do resgate nas demais circunstâncias.

Utilização do IRF para quitação da estimativa mensal			
Débito:	101020502003	IRPJ Estimativa Mensal	Valor utilizado de IRF
Crédito:	101020502001	IRF A recuperar s/Aplicações	

Para poder fazer o efetivo aproveitamento dos créditos, o contribuinte precisa dispor dos comprovantes da retenção do IRF.

Utilização do IRF da estimativa mensal para quitação do IRPJ anual			
Débito:	201060102001	Provisão para IRPJ	Valor utilizado de IRF
Crédito:	101020502003	IRPJ Estimativa Mensal	

A provisão do IRPJ anual é feita com base no Lucro Real do exercício, e o valor apurado é definitivo. Os valores, recolhidos mensalmente, por estimativa, são registrados no ativo para o ajuste no final do exercício. Havendo recolhimentos mensais e retenções na fonte em valor superior ao valor devido pelo ajuste anual, a diferença constituirá o chamado “Saldo Negativo de IRPJ”. Sendo assim, o saldo negativo é transferido para conta específica do Plano de Contas, conforme registro a seguir:

Transferência do saldo negativo do IRPJ para conta específica			
Débito:	101020502005	Saldo Negativo IRPJ	Valor do saldo negativo
Crédito:	101020502003	IRPJ Estimativa Mensal	

Este saldo negativo apurado poderá ser utilizado para a quitação de outros tributos e contribuições, devidos à Receita Federal do Brasil, por meio da entrega de um PER/DCOMP. Este crédito poderá quitar nova estimativa de IRPJ ou CSLL no ano seguinte ou quitar IRF sobre salários, PIS Folha, etc. Nesta situação, será feito novo lançamento contábil, creditando a conta 101020502005 e debitando a respectiva conta do tributo quitado.

Inevitavelmente, as contas IRF S/Aplicações e IRPJ Estimativa Mensal, no encerramento do exercício, ficarão com saldo zero, pois o eventual IRF, não utilizado no decorrer do exercício, também será transferido para a conta que registra o saldo negativo.

A partir de janeiro do ano subsequente ao ano-calendário de apuração do saldo negativo do IRPJ ou saldo negativo da CSLL, o crédito passa a ser atualizado pela taxa Selic. Para tanto, apresentamos um controle que é bastante útil para o acompanhamento do uso do crédito de saldo negativo:

CONTROLE SALDO NEGATIVO IRPJ - Saldo apurado na declaração do Ano-Base de 2010							
	Valores Originais	Parcela do crédito original compensada	Índice Atua- lização	Crédito atualizado até mês da compensação	Mês Compen- sação	Valor original Compen- sado	Tributo Pago
ANO-BASE DE 2010							
Saldo apurado na DIPJ	100.000,00	-	1,0000	100.000,00		-	
Saldo a compensar 01/11	100.000,00	-	1,0100	101.000,00			
Saldo a compensar 02/11	100.000,00	-	1,0186	101.860,00			
Saldo a compensar 03/11	100.000,00	1.947,42	1,0270	102.700,00	mar-11	2.000,00	Pis Folha
Saldo a compensar 04/11	98.052,58	19.301,29	1,0362	101.602,08	abr-11	20.000,00	CSLL
Saldo a compensar 05/11	78.751,29	9.573,04	1,0446	82.263,59	mai-11	10.000,00	IRF
Saldo a compensar 06/11	69.178,24	28.449,50	1,0545	72.948,46	jun-11	30.000,00	IRPJ
Saldo a compensar 07/11	40.728,74	-	1,0641	43.339,46	jul-11		

Neste controle, constam informações semelhantes àquelas que igualmente constarão no PER/DCOMP, entretanto ela permite o controle dos valores atualizados, mesmo quando não houver compensações, isto para fins de atualização dos créditos na Contabilidade.

A critério de cada Cooperativa, na tabela acima, poderão ser acrescentadas outras colunas com informações de interesse, tais como: valor dos juros a contabilizar e número do PER/DCOMP.

Quanto aos créditos de PIS e COFINS, apesar dos esclarecimentos, já apresentados anteriormente, expomos, a seguir, a forma de registro contábil, no caso de compras de mercadorias com crédito do PIS e COFINS:

Registro contábil da compra			
Débito:	101030102003	Compra de Terceiros	Valor total da NF
Crédito:	201010101001	Fornecedores de Prod. E Mercadorias	

Simultaneamente, é feito o registro do crédito do PIS e COFINS, sendo mostrado apenas o registro contábil do PIS:

Registro contábil do crédito de PIS s/compra			
Débito:	101020504001	PIS não cumulativo a compensar	Valor do crédito
Crédito:	101030102989	Crédito PIS não cumulativo	

No final do mês, através do sistema do SPED do PIS e COFINS ou em controles auxiliares, os créditos serão segregados entre créditos restituíveis e créditos compensáveis e, havendo créditos excedentes, não restituíveis, em relação aos estoques já comercializados, faz-se necessário constituir a provisão para perdas, como já observado anteriormente:

Registro contábil da provisão para perdas do PIS			
Débito:	302010101004	Provisão para Perdas PIS/COFINS	Valor do crédito não restituível
Crédito:	101020504999	(-) Provisão de Perdas	

Entendemos que o registro da provisão para perdas no custo é mais adequado, tendo em vista que este procedimento anula contabilmente o efeito do crédito, isto é, em termos de resultado, o valor do PIS e COFINS não recuperável reintegra o custo. Assinalamos ainda que o registro dessa provisão para perdas somente deve ocorrer, quando os estoques forem vendidos, pois aí temos o reconhecimento da receita/ingresso e do respectivo custo. Em relação às mercadorias que ainda permanecem no estoque, é justo que o crédito também permaneça no ativo, sem a provisão para perdas.

Observamos ainda que, na maioria dos casos, os créditos excedentes referem-se a créditos, vinculados aos atos cooperativos, eis que, no que tange às operações de atos não cooperativos, havendo créditos, também haverá débitos, logo, muito raramente, poderá haver créditos excedentes.

Outro aspecto relevante é a possibilidade de prescrição dos créditos, por já ter decorrido o prazo de 5 (cinco) anos da constituição do crédito e o mesmo não ter sido utilizado. Se for o caso de créditos restituíveis, os mesmos não prescrevem, desde que seja encaminhado o pedido de ressarcimento. No entanto, no que se refere aos créditos compensáveis, existe o risco de prescrição. Por conseguinte, tais créditos devem ser baixados na Contabilidade e igualmente no DACON.

Por esse motivo, recomenda-se sempre utilizar os créditos mais antigos no DICON, deixando os créditos recentes para utilização futura.

4.2.9 Resultado das Aplicações Financeiras

Um dos assuntos de maior controvérsia e complexidade em matéria contábil e tributária na atualidade para as Sociedades Cooperativas é a questão da apuração e tributação do resultado das aplicações financeiras.

Após inúmeras decisões dos tribunais, sobre o tratamento tributário aplicável aos ganhos das aplicações financeiras, o Superior Tribunal de Justiça emitiu a súmula 262, em 24/04/2002, com o seguinte teor: “*Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas*”.

Antes da publicação dessa súmula, o STJ emitiu, dentre outros, o seguinte acórdão:

Acórdão da 1ª T do STJ - mv - Resp 35.843-4/PR (DJU 27.06.94)
"Tributário. Repetição de indébito. Cooperativa. Aplicações de Sobras de caixa no mercado financeiro. Negócio jurídico que extrapola a finalidade básica dos atos cooperativos. Imposto de Renda. Incidência. I - A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do crescimento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais. II - As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. III - Recurso a que se nega provimento. Decisão por maioria."

Em 13 de maio de 2010, o STJ divulgou a nota que segue:

As aplicações financeiras feitas por cooperativas, pelo fato de serem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, tenham como intuito a “consecução do objeto social da cooperativa”), são consideradas atos não cooperativos. Em razão disso, seus resultados devem integrar a base de cálculo do imposto de renda, conforme decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar recurso especial sobre a questão, dentro do que estabelece o rito dos recursos repetitivos.

O Tribunal já possuía uma súmula pacificando o entendimento sobre o assunto (Súmula nº 262). O recurso repetitivo, entretanto, permitirá que, daqui por diante, todos os processos que chegarem ao STJ referentes ao tema passem a ser objeto da mesma decisão.

O caso que levou ao julgamento do repetitivo foi um recurso especial interposto pela União no STJ contra decisão de primeira instância que tinha dado ganho de causa à Cooperativa dos Agricultores da Região de Orlândia Ltda. (Carol), em São Paulo. A cooperativa havia conseguido, em ação ordinária, direito à isenção do referido imposto incidente sobre suas aplicações, chamadas pela cooperativa de “aplicações financeiras de recursos momentaneamente disponíveis”.

Sobra de caixa

O argumento apresentado foi o de que, por se tratar de cooperativa agrícola mista, a cooperativa exerceria atividade para promover a união e a defesa dos interesses econômicos de seus associados e, assim, desenvolver ações, em comum, nas áreas de compra e venda. A entidade alegou também que as aplicações são feitas com recursos

que se apresentam momentaneamente como sobras de caixa, por um curto período – compreendido entre o recebimento do preço das vendas e a reinversão desses valores na aquisição de novos produtos para os associados. E a manutenção desses valores em caixa “redundaria em perda de seu poder aquisitivo real, em face aos efeitos inflacionários da economia nacional”.

No recurso especial, a União ponderou que a isenção viola o Código Tributário Nacional, já que somente a lei poderia estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. De acordo com os procuradores da União, “a lei fiscal concedeu isenção aos atos cooperativos praticados no universo econômico da Lei nº 5.764/1971 (Lei das Cooperativas), razão pela qual quaisquer outros, por se situarem fora do âmbito da cooperação, podem gerar ganhos que serão tributados”.

Para o relator do recurso no STJ, ministro Luiz Fux, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, mas as aplicações financeiras são tidas como atos não cooperativos. Por isso, seus resultados positivos devem, sim, integrar a base de cálculo do imposto de renda. A seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso da União, nos termos do voto do relator. A cooperativa apresentou embargos de declaração ao STJ após a decisão, que foram rejeitados.

A pesquisa que realizamos mostra que nunca houve consenso em torno dessa matéria, nem mesmo nas decisões proferidas pelo próprio Conselho de Contribuintes, como se denota através do Acórdão 101-92768, de 17/08/1999, o qual manifesta o seguinte entendimento sobre a matéria:

*Ementa: IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Ainda que as aplicações financeiras não constituam atos cooperativos, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas só pode incidir sobre o resultado positivo (**receita menos despesa financeira**) vez que os recursos disponíveis aplicados no mercado financeiro pertencem, também, aos cooperados e as despesas financeiras foram suportadas pelas atividades desenvolvidas pela sociedade, sem distinção dos atos cooperativos e não cooperativos [...].*

De forma bastante objetiva, nos parece que a questão de maior relevância está na busca de uma correta interpretação quanto ao significado do que é exatamente o “resultado das aplicações financeiras”.

A análise desta matéria nos remete, de imediato, a efetuarmos a comparação do tratamento tributário que deve ser dispensado às Cooperativas, quando aplicam os seus recursos no mercado financeiro, no que se refere à forma de tributação dispensada às demais empresas, que operam no mercado com finalidade de lucro.

Lembramos, ainda, que a Constituição Federal assegura às Sociedades Cooperativas um tratamento tributário adequado ao ato cooperativo por elas praticado.

De outro lado, o Código Tributário Nacional estabelece que o fato gerador do imposto é o acréscimo patrimonial, qual seja, o lucro. Jamais poderíamos admitir que as Cooperativas tivessem que oferecer à tributação simplesmente as receitas de operações tributáveis, sem poder deduzir os custos correspondentes.

Neste sentido, constatamos que o Parecer Normativo CST Nº 73/75 definiu que:

[...] devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros.

Igualmente, devem ser computados em separado os custos diretos e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e os encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.

Ao determinar as regras de apuração do resultado tributável, o Fisco admite a possibilidade de apropriação dos custos diretos, inerentes às receitas tributáveis, e também autoriza o rateio dos custos e encargos indiretos, proporcional às receitas tributáveis e não tributáveis.

Para melhor elucidar a forma de apuração do “resultado das aplicações financeiras”, apresentamos dois exemplos distintos, observando que os valores, evidenciados nos exemplos, foram extraídos de balanços autênticos, levantados por uma Cooperativa do ramo agropecuário, seguido de observações que julgamos pertinentes.

No primeiro exemplo, demonstramos os rendimentos de aplicações financeiras integralmente computadas no resultado das operações com terceiros, portanto, tributáveis, enquanto as demais receitas financeiras e a totalidade das despesas financeiras foram imputadas na proporcionalidade dos atos cooperativos e dos não cooperativos:

APURAÇÃO DO RESULTADO DE ASSOCIADOS E TERCEIROS EM 31/12/200X			
COMPONENTES	TOTAL GERAL	ASSOCIADOS	TERCEIROS
Resultado Financ. Líquido	1.488.919	-4.109.234	5.598.153
(+) Rec. Aplic. Financ.	7.011.341	0	7.011.341
(+) Outras Rec. Financ.	2.683.594	1.996.862	686.732
(-) Despesas Financeiras	-8.206.015	-6.106.096	-2.099.919

Neste exemplo, nota-se que o resultado financeiro geral foi positivo, no valor de R\$ 1.488.919,00, ao passo que o resultado financeiro com cooperados apresentou resultado negativo de R\$ 4.109.234,00 e o resultado com terceiros (não cooperados), resultado positivo de R\$ 5.598.153,00.

No segundo exemplo, abaixo transcrito, procuramos calcular o custo das aplicações financeiras, cujo cálculo foi realizado com base na taxa média de captação dos recursos, aplicada sobre o valor médio dos recursos aplicados no mercado financeiro. Em outras palavras, o custo das aplicações financeiras representa o valor dos juros pagos aos bancos para a captação dos valores aplicados no sistema financeiro e que proporcionou as receitas de aplicações:

APURAÇÃO DO RESULTADO DE ASSOCIADOS E TERCEIROS EM 31/12/200X			
COMPONENTES	TOTAL GERAL	ASSOCIADOS	TERCEIROS
Resultado Financ. Líquido	1.488.919	-67.165	1.556.085
(+) Rec. Aplic. Financ.	7.011.341	0	7.011.341
(-) Custo Aplic. Financ.	-5.432.158	0	-5.432.158
(+) Outras Rec. Financ.	2.683.594	1.996.862	686.732
(-) Despesas Financeiras	-2.773.857	-2.064.027	-709.830

Neste exemplo, nota-se que o resultado financeiro líquido geral, no valor de R\$ 1.488.919,00, é exatamente o mesmo do primeiro exemplo, havendo variação apenas no resultado de associados e não associados, isto em função do critério de alocação do custo financeiro.

Nesta situação, o simples confronto entre as receitas de aplicações financeiras e o custo das aplicações financeiras, ambos classificados integralmente no resultado de atos não cooperativos, resulta em saldo positivo de R\$ 1.579.183,00, que corresponde ao valor de R\$ 7.011.341,00, menos o custo de R\$ 5.432.158,00. Além disso, as demais receitas financeiras e despesas financeiras resultam em saldo negativo de R\$ 90.263,00, sendo o resultado apropriado na proporção de atos com associados e terceiros.

É evidente que o segundo exemplo está mais adequado e justo, ainda que o resultado com associados se apresentasse negativo, e o resultado com terceiros, positivo. Porém, o Fisco não tem do que reclamar, uma vez que a totalidade das receitas de aplicações financeiras está computada no resultado tributável.

Na medida em que a totalidade das receitas de aplicações financeiras está computada no resultado tributável, não pode o Fisco autuar a Cooperativa com base na súmula 262. Assim, havendo uma autuação fiscal, a Cooperativa não teria muita dificuldade em comprovar a natureza e a origem do custo das aplicações financeiras, fato perfeitamente assimilado com base nas normas exaradas pelo PN CST nº 73/75.

A situação, apresentada no primeiro exemplo, além de injusta, seria discriminatória e inadequada, levando-se em conta o tratamento tributário adequado que deve ser aplicável à Sociedade Cooperativa. Desta forma, nesta situação, seria preferível tributar a totalidade dos resultados da Cooperativa, hipótese em que estaria pagando menos imposto do que no caso da tributação isolada dos rendimentos das aplicações.

Tributar isoladamente os rendimentos das aplicações financeiras, ao invés de fazer incidir o imposto sobre o resultado (ganho) financeiro líquido, mediante o cômputo do custo financeiro de captação dos recursos aplicados, seria tão injusto e tão perverso que melhor seria tributar a totalidade dos resultados, sem levar em conta a distinção de atos cooperativos e atos não cooperativos.

Aplicabilidade Prática

Apuração do Custo de Captação

Apresentamos, a seguir, um demonstrativo resumido, com os cálculos do custo de captação dos recursos aplicados.

APLICAÇÕES FINANCEIRAS ANO 20XX					
MÊS	JAN	FEV	MAR	ABR	ACUMULADO
Saldo médio aplicado	43.099.513	32.579.361	34.349.605		
Saldo médio captado	68.490.845	70.394.889	78.348.381		
Encargos financeiros	420.908	387.479	474.318		861.798
% de encargos/Captação	0,61%	0,55%	0,61%		
Cálculo Resultado Financeiro Líquido					
Receita Aplicação Financeira	344.796	260.635	274.797		880.228
Custo Captação	264.866	179.329	207.951		652.146
Resultado no mês	79.930	81.306	66.846		228.081
Resultado Acumulado	79.930	161.236	228.081		

Seguem algumas explicações para o correto entendimento dos cálculos, mostrados na tabela acima:

a) O saldo médio aplicado corresponde à soma diária das aplicações em cada mês, dividido pelo número de dias do mês;

b) O saldo médio captado corresponde à soma diária dos empréstimos e financiamentos em cada mês, dividido pelo número de dias do mês;

c) Os encargos financeiros correspondem ao montante dos encargos, contabilizados rigorosamente pelo regime de competência, incidentes sobre o valor dos empréstimos e financiamentos considerados;

d) O % de encargos sobre captação corresponde à taxa média de captação, apurada com base no montante dos encargos, dividido pelo montante dos empréstimos e financiamentos;

e) A receita de aplicações financeiras corresponde aos rendimentos, apropriados rigorosamente pelo regime de competência sobre os recursos aplicados;

f) O custo de captação é calculado, tomando-se a taxa média de captação, multiplicada pelo montante dos recursos aplicados.

Os rendimentos das aplicações financeiras são registrados diretamente na conta 305020201006 – Rendimentos de Aplicações Financeiras, no grupo de Receitas Financeiras de atos não cooperativos.

Outrossim, em função da apuração do custo de captação, conforme acima demonstrado, deve ser feito o seguinte registro contábil:

Apropriação contábil do custo dos recursos aplicados			
Débito:	305030301010	Custo Recursos Aplicados	Valor apurado planilha auxiliar
Crédito:	305030101998	(-) Custo Recursos Aplicados	

Enfatizamos que o Conselho Nacional de Cooperativismo emitiu a Resolução CNC nº 29/1986, com o seguinte teor:

O CONSELHO NACIONAL DE COOPERATIVISMO - CNC, em Sessão realizada em 29 de janeiro de 1986, com base no disposto no artigo 97, item I, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, RESOLVEU:

I - Os resultados das aplicações feitas pelas Cooperativas no mercado financeiro serão levados à conta de resultado, ficando a destinação definitiva a critério da Assembléia Geral ou de norma estatutária.

Diante dessa norma plenamente aplicável, podemos assegurar que o resultado das aplicações financeiras deve compor o resultado do exercício, e, após a dedução dos tributos devidos, o resultado líquido será destinado a critério da AGO ou norma estatutária. Em outras palavras, a

Assembleia Geral poderá não somente deliberar pela transferência ao RATES, como também, pela distribuição após a dedução das reservas legais e estatutárias.

4.2.10 Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa

Os artigos 9 a 14 da Lei nº 9.430/96 fixam critérios de reconhecimento das perdas, sofridas pelas pessoas jurídicas, no recebimento dos seus créditos. Estas regras tratam da dedutibilidade das perdas, portanto não devem ser consideradas como fator determinante para a contabilização da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

A seguir, relacionamos as principais regras:

Poderão ser registrados como perdas (dedutíveis) os créditos

a) Em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

b) Sem garantias, até R\$: 5.000,00 por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

c) Sem garantia, acima de R\$: 5.000,00 até R\$: 30.000,00, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

d) Sem garantia, superior a R\$: 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

e) Com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

f) Contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativa à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar.

Reconhecimento da Provisão para Perdas

O reconhecimento da provisão para perdas deve ser feito independentemente da dedutibilidade fiscal. Para tanto, deve ser efetuada uma análise criteriosa das contas a receber, tanto com clientes, cheques a receber, créditos com cooperados, entre outros.

O registro contábil da provisão para perdas deve ser efetuado a débito da conta “Provisão Créditos Liquidação Duvidosa (303010201019)” e a crédito da respectiva conta redutora do ativo no grupo, onde o crédito está registrado.

No caso de recebimento de créditos, já lançado em provisão para perdas, o valor recebido é lançado a crédito da respectiva conta do devedor e, então, será efetuada a Reversão da Provisão para Perdas.

Registro Contábil das Perdas

O registro contábil das perdas será efetuado a débito da conta “Créditos Incobráveis (303010201020)” de resultado e a crédito:

a) Da conta que registra o crédito, quanto ao valor de até R\$: 5.000,00, sem garantias, nas situações em que o crédito é baixado em caráter definitivo;

b) De conta redutora do crédito, nas demais hipóteses. Os valores, registrados nessa conta, poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que completar cinco anos do vencimento do crédito, sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

Encargos Financeiros de Créditos Vencidos

Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros, incidente sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido após os dois meses do vencimento.

Créditos Recuperados

Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenha sido recuperado em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens, recebidos em garantia real. Esta regra aplica-se aos valores que tenham sido baixados como perda dedutível.

Se o crédito recuperado corresponde a um valor a receber de cooperado, que foi contabilizado como dispêndio (exclusivamente no resultado de atos cooperativos), tal valor, quando recuperado, deve ser lançado a crédito do resultado de atos cooperativos, portanto, sem reflexo no resultado tributável, como é exposto a seguir:

Recuperação de créditos baixados - com cooperados			
Débito:	101010101001	Caixas	Valor recebido
Crédito:	304010101002	Recuperação de Créditos	

Perdas com Sócios ou Empresas Ligadas

O art. 340, § 6º do Decreto 3.000/99 não admite a dedutibilidade de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa

jurídica credora ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Aplicabilidade Prática

O registro contábil de provisão para perdas, referente ao crédito com cooperados, pelo fornecimento de insumos agrícolas, é mostrado abaixo.

Registro de Provisão para Perdas - com cooperados			
Débito:	303010201019	Provisão Créditos Liq. Duvidosa	Valor da provisão
Crédito:	101020101998	(-) Prov. Créditos Liq. Duvidosa	

Nesta situação, a provisão é registrada exclusivamente na apuração do resultado de atos cooperativos, não sujeita a rateio.

A Cooperativa deve estabelecer mecanismo de controle que permita identificar as despesas sujeitas a rateio entre atos cooperativos e atos não cooperativos, segregando-as daquelas despesas alocadas diretamente entre um ato e outro, isto é, não sujeita a rateio.

Segue registro de provisão para perdas com clientes:

Registro de Provisão para Perdas - com clientes			
Débito:	303010201019	Provisão Créditos Liq. Duvidosa	Valor da provisão
Crédito:	101020201998	(-) Prov. Créditos Liq. Duvidosa	

Nestas circunstâncias, o crédito com o cliente pode ser decorrente de atos cooperativos ou atos não cooperativos. Se o débito do cliente decorre da venda de produtos adquiridos dos associados, então a provisão para perdas deve ser registrada em dispêndios com cooperados. Caso contrário, se o débito do cliente decorre da venda de produtos adquiridos de terceiros (não sócios), a provisão para perdas deve ser registrada em despesas com terceiros.

4.2.11 Financiamentos (Securitização, Pesa, Recoop, etc.)

É importante considerar que os saldos dos empréstimos ou financiamentos deverão ser corretamente classificados entre o Passivo Circulante e Passivo não Circulante, de acordo com os respectivos vencimentos.

Em qualquer hipótese, os encargos financeiros contratuais devem ser apropriados de forma rigorosa pelo regime de competência (mês a mês), ainda que calculados estimativamente, quando a Cooperativa não dispõe dos extratos e comprovantes dos respectivos agentes financeiros.

A seguir, apresentamos as orientações básicas para alguns tipos de financiamentos, contraídos pelas Cooperativas Agropecuárias:

a) Securitização

As dívidas securitizadas devem ser ajustadas contabilmente, levando-se em conta os seguintes aspectos:

a) Nas prestações estipuladas nos contratos, expressas em quantidade física de produtos, estão embutidos os encargos financeiros futuros, que devem ser excluídos para o cálculo do saldo atual do financiamento. Os juros devem ser apropriados *pro-rata*, ao longo da vigência do contrato;

b) Observar os prazos de vencimento das parcelas dos financiamentos, para fins de reclassificação entre o passivo circulante e o passivo não circulante;

c) Observar os mesmos critérios no que tange às dívidas dos associados, quando forem securitizadas através da Cooperativa.

Condições Contratuais:

- Juros fixos de 3% ao ano, sem correção, se as prestações forem pagas regularmente;
- Bônus de adimplemento de até 30%, em conformidade com a Lei nº 9.866/99 e Resolução CMN 2.666/99. O bônus deve ser reconhecido contabilmente no pagamento de cada parcela;
- No caso de inadimplência, haverá correção pelo preço mínimo do produto, perdendo-se, assim, o bônus e mais os juros moratórios de 1% ao mês.

b) Programa Especial de Saneamento de Ativos - PESA

A operação do PESA consiste na aquisição de Títulos do Tesouro Nacional (TTN) de valor equivalente a 10,366% da dívida com o Banco do Brasil S/A, sendo que esta aplicação proporcionará rendimentos de 12% ao ano.

Contratualmente, a dívida será corrigida pelo IGP-M para fins de cálculo dos juros a serem amortizados, entretanto a referida correção não será exigida do devedor.

No final do prazo de 20 anos, desde que cumpridas as condições do contrato, a dívida será integralmente liquidada com o valor dos títulos adquiridos (TTN).

Dando seguimento aos assuntos abordados neste Manual, mostramos uma planilha com os cálculos e os respectivos lançamentos contábeis, bem como algumas considerações adicionais.

Aplicabilidade Prática

Segue demonstrativo com a simulação de operação de financiamento na modalidade PESA, com os respectivos lançamentos contábeis:

DÍVIDA NORMAL					TÍTULOS PESA	
ANO	CORREÇÃO IGPM	JUROS	AMORTIZAÇÃO	SALDO	CORREÇÃO	SALDO
	9,5%	9,946%	JUROS		12%	
						10.366,67
				100.000,00		
1	9.500,00	10.890,87	10.890,87	109.500,00	1.244,00	11.610,67
2	10.402,50	11.925,50	11.925,50	119.902,50	1.393,28	13.003,95
3	11.390,74	13.058,43	13.058,43	131.293,24	1.560,47	14.564,42
4	12.472,86	14.298,98	14.298,98	143.766,10	1.747,73	16.312,16
5	13.657,78	15.657,38	15.657,38	157.423,87	1.957,46	18.269,61
6	14.955,27	17.144,83	17.144,83	172.379,14	2.192,35	20.461,97
7	16.376,02	18.773,59	18.773,59	188.755,16	2.455,44	22.917,40
8	17.931,74	20.557,08	20.557,08	206.686,90	2.750,10	25.667,50
9	19.635,26	22.510,00	22.510,00	226.322,16	3.080,10	28.747,60
10	21.500,60	24.648,45	24.648,45	247.822,76	3.449,71	32.197,32
11	23.543,16	26.990,05	26.990,05	271.365,92	3.863,68	36.060,99
12	25.779,76	29.554,11	29.554,11	297.145,69	4.327,32	40.388,31
13	28.228,84	32.361,75	32.361,75	325.374,53	4.846,61	45.234,92
14	30.910,58	35.436,12	35.436,12	356.285,11	5.428,19	50.663,11
15	33.847,09	38.802,55	38.802,55	390.132,19	6.079,57	56.742,68
16	37.062,56	42.488,79	42.488,79	427.194,75	6.809,12	63.551,81
17	40.583,50	46.525,22	46.525,22	467.778,25	7.626,22	71.178,02
18	44.438,93	50.945,12	50.945,12	512.217,19	8.541,36	79.719,39
19	48.660,63	55.784,91	55.784,91	560.877,82	9.566,33	89.285,71
20	53.283,39	61.084,47	61.084,47	614.161,21	10.714,29	100.000,00
	514.161,21	589.438,20	589.438,20	614.161,21		100.000,00

Dívida total no final do contrato		614.161,21
(-) Correção meramente para cálculo dos juros		(514.161,21)
(=) Saldo da dívida no final do contrato		100.000,00
(-) Valor atualizado do TTN		100.000,00
(=) Saldo final ajustado		0,00

Contabilização financiamentos PESA					
	FINANCIAMENTO PESA			TÍTULOS PESA	
		100.000,00	PRINCIPAL	10.366,67	Vlr compra títulos PESA
Amortiz.	589.438,20	589.438,20	Juros PESA	89.633,33	Correção dos títulos PESA
		100.000,00		100.000,00	
	DESPESAS FINANCEIRAS			RECEITA FINANCEIRA	
	589.438,20				89.633,33
	589.438,20				

Considerações

a) Os juros pagos devem ser lançados em Despesa Financeira, e os rendimentos dos TTNs, em Receita Financeira;

b) A correção do IGPM sobre a dívida não deve ser contabilizada, pois é calculada meramente para fins de apuração dos juros a serem amortizados. Logo, se a correção não será cobrada, o seu valor não deve ser lançado;

c) No final do período de 20 anos, o valor do título, atualizado com juros, equivalerá ao montante da dívida pelo valor contábil;

d) É necessário mencionar, em nota explicativa, o critério contábil adotado.

Contabilmente, apenas os juros exigíveis devem ser classificados no passivo circulante, enquanto o valor da dívida, lançado no passivo não circulante. O valor dos Títulos do Tesouro Nacional é classificado em conta redutora da dívida, de forma que, no final do contrato, o saldo fique igual a zero.

c) Programa de Revitalização de Cooperativas de Produção Agropecuária - RECOOP

Por meio do RECOOP, foram consolidadas dívidas já existentes e, em alguns casos, liberados novos recursos para investimento, capital de giro, etc.

Como regra, a taxa de juros pactuada foi de 4% ao ano, mais correção pelo IGP-DI, com prazo de 15 anos para a liquidação da operação.

No caso de consolidação de dívidas, é importante proceder aos ajustes contábeis necessários, dando baixa dos empréstimos antigos e abrindo novas contas para o registro da nova operação, mencionando o fato em nota explicativa.

Para o lançamento dos juros mensais, pelo regime de competência, além dos cálculos efetuados pelo financeiro, é fundamental confirmar a posição da dívida através do extrato bancário, classificando, no passivo circulante, a (s) parcela (s) com vencimento a curto prazo e o restante, no Passivo não Circulante.

d) Financiamentos de Quotas-Partes

Trata-se de uma linha de crédito aberto às Cooperativas, em que os recursos podem ser aplicados em capital de giro, custeio, investimentos e saneamento financeiro.

Aplicabilidade Prática

A contratação do financiamento deve ser feita, necessariamente, mediante aprovação pela Assembleia Geral, pois implica a subscrição de capital, hipótese em que serão feitos os registros contábeis de subscrição do capital por parte dos associados, por meio do seguinte lançamento:

Lançamento de subscrição de capital - Financiamento de quotas partes			
Débito:	204010102001	(-) Cap. Social a Integralizar	Valor da subscrição
Crédito:	204010101002	Capital Social - Quotas Partes	

Quando da liberação dos recursos por parte do agente financeiro, serão feitos os registros contábeis a seguir:

Liberação dos recursos pelo Banco Financiador			
Débito:	101010201001	Banco/Agência	Valor liberado
Crédito:	202010105001	Banco Financ. Quotas Partes (LP)	
Débito:	103010101004	Repasse Quotas Partes (LP)	Valor liberado
Crédito:	204010102001	(-) Cap. Social a Integralizar	

Após todos esses registros, as informações na Contabilidade ficariam assim dispostas, considerando uma operação no valor total de R\$ 1.000.000,00, sendo 10% com vencimento a curto prazo:

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Disponibilidades	1.000.000,00	Empréstimos e Financiamentos	100.000,00
Repasse Quotas-Partes	100.000,00		
		NÃO CIRCULANTE	
		Empréstimos e Financiamentos	900.000,00
NÃO CIRCULANTE			
Repasse Quotas-Partes	900.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
		Capital Social-Financiado	1.000.000,00
TOTAL DO ATIVO	2.000.000,00	TOTAL DO PASSIVO	2.000.000,00

Normalmente, os associados pagam esses débitos através de retenções sobre o valor de comercialização da sua produção entregue à Cooperativa, quando o valor da retenção é creditado na conta “Repasse Quotas-Partes”.

O capital social, integralizado com repasse de financiamento de quotas-partes, deve ser registrado em conta específica, meramente para fins de controle. Na medida em que o repasse do financiamento for liquidado, o valor do capital deve ser transferido para a conta Capital Social.

Com relação aos encargos financeiros, entende-se que os mesmos devem ser suportados pela própria Cooperativa, tendo em vista que o capital social não pode ser corrigido monetariamente. Caso sejam atribuídos juros sobre o capital, então estes juros deverão incidir apenas sobre os valores que efetivamente tenham sido integralizados, ou seja, não devem incidir juros sobre a parcela financiada.

4.2.12 Precatórios

Precatório é uma espécie de requisição de pagamento de determinada quantia a que a Fazenda Pública foi condenada em processo judicial, para valores totais acima de 60 salários mínimos por beneficiário.

Após ser julgada definitivamente procedente, não cabendo mais recursos, a ação entra na fase de execução. No final dessa etapa, o juiz envia um ofício ao presidente do Tribunal de Justiça (TJ), para a requisição de pagamento, que tem o nome de precatório.

A utilização de precatórios, para o pagamento de dívida tributária, remete a cuidados extremos, a fim de evitar prejuízos redobrados, em função dos chamados “precatórios podres”, os quais não são aceitos pela Justiça para o pagamento das dívidas.

Além disso, existe ainda o risco do precatório não ser aceito pelo valor de face, sendo avaliado pelo seu valor de mercado, segundo vem sendo noticiado em função de decisões judiciais:

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) considerou necessária a reavaliação de precatórios oferecidos por empresas como garantia em ações de cobrança do Fisco. A decisão é resultado do julgamento de um recurso do Estado do Rio Grande do Sul contra uma empresa de transportes. A companhia ofereceu como garantia, em uma execução fiscal relativa a débitos do ICMS, precatórios adquiridos de terceiros com deságio. Os ministros do STJ decidiram, por três votos a um, que o precatório não poderia ser aceito pelo valor de face, mas ser avaliado de acordo com seu atual valor de mercado.

De acordo com o ministro Teori Zavascki, voto vencedor no julgamento, apesar de os precatórios serem títulos executivos judiciais líquidos, certos e exigíveis, é notória e recorrente a demora do pagamento pelos Estados devedores, ao ponto de não se ter certeza de que o crédito nele estampado será realmente realizado a tempo. Segundo o voto, dessa forma, como acontece com qualquer outro bem oferecido à garantia da execução, o crédito deve ser avaliado. A Corte determinou o retorno do processo à primeira instância, para que o cálculo seja feito. Apenas o ministro Luiz Fux discordou do voto do ministro Teori Zavascki.

Na realidade, os contribuintes adquirem os precatórios para oferecerem estes em garantia das dívidas tributárias por meio da ação judicial, no entanto a quitação da dívida dependerá do desfecho da ação.

Diante do exposto, os precatórios adquiridos devem ser contabilizados em conta do ativo não circulante e, neste caso, as dívidas tributárias são reclassificadas para o passivo não circulante até o desfecho final da ação.

O eventual ganho, que corresponde ao valor da dívida em relação ao valor de mercado dos precatórios, somente pode ser reconhecido na Contabilidade, quando do desfecho final do processo.

Além disso, por questão de prudência, enquanto as dívidas tributárias não forem efetivamente quitadas com os respectivos precatórios, estas devem ser atualizadas com juros e multas legais.

Aplicabilidade Prática

Registro contábil da aquisição dos precatórios:

Registro contábil da aquisição dos Precatórios			
Débito:	103010106001	Precatórios	Valor pagos Pelos Títulos Precatórios
Crédito:	101010201001	Banco/Agência	

A dívida suspensa, garantida pelos precatórios, será reclassificada para o passivo não circulante, sendo que a quitação desta e o reconhecimento de eventual ganho, no deságio dos precatórios, somente serão lançados após o trânsito em julgado da ação.

Precatórios da União Federal

Com a publicação da Lei nº 12.341/2011, originária da Medida Provisória nº 517/2010, foi regulamentada a possibilidade de compensação de tributos federais com precatórios da União Federal, trazida inicialmente pela Emenda Constitucional nº 62/2009.

Antes da Emenda Constitucional nº 62/2009, os contribuintes que tentassem efetuar a compensação de tributos federais com precatórios tinham os seus pedidos negados, judicial ou administrativamente, sob a alegação de falta de previsão legal para efetuar tal procedimento.

Após a edição da mencionada norma, o Judiciário passou a tomá-la como base e já estava aplicando a compensação de tributos federais com precatórios da União Federal. Agora, com a expressa regulamentação contida na Lei nº 12.431/2011, o procedimento de compensação será iniciado na própria ação de condenação da União Federal, evitando-se, assim, que os contribuintes tenham de ingressar com ações específicas, buscando autorização do Poder Judiciário.

As regras, aplicáveis às compensações de Precatórios da União, constam nos artigos 30 a 43 da Lei nº 12.431/2011.

4.2.13 Contabilização de Bonificações

Bonificações são entendidas por diversos autores no campo de Direito Comercial, como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, ao diminuir o preço do produto ou serviço ou entregando quantidades maiores do que as estipuladas contratualmente.

As bonificações, dentro deste contexto, podem ser concessões recebidas tanto em dinheiro como em mercadorias e diferenciam-se de abatimentos, pois, segundo Iudícibus (1998), estes são concedidos após as vendas em função de avarias ou outro motivo descoberto *a posteriori*. As bonificações, no setor de varejo, estão, na grande maioria das vezes, vinculadas ao desempenho de vendas do varejista, à veiculação de propaganda, à alteração de preços no mercado ou às estratégias promocionais, à exposição de mercadorias, entre outros fatores, e têm forte influência no custo das mercadorias adquiridas¹⁰.

¹⁰ANTUNES, Jerônimo; SAMPAIO, Vinícius de Castro Alves. Bonificações no setor de varejo – receita ou redução de custos. ABCustos Associação Brasileira de Custos, v. 2, n. 1, jan./abr. 2007. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/AntuneseSampaio>. Acesso em: 27 ago.2011.

Na prática, de um lado, temos um vendedor que deseja agilizar o giro de seus estoques, e, de outro, um comprador que busca um custo unitário menor nas mercadorias adquiridas. É dessa forma que a Contabilidade enxerga a bonificação, isto é, o vendedor registrará a baixa das unidades vendidas contra o CMV, e o comprador irá avaliar os seus estoques, dividindo o custo total da aquisição pelo total de mercadorias que derem entrada no seu estabelecimento.

Nosso objetivo não é aprofundar o estudo das questões tributárias, todavia, além do aspecto da movimentação da mercadoria e do reconhecimento das entradas para o adquirente e da baixa dos estoques para o fornecedor, o registro da operação de bonificação também irá implicar procedimento contábil adequado no que se refere ao ICMS, incidente sobre as mercadorias bonificadas. Como regra geral, o fato gerador desse imposto é a saída das mercadorias ou dos produtos do estabelecimento, e o direito ao crédito ocorrerá diante da previsão de posterior saída tributada.

Entendemos que a saída das mercadorias do fornecedor em bonificação não gera receita, e esta não é atingida pelas contribuições do PIS e COFINS. Diante do fato de as mercadorias bonificadas também não gerarem nenhum custo adicional ao adquirente e, ainda, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, não vemos possibilidade de crédito das contribuições PIS-PASEP e COFINS sobre a entrada de mercadorias bonificadas.

Procedimento na Cooperativa que recebe Bonificações

Na operação de compra em que houver bonificação em mercadorias, o comprador registrará em seu estoque o total de unidades que derem entrada em seu estabelecimento, inclusive as bonificadas. Dessa forma, o custo total corresponderá ao valor total da nota fiscal, deduzido dos impostos e das contribuições recuperáveis, que serão registrados cada qual a débito da respectiva conta do grupo de impostos e contribuições a recuperar no ativo circulante¹¹.

O custo unitário das mercadorias será o resultado da divisão do custo total de aquisição pela quantidade total de mercadorias (compra + bonificação) que derem entrada no estabelecimento.

Aplicabilidade Prática

Tomaremos como exemplo a aquisição de 1.000 unidades de mercadorias, ao preço unitário de R\$ 50,00, bonificadas com 100 unidades da mesma mercadoria, cuja nota fiscal do fornecedor apresente as seguintes informações:

	Adquirida	Bonificada
Quantidade	1.000	100
Preço Unitário	R\$ 50,00	
Valor para Efeito Fiscal		R\$ 50,00
Total das Mercadorias	R\$ 50.000,00	
Total para Efeito Fiscal		R\$ 5.000,00
Valor Total da Nota	R\$ 50.000,00	
Base de Cálculo do ICMS	Isento	Isento

¹¹ Boletim Eletrônico do CRCBA.

A Contabilidade deve enxergar a operação da seguinte forma:

Quantidade	1.100
Valor Total da Nota	R\$ 50.000,00
Valor do ICMS	(R\$ 0,00)
Custo de Aquisição	R\$ 50.000,00
Custo Unitário (R\$ 50.000,00 ÷ 1.100 unidades)	R\$ 45,45

No site da Receita Federal do Brasil, consta a seguinte pergunta e resposta sobre as bonificações:

370. As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?

Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.

Descontos incondicionais, de acordo com a IN n° 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, para serem consideradas como descontos incondicionais e conseqüentemente excluídas da base de cálculo das contribuições.

Ainda, dentre vários acórdãos publicados, praticamente todos têm o mesmo teor, segue, assim, um deles para conhecimento:

ACÓRDÃO N° 14-27440 de 01 de Fevereiro de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

Data do fato gerador: 15/08/2002 a 15/08/2002

Contabilização

No caso de recebimento de bonificação em dinheiro, o que ocorre, com certa frequência, é o registro contábil que deve ser este:

Recebimento de bonificação em dinheiro			
Débito:	101010201001	Banco/Agência	Valor recebido
Crédito:	304010101005	Bonificações Recebidas	

Uma questão relevante diz respeito ao tratamento tributário dessa receita. Entende-se que o valor recebido deve ser rateado entre atos cooperativos e atos não cooperativos, na proporção dessas operações e na unidade de negócio que deu origem à bonificação, cujo procedimento parece justo e adequado.

No caso da bonificação recebida em produtos ou mercadorias, conforme comentado anteriormente, o valor recebido reduz o custo médio dos estoques, sendo assim, automaticamente, a margem bruta na comercialização aumenta, refletindo o ganho nos atos cooperativos e/ou atos não cooperativos, de acordo com as vendas realizadas para associados e terceiros.

4.2.14 Contabilização de INSS Retido na Fonte

A Instrução Normativa RFB nº 971/09, nos artigos 138 a 140, disciplinaram os procedimentos de controle interno e a contabilização dos valores pagos pela contratação de mão-de-obra terceirizada, sujeita à retenção de INSS na fonte, como é transcrito abaixo:

Art. 138. A empresa contratante fica obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, à disposição da RFB, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, dos documentos relacionados no § 2º do art. 127. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

Art. 139. A contratante, legalmente obrigada a manter escrituração contábil formalizada, está obrigada a registrar, mensalmente, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais, inclusive a retenção sobre o valor dos serviços contratados, conforme disposto no inciso IV do art. 47.

Art. 140. O lançamento da retenção na escrituração contábil de que trata o art. 139, deverá discriminar:

I - o valor bruto dos serviços;

II - o valor da retenção;

III - o valor líquido a pagar.

Parágrafo único. Na contabilidade em que houver lançamento pela soma total das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

Aplicabilidade Prática

Para o cumprimento do disposto no artigo 139, as Cooperativas deverão registrar as despesas com mão-de-obra terceirizada, sujeitas à retenção de INSS em contas específicas, como é mostrado a seguir:

Débito:	303010201022	Serviços Terceiros PJ/Analítica	Valor Bruto do serviço
Crédito:	201010101002	Fornecedores de Serviços/Analítica	Valor Líquido a Pagar
Crédito:	201050102002	INSS Retido Terceiros/Analítica	INSS Retido na Fonte

Nas contas indicadas, deverão ser criadas subcontas analíticas, identificando os respectivos prestadores dos serviços e os respectivos valores retidos na fonte, em razões contábeis específicos.

4.2.15 Reservas Legais e Estatutárias

Em conformidade com o disposto na Lei nº 5.764/71, as Sociedades Cooperativas devem constituir, obrigatoriamente, as seguintes Reservas Legais:

- a) Fundo de Reserva¹², constituído de, no mínimo, 10% das sobras líquidas do exercício;
- b) Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES¹³), constituído de, no mínimo, 5% das sobras líquidas do exercício;
- c) O lucro das operações com terceiros, de acordo com o artigo 87 da Lei nº 5.764/71, será destinado integralmente ao RATES.

O estatuto social da Cooperativa poderá prever a constituição de outras Reservas, além daqueles previstos em lei.

Além disto, anualmente, ao destinar as sobras líquidas, a Assembleia Geral Ordinária poderá criar outras Reservas, independente daquelas previstas no estatuto da Cooperativa.

Um aspecto polêmico é quanto à destinação do ganho líquido das aplicações financeiras. Seguindo a Resolução nº 29/86 do CNC, tais receitas devem ser destinadas a critério da AGO.

Registro Contábil pela Utilização do RATES

Segundo a NBCT 10.8, os gastos de Assistência Técnica Educacional e Social serão registrados em contas de resultados e poderão ser absorvidos pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.

Entendemos que essa reversão deve ser feita e, na mesma proporção, aplicada sobre os custos ou as despesas no Demonstrativo das Sobras ou Perdas do Exercício. Esta reversão constituirá nova base de cálculo para as destinações do resultado do exercício.

DESCRIÇÃO	TOTAL	Ato Coop.	ANC
Proporção de atos	100%	80%	20%
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	400.000,00	300.000,00	100.000,00
Reversão do RATES	100.000,00	80.000,00	20.000,00
Base de Cálculo das Destinações	500.000,00	380.000,00	120.000,00
(-) Destinações Estatutárias	-177.000,00	-57.000,00	-120.000,00
(-) RATES (Resultado ANC)	-120.000,00		-120.000,00
(-) Reserva Legal (10%)	-38.000,00	-38.000,00	
(-) RATES (5%)	-19.000,00	-19.000,00	
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	323.000,00	323.000,00	0,00

Neste caso, o registro contábil a ser feito é o seguinte:

Utilização recursos do RATES - Reversão da Reserva			
Débito:	204010202002	RATES	Até o limite dos gastos e limitado ao saldo da conta
Crédito:	204010401001	Sobras à Disposição AGO	

¹² Na NBC T 10.8, este Fundo é denominado "Reserva Legal".

¹³ Na NBC T 10.8, este Fundo é denominado "Reserva".

O valor revertido deverá ser destinado, de acordo com o demonstrado na tabela acima, devendo este compor o “Resultado Abrangente” do período.

Poderá ocorrer uma situação em que o resultado de atos cooperativos seja positivo, e o resultado de atos não cooperativos, negativo, hipótese em que a destinação deverá ser feita da seguinte forma:

DESCRIÇÃO	TOTAL	Ato Coop.	ANC
Proporção de atos	100%	80%	20%
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	250.000,00	300.000,00	-50.000,00
Reversão do RATES	100.000,00	80.000,00	20.000,00
Base de Cálculo das Destinações	350.000,00	380.000,00	-30.000,00
(-) Destinações Estatutárias	-27.000,00	-57.000,00	30.000,00
(-) Compensação Reserva Legal	30.000,00		30.000,00
(-) Reserva Legal (10%)	-38.000,00	-38.000,00	
(-) RATES (5%)	-19.000,00	-19.000,00	
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	323.000,00	323.000,00	0,00

O procedimento, acima demonstrado, está fundamentado na NBC T 10.8 e na Interpretação Técnica (IT) 01 do CFC:

6. O item 10.8.2.6 da NBC T 10.8 estabelece: "10.8.2.6. O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados."

7. O resultado positivo tratado no item 10.8.2.6 antes da sua destinação final à Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social transita pela conta "Sobras ou Perdas à Disposição da Assembleia Geral" (item 10.8.3.3).

8. O resultado negativo do exercício (ato não-cooperativo) deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, pode ser deduzido das sobras após as destinações para reservas legais obrigatórias (sobras líquidas). No entanto, se forem insuficientes essas compensações, o saldo remanescente será rateado entre associados.

Também existe a possibilidade de o resultado dos atos cooperativos ser negativo, e o resultado com terceiros (atos não cooperativos), positivo. Apresentamos esta situação, sem a reversão do RATES, para melhor entendimento do exemplo:

DESCRIÇÃO	TOTAL	Ato Coop.	ANC
Proporção de atos	100%	80%	20%
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	-100.000,00	-200.000,00	100.000,00
(-) Destinações Estatutárias	100.000,00	200.000,00	-100.000,00
(-) Compensação Reserva Legal	200.000,00	200.000,00	0,00
(-) Destinação ao RATES	-100.000,00	0,00	-100.000,00
SOBRAS À DISPOSIÇÃO DA AGO	0,00	0,00	0,00

A NBC T 10.8 e IT 01 determinam que o resultado positivo de atos não cooperativos deva ser destinado ao RATES, enquanto o prejuízo de atos cooperativos, absorvido pela Reserva Legal. Não havendo saldo na Reserva Legal, a perda deverá ser rateada entre os sócios.

4.2.16 Realização da Reserva de Reavaliação

A reavaliação de bens do ativo imobilizado, enquanto legalmente permitida, aumenta o valor do patrimônio líquido em igual montante ao aumento dos bens, reavaliados e contabilizados no ativo imobilizado.

Quando a empresa efetua a depreciação ou realiza a baixa de um bem reavaliado, estará reconhecendo um encargo adicional nas contas de resultado, decorrentes do acréscimo do bem, proveniente da reavaliação patrimonial.

Para anular o efeito do custo do bem baixado ou do encargo de depreciação, provenientes da reavaliação, a legislação vigente e as normas contábeis determinam que o valor realizado da Reserva de Reavaliação, deverá ser revertido para o resultado abrangente que, em última análise, deverá compor as sobras à disposição da AGO.

Aspectos Fiscais

O artigo 435 do RIR/99 estabelece que o valor da reserva de reavaliação será computado na determinação do lucro real, em cada período-base, nas seguintes hipóteses:

I - No período de apuração em que for utilizado para aumento do capital¹⁴ social no montante capitalizado, ressalvado o disposto no artigo seguinte;

II - Em cada período de apuração, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados, que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- a) alienação, sob qualquer forma;
- b) depreciação, amortização ou exaustão;
- c) baixa por perecimento.

Independentemente da realização contábil do valor da reserva de reavaliação, deve ser computado, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, mês a mês, parcela efetivamente realizada dos bens reavaliados, a qual ocorre mediante a depreciação ou a baixa do valor residual, por qualquer motivo. A tributação será sempre proporcional às operações com terceiros, como é previsto no Parecer Normativo CST nº 49/87.

¹⁴ A utilização da Reserva de Reavaliação, para aumento do capital social, não é permitida nas Sociedades Cooperativas.

Contabilização

A realização da Reserva de Reavaliação é contabilizada da seguinte forma:

Realização da Reserva de Reavaliação			
Débito:	204010203000	Reserva de Reavaliação/Analítica	Valor realizado
Crédito:	204010401001	Sobras à Disposição AGO	

Tal como a tributação ocorre em relação à parte proporcional às operações com terceiros, também o valor, realizado contabilmente, tem tratamento semelhante, ou seja, a parte proporcional aos atos cooperativos integra as sobras à disposição da AGO, após as destinações estatutárias. Já a parte proporcional aos atos não cooperativos deve ser destinada ao RATES. Com isto, o valor dos encargos de depreciação e o custo dos bens baixados terão os seus efeitos anulados no resultado final.

5

CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Preliminarmente, convém esclarecer o conceito de empresa de grande porte, segundo o que é definido no artigo 3º da Lei nº 11.638/07, a seguir transcrito:

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

A publicação da Lei nº 11.638/07, além de promover significativas mudanças na Lei nº 6.404/76, abriu caminhos para a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, conforme o modelo IFRS (*International Financial Reporting Standard*).

Dentre as mudanças introduzidas pela Lei nº 11.638/07, está a obrigatoriedade de as empresas de grande porte, assim entendidas aquelas que possuem ativo total superior de R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões, a cumprirem as normas, previstas na Lei nº 6.404/76, quanto à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, bem como a obrigatoriedade de auditoria independente, realizada por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Paralelamente a todo este processo de mudanças, através da Resolução CFC nº 1.055/2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como escopo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Em dezembro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.255/09, aprovando a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, esclarecendo que a expressão “empresas de pequeno e médio” porte, adotada nesta norma, não inclui as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº 11.638/07.

No item 1.2., a NBC TG 1000, a descrição de pequenas e médias empresas é feita da seguinte forma:

1.2. Pequenas e médias empresas são empresas que:

(a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e

(b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

Diante do disposto no artigo 3º da Lei nº 6.404/96 e das regras estabelecidas na NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, podemos concluir o seguinte:

a) As Cooperativas Agropecuárias com o ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou a receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) estão sujeitas, obrigatoriamente, ao conjunto de normas, editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aplicáveis às empresas de grande porte;

b) As demais Cooperativas Agropecuárias, não enquadradas no item precedente, estão sujeitas às normas contábeis, aplicáveis às empresas de pequeno porte, nos termos da Resolução CFC nº 1.255/99, que aprovou a NBC TG 1000.

Nem todas as normas serão comentadas neste Manual, pois algumas delas são específicas para outros tipos de sociedades e não se aplicam às Cooperativas Agropecuárias.

Os textos, reproduzidos e que são copiados das normas, visam a apenas destacar os seus pontos mais relevantes, mas não suprimem a obrigação do conhecimento integral destas, para que a aplicabilidade e a interpretação dos textos sejam realizadas de forma mais fiel possível.

No final de cada item, abordamos a aplicabilidade prática das normas comentadas e também destacamos aspectos que diferenciam a Contabilidade das pequenas e médias empresas em relação às empresas de grande porte.

Salientamos ainda que o novo padrão contábil vai exigir dos profissionais maior capacitação sobre como aplicar julgamentos, análise e pensamento crítico à Contabilidade. Os contadores terão que interpretar as normas, buscando a sua aplicação correta, sempre com o intuito de produzir informações que sejam úteis aos seus usuários.

Em anexo, reproduzimos, na íntegra, o Glossário de Termos da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, ainda que alguns termos ali apontados não se apliquem às Cooperativas, porém, de um modo geral, o conhecimento de todo o Glossário é de fundamental importância para a compreensão das normas.

O objetivo desta abordagem sobre a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade, além de salientar aspectos relevantes para a compreensão do

conteúdo das normas, ressalta a obrigação e a importância de as Cooperativas seguirem esse novo padrão contábil, que certamente trará enormes benefícios e contribuirá para a padronização contábil desejada.

Em cada item deste capítulo, reproduziremos o sumário da respectiva norma que é apresentada, possibilitando uma visão geral sobre o assunto, no entanto recomenda-se a consulta, na íntegra, das normas publicadas no site <http://www.cpc.org.br>.

5.2 PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO

A Resolução CFC nº 1.374/11 aprovou a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Esta norma é tão relevante que mereceria ser integralmente transcrita neste Manual, entretanto recomenda-se que o seu conteúdo seja permanentemente consultado, pois aquela traz conceitos fundamentais para o correto registro, mensuração, reconhecimento e divulgação das informações contábeis.

Sendo assim, em anexo, reproduzimos apenas o Sumário, divulgado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), contudo a leitura do resumo da norma não dispensa o conhecimento integral da mesma.

5.3 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

O parágrafo 3º do art. 183 da Lei nº 6.404/76 determina que as empresas devem, periodicamente, efetuar a análise sobre a recuperabilidade dos valores registrados no imobilizado e no intangível.

A Resolução CFC nº 1.292/10 aprovou a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, definindo amplos procedimentos para identificar quando um ativo pode estar desvalorizado, portanto, sujeito ao reconhecimento de perda por desvalorização.

Os itens seguintes da NBC TG 01 trazem orientações básicas para o entendimento da recuperabilidade de ativos:

8. O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 12 a 14 descrevem algumas indicações de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas situações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Exceto conforme descrito no item 10, esta Norma não requer que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização.

9. A entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

10. Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve:

(a) testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível

com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

(b) testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em combinação de negócios, de acordo com os itens 80 a 99.

12. Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

(a) durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu significativamente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

(c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;

(d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

Fontes internas de informação

(e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

(f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;

(g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;

Mensuração do valor recuperável

18. Esta Norma define valor recuperável como o **maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso**. Os itens 19 a 57 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências usam o termo “um ativo”, muito embora se apliquem igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. **Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.**

A melhor evidência do preço líquido de venda de ativos é obtida a partir de um contrato de venda formalizado. Caso não exista contrato formal, o preço poderá ser obtido a partir do valor de negociação em um mercado ativo, menos as despesas necessárias de venda. Se essas fontes também não estiverem disponíveis, o preço deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter na data do balanço, para a alienação do ativo em negociação com parte conhecedora, interessada e independente, sem que corresponda a uma transação compulsória ou decorrente de um processo de liquidação, após deduzir as despesas da baixa. Ao determinar esse valor, a entidade pode considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor em que opera.

Em relação às pequenas e médias empresas, a NBC TG 1000 trata do *impairment* na Seção 27.

Aplicabilidade Prática

Em suma, a NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos – determina o seguinte:

- a) Anualmente, deve ser aplicado o teste de recuperabilidade dos ativos (*impairment*);
- b) Um ativo está desvalorizado, quando o seu valor contábil excede o seu valor recuperável;
- c) Na mensuração do valor recuperável, devem ser consideradas as indicações de fontes externas e internas;
- d) A norma define o valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso;
- e) A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação;
- f) Da mesma forma, se os bens foram avaliados pelo custo atribuído (*deemed cost*), a desvalorização deve ser descontada no saldo da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial;
- g) Fazer as divulgações, conforme itens 126 a 136 da norma;

Na prática, para as Cooperativas que não efetuaram as reavaliações e a avaliação pelo custo atribuído (*deemed cost*) e sempre realizaram as depreciações normais, considerando que a última correção monetária dos bens foi efetuada em 31 de dezembro de 1995, acreditamos que muito dificilmente haverá desvalorização a ser reconhecida. Todavia, anualmente, a Cooperativa deverá avaliar se há indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, hipótese em que deverá testar a recuperabilidade dos bens.

O registro contábil do reconhecimento de perda, em função do *impairment* de terreno que não foi reavaliado e não teve o seu valor atualizado pelo custo atribuído, deve ser efetuado da seguinte forma:

Ajuste ao valor recuperável do Ativo Imobilizado			
Débito:	304010201003	Ajuste Impairment	Valor da perda provável
Débito:	304010202003	Ajuste Impairment	
Crédito:	103030101999	(-) Ajuste ao Valor Provável de Realiz.	

A conta de despesa utilizada está no grupo de atos cooperativos, porém a perda, em algumas circunstâncias, deve ser apropriada entre os atos cooperativos e não cooperativos, motivo pelo qual o débito foi realizado em duas contas, apesar da indedutibilidade da despesa.

Na sequência, expomos o registro contábil no caso do bem (terreno) ter sido submetido ao ajuste pelo custo atribuído:

Ajuste ao valor recuperável do Ativo Imobilizado			
Débito:	204010301001	AAP Terrenos	Valor da perda provável
Crédito:	103030101999	(-) Ajuste ao Valor Provável de Realiz.	

Nesta circunstância, o ajuste do impairment não tem qualquer reflexo nas contas de resultado, pois o ajuste ao valor realizável é deduzido da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL) e não lançado em despesas.

Assinalamos que, no caso de reconhecimento do impairment, seja através do resultado ou mediante reversão do Ajuste de Avaliação Patrimonial (PL), faz-se necessário igualmente reverter a provisão do IRPJ e CSLL e lançado a débito da conta Redutora do Patrimônio Líquido e a crédito da conta 202040102005.

5.4 ATIVO INTANGÍVEL

Dentre as novidades, introduzidas pela Lei nº 11.638/07, consta a criação do Ativo Intangível, a qual introduziu o inciso VI no artigo 179 da Lei nº 6.404/76, com a seguinte redação:

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

A Resolução CFC nº 1.303/10 aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, a qual deve ser integralmente observada para a correta identificação, reconhecimento e mensuração desses ativos.

Alguns pontos da norma merecem destaque:

12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

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

21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e*
- (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.*

65. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos desta Norma como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 57. O item 71 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

112. O ativo intangível deve ser baixado:

- (a) por ocasião de sua alienação; ou*
- (b) quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.*

Os itens 118 a 128 da NBC TG 04 tratam das divulgações em notas explicativas, relacionadas ao ativo intangível.

Na NBC TG 04 – Ativo Intangível, dentre outros, são expostas as seguintes definições importantes:

- a) *Ativo intangível* é um ativo não monetário identificável, sem substância física;
- b) Um ativo intangível representa, necessariamente, uma expectativa de resultados econômicos futuros;
- c) O *software* indispensável para o funcionamento da máquina deve ser imobilizado; já o que não integra o hardware é lançado no intangível;
- d) O intangível, com vida útil definida, deve ser amortizado – (itens 97 a 106);
- e) O intangível, com vida útil indefinida, deve submeter-se ao teste de recuperabilidade (*impairment*) – (itens 107 a 110);
- f) Na combinação de negócios, as marcas adquiridas são registradas no intangível;
- g) O ágio, pago na aquisição de uma empresa, derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), deve ser contabilizado no intangível;
- h) Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis – (item 63);
- i) Não é permitido fazer reavaliação, avaliação por valor justo ou valor de mercado para os bens do ativo intangível.

No caso das pequenas e médias empresas, os intangíveis são considerados como tendo vida útil finita¹⁵. Esse tratamento diferenciado impacta, conseqüentemente, na amortização de tais ativos, já que, nessas sociedades, todos os ativos intangíveis são amortizados.

Também não existe para as PMEs a possibilidade de ativação dos gastos com desenvolvimento de produtos, que precisam ser considerados como despesas, assim que incorridos¹⁶.

Para as pequenas e as médias empresas, a amortização ocorre no prazo da vida útil dos intangíveis, no entanto, quando não se conhece a vida útil destes, a amortização deve ser feita no prazo de 10 anos¹⁷.

¹⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de ... [et. al.]. Manual de contabilidade societária. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010, p. 269.

¹⁶ Idem, p. 269.

¹⁷ Itens 18.19 e 18.20 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09.

Maiores detalhes sobre as regras aplicáveis às PMEs devem ser obtidos na leitura da seção 18, da NBC TG 1000 (Figura 2).

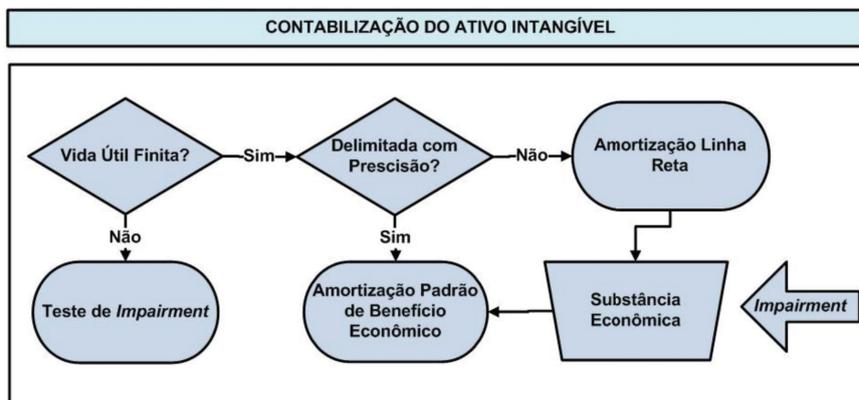


Figura 2: Contabilização do Ativo Intangível

Fonte: IUDÍCIBUS, Sérgio de ... [et. al.]. Manual de contabilidade societária. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos. FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010, p. 266.

A seguir, o foco deste estudo passa a estar no ajuste a valor presente.

5.5 AJUSTE A VALOR PRESENTE

A avaliação dos ativos e passivos a valor presente encontra-se disciplinada pelos artigos 183 e 184 da Lei nº 6.404/76, com a redação da Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Na Resolução CFC nº 1.151/09, foi aprovado o NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente, objetivando estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do ajuste a valor presente de elementos do ativo e do passivo, na elaboração de demonstrações contábeis.

Seguem algumas considerações fundamentais para aplicação do “ajuste a valor presente”, os quais são transcritos da NBC TG 12:

Valor do dinheiro no tempo (item 8)

8. Em termos de meta a ser alcançada, ao se aplicar o conceito de valor presente deve-se associar tal procedimento à mensuração de ativos e passivos levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo e as incertezas a eles associados. Desse modo, as informações prestadas possibilitam a análise e a tomada de decisões econômicas que resultam na melhor avaliação e alocação de recursos escassos. Para tanto, diferenças econômicas entre ativos e passivos precisam ser refletidas adequadamente pela Contabilidade a fim de que os agentes econômicos possam definir com menor margem de erro os prêmios requeridos em contrapartida aos riscos assumidos.

Filosofia do “Valor Justo” (item 9)

9. Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (fair value).

Diretrizes mais específicas (itens 21 a 23)

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

22. A quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial "pro rata die", a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.

23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.

Divulgação (Item 33)

33. Em se tratando de evidenciação em nota explicativa, devem ser prestadas informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações contábeis obtenham entendimento inequívoco das mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos, compreendendo o seguinte rol não exaustivo:

(a) descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, natureza de seus fluxos de caixa (contratuais ou não) e, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado;

(b) premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (risk-free, risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas);

(c) modelos utilizados para cálculo de riscos e inputs dos modelos;

(d) breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração;

(e) propósito da mensuração a valor presente, se para reconhecimento inicial ou nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento;

(f) outras informações consideradas relevantes.

Aplicabilidade Prática

Nas Cooperativas Agropecuárias, é muito comum a realização de operações, sujeitas ao ajuste a valor presente, dentre as quais se destacam os seguintes casos:

- a) Venda de insumos a preço fixo, para recebimento na safra;
- b) Compras a prazo junto aos fornecedores de insumos e mercadorias, com preços fixos, com juros pré-fixados ou sem incidência de juros;
- c) Renegociação de dívidas com produtores, com juros pré-fixados ou sem incidência de juros;

- d) Operações de compra de produtos para pagamento a prazo com associados e terceiros;
- e) Aquisição de bens móveis ou imóveis para pagamento parcelado, com juros pré-fixados ou sem incidência de juros.

Exemplo

Tomemos um exemplo de realização de venda de insumos em 1º de outubro de 2010, com vencimento em 31 de maio de 2011.

O preço de venda a prazo é de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), e será aplicada taxa de juros para ajuste a valor presente de 6,75% ao ano, tendo em vista que a Cooperativa capta recursos com esta taxa para financiar as operações de venda a prazo.

	Encargo	Saldo	Taxa Aplicada	AVP Mensal
Valor Presente		95.587,60		
Encargo em Out/11	540,72	95.587,60	0,5625%	540,72
Encargo em Nov/11	543,78	96.128,32	0,5625%	543,78
Encargo em Dez/11	546,86	96.672,10	0,5625%	546,86
Encargo em Jan/12	549,95	97.218,96	0,5625%	549,95
Encargo em Fev/12	553,06	97.768,91	0,5625%	553,06
Encargo em Mar/12	556,19	98.321,97	0,5625%	556,19
Encargo em Abr/12	559,34	98.878,16	0,5625%	559,34
Encargo em Mai/12	562,50	99.437,50	0,5625%	562,50
Valor no vencimento	4.412,40	100.000,00		4.412,40

Segue um demonstrativo com as informações do cálculo do AVP mensal:

Reconhecimento do Ingresso de venda			
Débito:	101020101001	Associados a Receber	Valor da venda
Crédito:	301010201001	Ingresso Vendas Mercadorias	

A contabilização da operação de venda é feita da seguinte forma, considerando tratar-se de venda aos cooperados:

Simultaneamente, será reconhecido o ajuste a valor presente (AVP), com base na taxa de juros definida, retificando o valor a receber no ativo e reduzindo o valor dos ingressos nas contas de resultado:

Contabilização do AVP na data da venda			
Débito:	301010201998	(-) Ajuste a Valor Presente	Total do AVP: R\$ 4.412,40
Crédito:	101020101997	(-) Ajuste a Valor Presente Associados	

Mensalmente, será registrado o valor do ajuste a valor presente (AVP), revertendo a conta retificadora do ativo e reconhecendo o ingresso nas contas de resultado:

Contabilização do ajuste AVP Mensal - Associados			
Débito:	101020101997	(-) Ajuste a Valor Presente Associados	Valor Mensal, conforme tabela de cálculo
Crédito:	305020101006	Ingressos Ajuste a Valor Presente	

Enfatizamos, ainda, que os cálculos de apuração e controle, bem como a apropriação mensal do ingresso/receita devem ser realizados de forma sistêmica, pois a quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial *pro rata die*, a partir da origem de cada transação, como é definido no item 21 da NBC TG 12.

5.6 CUSTO DE EMPRÉSTIMOS

A contabilização do custo de empréstimos está regulada pela NBC TG 20 – Custo de Empréstimos – aprovada pela Resolução CFC nº 1.172/09, a qual definiu o seguinte: custos de empréstimos, que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável¹⁸, formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesas.

Esta norma não se aplica para o custo do capital próprio, ou seja, somente podem ser capitalizados os custos de capital de terceiros.

Os itens da NBC TG 20, de grande relevância na aplicação da norma, são apresentados a seguir.

Reconhecimento

8. A entidade deve capitalizar os custos de empréstimo que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os outros custos de empréstimos como despesa no período em que são incorridos.

Custos de empréstimos capitalizáveis

10. Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo qualificável não tivessem sido feitos. Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável particular, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis ao ativo qualificável podem ser prontamente identificados.

Início da capitalização

17. A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de ativo qualificável na data de início, sendo esta a data em que a entidade satisfaz às seguintes condições:

- a) incorre em gastos com o ativo;
- b) incorre em custos de empréstimos; e
- c) inicia as atividades que são necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendida.

Suspensão da capitalização

20. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são interrompidas.

¹⁸ Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto, para o seu uso ou a venda pretendida.

Finalização da capitalização

22. A entidade deve finalizar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendida estiverem concluídas.

23. Um ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendida quando a construção física do ativo estiver concluída, mesmo que trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tal como a decoração da propriedade sob especificações do comprador ou do usuário, são tudo o que está faltando, isso é indicativo de que substancialmente todas as atividades foram completadas.

Divulgação

26. A entidade deve divulgar:

- a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
- b) a taxa de capitalização usada na determinação do montante dos custos de empréstimo elegível à capitalização.

De conformidade com a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, os encargos dos financiamentos não podem ser capitalizados.

Aplicabilidade Prática

Se a Cooperativa contrair um financiamento para a construção de uma indústria, os encargos desse financiamento devem ser imobilizados no custo de construção da indústria, até a finalização da obra. A partir do momento em que a obra está pronta, os encargos financeiros devem ser computados em despesas.

Assinala-se a necessidade de aplicação do teste de recuperabilidade do investimento, pelos métodos preconizados pela NBC TG 01, conforme já foi abordado no item 5.3 deste Manual.

Segue registro contábil de encargos financeiros, referente à construção de um imóvel, com financiamento a longo prazo:

Capitalização Encargos Financeiros na construção de Imóvel			
Débito:	103030201005	Capitalização Encargos Financeiros	Valor dos encargos capitalizados
Crédito:	202010103001	Financiamento/Banco (LP)	

5.7 ESTOQUES

Os critérios de avaliação dos estoques foram disciplinados no artigo 183 da Lei nº 6.404/76, de acordo com o que é transcrito a seguir:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

§ 1o Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

No Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), nos artigos 289 a 297, também são estabelecidas regras de avaliação dos estoques e apuração do custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, contudo tais regras são observadas unicamente para fins de apuração do Lucro Real (base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social), e qualquer diferença entre o critério, estabelecido nas normas contábeis e neste regulamento, será objeto de ajuste através do Regime Tributário de Transição (RTT), na forma prevista na Lei nº 11.941/2009¹⁹.

Outrossim, as regras de maior relevância para os fins deste Manual foram reguladas pela NBC TG 16 – Estoques, e aprovadas pela Resolução CFC nº 1.170/09 – alteradas pela Resolução CFC nº 1.273/10.

A respeito dos controles, da contabilização e avaliação dos estoques, além da abordagem neste item, recomendamos que sejam observados os seguintes itens deste Manual:

a) Item 4.2.2, que trata dos produtos de associados e terceiros em depósito, no qual são apresentadas as regras de escrituração e o exemplo de registro dos produtos recebidos em depósito;

b) Item 4.2.8, que trata dos créditos tributários, especialmente no que tange aos impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS;

c) Item 4.2.13, que trata da contabilização das bonificações recebidas;

d) Item 5.11, que trata do ativo biológico e produto agrícola, nos termos da NBC TG 29;

e) Item 5.6, nos termos da NBC TG 20 – Custos de Empréstimos, quanto aos itens de estoques, considerados como ativo qualificável;

f) No caso de aquisição de estoques para pagamento a prazo, deve ser observada também a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente;

g) Item 6.2, com abordagem sobre o funcionamento do plano de contas, especialmente quanto à sistemática de apuração do custo dos produtos de fabricação própria.

No presente Manual, o Plano de Contas foi construído com a seguinte estrutura no grupo de estoques:

¹⁹ Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

10103	ESTOQUE GERAL
1010301	ESTOQUES
101030101	ESTOQUE DE PRODUTOS AGRÍCOLAS
101030102	ESTOQUE DE MERCADORIAS
101030103	ESTOQUE DE ATIVO BIOLÓGICO
101030104	ESTOQUE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA
101030105	ESTOQUES DE ALMOXARIFADO
101030106	ESTOQUES PROPRIOS EM PODER DE TERCEIROS

Em cada um dos grupos do estoque, consta desdobramento de contas analíticas, no qual são registradas as transações que envolvem as entradas, as transferências e a saída de produtos e mercadorias.

NBC TG 16 – Estoques

O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques está no valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta Norma proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e o seu subsequente reconhecimento, como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Ainda proporciona orientação acerca do método e dos critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Conforme item 8 dessa norma, os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por um varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis também para revenda. Os estoques igualmente compreendem produtos acabados e os em processo de produção pela entidade, além de matérias-primas e materiais, aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo.

A NBC TG 16 não se aplica à mensuração dos estoques de produtos agrícolas após a colheita, bem como aos comerciantes de commodities que mensuram os seus estoques pelo valor justo, deduzido dos custos de venda.

De acordo com o item 9, os estoques, objeto dessa norma, devem ser mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois, o menor.

O item 10 definiu que o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e transformação, bem como outros custos incorridos, para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Ajuste ao Valor de Mercado

O item 29 do NBC TG 16 define a regra para o ajuste dos estoques ao valor realizável líquido²⁰:

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado um preço de venda específico. Portanto, cada um desses serviços deve ser tratado como um item em separado.

Convém esclarecer que a avaliação item a item deve ser feita apenas para fins de apuração do ajuste do valor realizável, o que é operacionalizado através da provisão para ajuste ao valor de mercado, cuja conta está prevista no grupo de estoques, em conta redutora. Este procedimento, além de tecnicamente adequado, facilita o controle para fins de ajuste fiscal, mediante adição (na apuração do Lucro Real) da provisão, quando constituída, e a exclusão da provisão revertida. Desta forma, o custo será sempre reconhecido pelo efetivo preço de compra, enquanto o ajuste, feito apenas para reconhecer o efeito da desvalorização e a eventual recuperação do preço nas contas de resultado.

O item 33 da NBC TG 16 define que, quando as circunstâncias que anteriormente provocaram redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir, a quantia da redução deve ser revertida até o limite do valor original, de modo que o novo montante no estoque seja o menor valor entre o custo original e o valor realizável líquido revisto.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

O item 34 da NBC TG 16 determina o momento em que o custo deve ser reconhecido no resultado, cujo registro tem que coincidir com o momento de reconhecimento do ingresso/receita. Somando-se a isto, estabelece o momento em que a provisão para ajuste do valor realizável e a sua reversão devam ser reconhecidas no resultado.

²⁰ Valor realizável líquido é o preço de venda, estimado no curso normal dos negócios, deduzido dos custos estimados para a sua conclusão e dos gastos estimados, necessários para se concretizar a venda.

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

As regras, aplicáveis às empresas de grande porte, também se aplicam às empresas de pequeno e médio porte, como está estabelecido na NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

5.8 PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTOS

Esta questão está regulada pela NBC TG 28 – Propriedade para Investimentos, aprovada pela Resolução CFC nº 1.178/09, a qual estabelece o tratamento contábil e as respectivas divulgações. Seguem itens da NBC TG 28, com algumas definições:

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

(b) venda no curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário sob arrendamento financeiro) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

8. O que se segue são exemplos de propriedades para investimento:

(a) terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;

(b) terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);

(c) edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(d) edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(e) propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.

9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades para investimento, estando, por isso, fora do alcance desta Norma:

(a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver NBC TG 16 – Estoques), como, por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

(b) propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros (ver NBC TG 17 – Contratos de Construção);

(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver NBC TG 27), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente

como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;
(d) eliminado;
(e) propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento financeiro.

Diferentemente do ativo imobilizado, a propriedade para investimento, após o registro inicial, pode ser avaliada por uma das seguintes opções:

- a) a empresa continua avaliando a propriedade para investimento pelo seu custo; ou
- b) passa a aplicar-lhe o método do valor justo²¹.

A opção escolhida deve ser aplicada de forma consistente ao longo do tempo.

Se utilizado o valor justo, as variações deste são reconhecidas diretamente no resultado de cada período. A apuração do valor justo deve ser feita, de preferência, através de laudo de avaliador independente.

Em relação às pequenas e médias empresas, no item 16.7 da NBC TG 1000, é definido que: “a propriedade para investimento, cujo valor justo pode ser avaliado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivo, é avaliada pelo valor justo a cada balanço, com as alterações no valor justo, reconhecidas no resultado”.

Já o item 75 a 79 da NBC TG 28 trata das informações que devem ser divulgadas em notas explicativas.

Aplicabilidade Prática

Os bens não utilizados na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, nem os usados em atividades administrativas e ainda os que não estão disponíveis para venda devem ser reclassificados para propriedades para investimentos, no grupo 103020201 do Plano de Contas.

5.9 ATIVO IMOBILIZADO – CUSTO ATRIBUÍDO

A NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, aprovada pela Resolução CFC nº 1.177/09, estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, as regras de reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação, assim como das perdas por desvalorização, a serem reconhecidas no que se refere aos estes.

Nesta norma, são estabelecidos alguns conceitos, indispensáveis para o entendimento das alterações, ocorridas na contabilização dos bens do ativo imobilizado:

²¹ Conceito estabelecido na NBC TG 28: “Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória”.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.

Perda por redução ao valor recuperável é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

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

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Os critérios de avaliação dos bens do ativo imobilizado estão definidos no artigo 183, item V da Lei nº 6.404/76, como é descrito a seguir:

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

Segundo o item 16 da NBC TG 27, o custo de um item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Além disso, o item 23 da NBC TG 27 traz duas informações muito importantes e que devem ser perfeitamente entendidas:

23. O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período (ver a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente, principalmente seu item 9, e a NBC TG 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários), a menos que seja passível de capitalização de acordo com a NBC TG 20 – Custos de Empréstimos.

Na prática, acontecem aquisições de bens do imobilizado para pagamento parcelado a preço fixo, como, por exemplo, a compra de um armazém por um valor pré-determinado, sem juros, para pagamento no prazo de um ou mais anos. Nesse caso, o imobilizado deve ser contabilizado pelo preço à vista, aplicando-se as regras de Ajuste a Valor Presente, de acordo com o que é tratado no item 5.5 deste Manual.

Igualmente, há situações, nas quais o imobilizado é construído com recursos de financiamento, hipótese em que os encargos financeiros devem ser capitalizados, consoante as orientações que constam no item 5.6 – Custo de Empréstimos, deste Manual.

Por outro lado, o artigo 182, § 3º da Lei nº 6.404/76, que originalmente previa o registro contábil na reserva de reavaliação, pela contrapartida de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo, em virtude de novas avaliações, teve a sua redação alterada pela Lei nº 11.941/09, nos termos a seguir:

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Na prática, isto significa que não é mais permitido efetuar a reavaliação patrimonial, mediante laudo de avaliação.

No Plano de Contas que acompanha este Manual, foi previsto um grupo para o Imobilizado em Operação e um distinto, para o registro das Imobilizações em Andamento. No caso do Imobilizado em Operação, foram mantidas contas distintas para registro dos seguintes itens:

VALOR DE AQUISIÇÃO
 REAVALIAÇÃO
 AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO
 COR MONET DIF IPC/BTNF
 (-) DEPRECIAÇÃO VALOR DE AQUISIÇÃO
 (-) DEPRECIAÇÃO REAVALIAÇÃO
 (-) DEPRECIAÇÃO CUSTO ATRIBUÍDO
 (-) DEPRECIAÇÃO DIF IPC/BTNF
 (-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO

Paralelamente aos registros contábeis, deve ser mantido o controle patrimonial analítico para os elementos que compõem o ativo imobilizado, atentando para as seguintes recomendações:

a) A necessidade de identificação do valor de aquisição e dos acréscimos posteriores, bem como do valor da respectiva depreciação, a exaustão ou a amortização acumulada dos bens, para fins de baixa na Contabilidade;

b) Os controles devem permitir a apropriação de despesas de depreciação por centro de custo;

c) A necessidade de manter um adequado controle físico e contábil sobre os bens do ativo imobilizado;

Também, o sistema de controle patrimonial deverá permitir a identificação da depreciação fiscal, da depreciação acumulada fiscal e das demais informações indispensáveis para a baixa dos bens, cujas informações serão objeto de ajuste no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT)²², em função do Regime Tributário de Transição (RTT)²³.

²² Por meio da Instrução Normativa RFB nº 949 de 2009, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), para fins de registros auxiliares, segundo previsão do inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (que trata de livros fiscais).

²³ Dentre as inovações, trazidas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, um destaque especial pode ser dado ao Regime Tributário de Transição – RTT. Tal regime, ora regulado pela Lei nº 11.941 de 27.05.2009 (conversão da MP 449), visa a determinar os ajustes tributários, decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, introduzidos pela Lei nº 11.638 de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da própria Lei nº 11.941 de 2009, na Lei das S/A (Lei nº 6.404 de 1976). Essas alterações objetivam a convergência das Normas Contábeis brasileiras aos critérios internacionais.

A questão da depreciação do ativo imobilizado foi tratada ainda na NBC TG 27, contudo este assunto será abordado no item 5.10 deste Manual.

Através da Resolução CFC nº 1.263/09, aprovou-se a ITG 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e a Propriedade para Investimentos, com a finalidade de tratar de alguns assuntos relativos à implementação inicial da NBC TG 27 – Ativo Imobilizado; NBC TG 28 – Propriedade para Investimento; NBC TG 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade; e NBC TG 43 – Adoção Inicial das NBC Ts Convergidas em 2009.

Custo Atribuído

Uma das novidades, trazidas pela ITG 10, é a possibilidade de atualização do valor contábil dos bens do ativo imobilizado, com base no custo atribuído (deemed cost), como é apresentado nos itens seguintes:

20. *Além dos aspectos relatados nos itens 9 a 12, significativas variações de preços podem ter ocorrido desde a aquisição dos ativos, o que pode provocar distorções no balanço patrimonial e no resultado.*

21. *Quando da adoção inicial da NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior ao seu valor justo (conforme definido no item 8 – Definições – da NBC TG 04) em seus saldos iniciais.*

22. *Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção da NBC TG 27 seja adotado, como custo atribuído (deemed cost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada na própria NBC TG 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (deemed cost) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (NBC TG 37, em especial nos itens D5 a D8A). Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído.*

23. *Ao adotar o previsto no item 22, a administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de transição.*

Importante: A adoção do custo atribuído somente pode ser aplicada na adoção inicial da NBC TG 27, NBC TG 37 e NBC TG 43, e esta opção é aplicável apenas e tão-somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial.

Em consulta ao Conselho Federal de Contabilidade, sobre a possibilidade de adoção do custo atribuído em data posterior a 2010, foi obtida a seguinte resposta:

A Contabilidade hoje deve ser elaborada adotando-se as IFRSs completas ou a IFRS para PME.

As IFRSs completas devem ser adotadas pelas entidades que são obrigadas por lei ou órgão regulador. Ou, ainda, por opção da entidade.

As demais entidades devem seguir a IFRS para PME, ou seja, a NBC TG 1000 (ex-NBC

T 19.41) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09.

A NBC TG 27 (ex-NBC T 19.1) entrou em vigor para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. A NBC TG 1000 também teve sua adoção fixada para 1º de janeiro de 2010, no entanto, conforme a Resolução CFC nº 1.324/11, esta teve facultada a adoção dos ajustes retrospectivos para os dados comparativos de 2009.

De acordo com a NBC TG 37 (ex-NBC T 19.39), item 30, a NBC TG 1000, item 35.10 e a ITG 10 (ex-IT 10), em especial o item 22, a adoção do custo atribuído só pode ser adotado na adoção inicial dessas normas convergidas às normas internacionais.

De acordo com a NBC TG 26 (ex-NBC T 19.27), item 38, e a NBC TG 1000, item 3.14, as demonstrações contábeis devem ser divulgadas de forma comparada ao menos com o período anterior.

Portanto, a entidade deve aplicar os procedimentos de mensuração do ativo imobilizado e da propriedade para investimento pelo método do custo atribuído de que trata a ITG 10, quando da adoção pela primeira vez das normas completas correspondentes às IFRS ou a IFRS para PME (NBC TG 1000).

Por último, enfatizamos que, dentre outras normas ao ativo imobilizado, também se aplicam as seguintes:

- a) A NBC TG 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (item 5.3 deste Manual);
- b) A NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente (item 5.5 deste Manual);
- c) A NBC TG 20 – Custo de Empréstimos (item 5.6 deste Manual);
- d) A NBC TG 29 – Ativo Biológico (item 5.11 deste Manual).

Aplicabilidade Prática

Dando seguimento ao estudo, apresentamos o esquema de contabilização, tomando, por exemplo, o ajuste de um edifício, via custo atribuído, com emissão de laudo, no ano de 2010, com os seguintes dados:

DADOS DA CONTABILIDADE			
POSIÇÃO EM 31/12/2010	Valor Original	(-) Deprec. Acumul.	Valor Líquido
Edificações	1.200.000,00	(240.000,00)	960.000,00

POSIÇÃO EM 31/12/2010	Depreciação em 2010
Depreciação Edificações	(48.000,00)

POSIÇÃO EM 01/01/2010	Valor Original	(-) Deprec. Acumul.	Valor Líquido
Edificações	1.200.000,00	(192.000,00)	1.008.000,00

Como, em 2010, deverão ser considerados todos os ajustes, inclusive da depreciação, devemos recompor o saldo em 01/01/2010.

VALORES DO LAUDO	
Laudo para 01/01/2010	VALOR LAUDO
Edificações	1.800.000,00
Valor Residual	180.000,00
Valor Depreciável	1.620.000,00
Tempo de Vida Útil (Em anos)	40

AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL NO PL			
DATA DO AJUSTE - 01/01/2010	LAUDO	CONTABILIDADE	AAP
DATA DO LANÇAMENTO - 31/12/2010			
Ajuste de Avaliação Patrimonial	1.800.000,00	1.008.000,00	792.000,00

NOVO CENÁRIO NA CONTABILIDADE			
POSIÇÃO EM 01/01/2010	Valor Ajustado	(-) Deprec. Acumul.	Valor Líquido
Edificações	1.800.000,00	-	1.800.000,00

POSIÇÃO EM 31/12/2010	Depreciação em 2010
Depreciação Edificações	(40.500,00)

POSIÇÃO EM 31/12/2010	Valor Ajustado	(-) Deprec. Acumul.	Valor Líquido
Edificações	1.800.000,00	(40.500,00)	1.759.500,00

1º PASSO - Estornar a Depreciação de 2010, contabilizada no resultado:			
CONTA DE DEPRECIACÃO			
Debitar	(-) Dreprec. Acumulada - Imob.	48.000,00	Exclusão
Creditar	Custo/Despesa c/Depreciações	48.000,00	Deprec.

Resumo

Com isso, a depreciação fiscal seria estornada do resultado de 2010, o valor da Depreciação Acumulada voltaria ao saldo de 31/12/2009, no valor de R\$ 192.000,00, e o valor líquido das Edificações ficaria em R\$ 1.008.000,00.

2º PASSO - Lançar os novos valores, conforme o laudo.			
CONTA DE EDIFICAÇÕES:			
Debitar	Edificações - Imobilizado	792.000,00	Valores Cfe
Creditar	Ajuste de Avaliação Patr. - PL	792.000,00	Laudo

Resumo

O ativo passaria a apresentar a nova situação patrimonial. Entretanto, no patrimônio líquido, a conta de ajuste de avaliação patrimonial, após esse lançamento, passaria a ter um saldo de R\$ 792.000,00, que é o valor correspondente ao aumento real das edificações.

3º PASSO - Lançar os Tributos:			
	Ato Cooperativo	ANC	TOTAL
% Distribuição dos Atos	80%	20%	100%

CÁLCULO DOS TRIBUTOS			
DATA DO AJUSTE - 01/01/2010 DATA DO LANÇAMENTO - 31/12/2010	LAUDO	CONTABILIDADE	AAP
Ajuste de Avaliação Patrimonial	1.800.000,00	1.008.000,00	792.000,00
Base de Cálculo dos Tributos >>> ANC	20%		158.400,00
IRPJ	15%		(23.760,00)
CSLL	9%		(14.256,00)
TOTAL IRPJ E CSLL			(38.016,00)
AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA			753.984,00

CONTABILIZAÇÃO TRIBUTOS			
Debitar	Tributos (Conta Redut. AAP) - PL	38.016,00	Tributos
Creditar	IRPJ e CSLL Diferidos - PNC	38.016,00	Diferidos

4º PASSO - Lançar a Nova Depreciação Societária no resultado de 2010.			
CONTA DE DEPRECIACÃO			
Debitar	Despesa/Custo Deprec. Edificações	40.500,00	Deprec.
Creditar	(-) Deprec. Acumul. - Imob.	40.500,00	Societária

Resumo

Com os passos 1 e 4, o resultado do exercício foi alterado para mais, em R\$ 7.500,00, que corresponde à redução da depreciação de R\$ 48.000,00 para R\$ R\$ 40.500,00.

5º PASSO - Lançar a Realização da Conta Ajuste de Avaliação Patrimonial.			
CONTA DE AAP			
Debitar	Ajuste Avaliação Patrimonial - PL	19.800,00	Realização
Creditar	Sobras a Dispos. Da AGO	19.800,00	AAP
CONTA DE TRIBUTOS			
Debitar	IRPJ e CSLL Dif.- PNC	950,40	Realização
Creditar	Tributos (Cta Red. AAP) - PL	950,40	AAP

Resumo

Para a questão dos tributos, foi considerado que o edifício vai ser realizado em 40 anos (38.016,00/40=950,40).

6º PASSO - Ajuste no e-Lalur:				
		Ato Cooperativo	Ato Auxiliar	
Exemplo:	% Rateio Atos	80,00%	20,00%	100,00%
Sobra Líquida		80.000,00	20.000,00	100.000,00
Resultado Líquido				100.000,00
Adições:				8.100,00
Depreciação Societária	40.500,00			8.100,00
Exclusões:				(89.600,00)
Depreciação Fiscal	(48.000,00)			(9.600,00)
Resultado do Ato Cooperativo				(80.000,00)
Lucro Real Tributável				18.500,00

As divulgações exigidas, no que tange ao ativo imobilizado, constam nos itens 73 a 79 da NBC TG 27.

No caso das empresas de pequeno e médio porte, a NBC TG 1000 não exige a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo, quando o cômputo de tal valor demandar custo e/ou esforço excessivo. Assim, tais ativos devem ser mensurados pelo modelo de custo – depreciação – desvalorização.

5.10 ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

Voltemos à NBC TG 27 – Ativo Imobilizado, aprovada pela Resolução CFCnº 1.177/09 que, dentre outros aspectos, trata igualmente da apuração e do reconhecimento dos encargos de depreciação.

A Lei nº 6.404/76 estabeleceu as seguintes regras, relacionadas ao reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
 § 2º *A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*
 a) *depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;*
 b) *amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;*
 c) *exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.*

Por outro lado, a Lei nº 11.941/09 introduziu mudanças nesse artigo da Lei nº 6.404/76, já anteriormente modificada pela Lei nº 11.638/07, conforme expomos a seguir:

§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
 II – *revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).*

Como se vê, a depreciação deve corresponder ao desgaste efetivo pelo uso ou pela sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.

As regras de cálculo e o reconhecimento da depreciação são tratados nos itens 43 a 62 da NBC TG 27, os quais, devido à sua relevância, são integralmente transcritos abaixo, com destaque para alguns pontos em negrito:

Depreciação

43. *Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.*

44. *A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro. De forma similar, se o arrendador adquire um ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado.*

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

46. *Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.*

47. *A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.*

48. *A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.*

49. *A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque (ver a NBC TG 16 – Estoques). De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com a NBC TG 04 – Ativo Intangível.*

Valor depreciável e período de depreciação

50. **O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.**

51. **O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.**

52. *A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. A reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.*

53. *O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial para o cálculo do valor depreciável.*

54. *O valor residual de um ativo pode aumentar. A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.*

55. *A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com a NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.*

56. *Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Consequentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:*

(a) *uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;*

(b) *desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;*

(c) *obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;*

(d) *limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.*

57. *A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.*

58. *Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.*

59. *Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa porção do valor contábil do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios a serem dele retirados.*

Método de depreciação

60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

62. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

Os critérios de cálculo e o reconhecimento dos encargos de depreciação foram profundamente modificados pela Lei nº 11.638/07 e aplicados através da NBC TG 27. Nesse sentido, a Cooperativa não deve simplesmente permanecer adotando as taxas de depreciação, fixadas pela Receita Federal²⁴, as quais são aplicáveis para fins de dedutibilidade fiscal. Na Contabilidade, a depreciação deve ser reconhecida em conformidade com as normas contábeis, e os ajustes fiscais serão feitos mediante o Controle Contábil de Transição (FCONT), para atender às normas do Regime Tributário de Transição (RTT).

No que concerne às empresas de pequeno e médio porte, a NBC TG 1000 estabeleceu que a vida útil e o método de depreciação necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação relevante de alteração, ou seja, não é necessário ser revisto anualmente, conforme preconizado na NBC TG 27 – Ativo Imobilizado.

5.11 ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

A NBC TG 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola – foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.186/09, que estabelece o tratamento contábil e as respectivas divulgações, relacionadas aos ativos biológicos e produtos agrícolas.

Abaixo, colocamos os termos, utilizados na norma, e os seus respectivos significados:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

Produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

²⁴ Na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31/12/98, foram aprovados os prazos normais de vida útil e as taxas anuais de depreciação, admitidos para fins fiscais, sendo aquela ampliada pela Instrução Normativa SRF nº 130/99.

Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

Despesa de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro.

Grupo de ativos biológicos é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.

Colheita é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

O *produto agrícola* é definido como o colhido ou, de alguma forma, obtido a partir de um ativo biológico de uma entidade. O ativo biológico, por sua vez, refere-se a um animal ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação, que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico. Assim, por exemplo, o gado, para a produção de leite, é ativo biológico que produz o produto agrícola “leite” e está sujeito ao nascimento, crescimento, produção, degeneração, procriação; se os bezerros machos que nascem são destinados à venda, eles são considerados um produto agrícola, e, se as fêmeas se destinam à futura produção de leite, são consideradas ativos biológicos. Em outros exemplos, o pé de café é o ativo biológico que produz o produto agrícola “café”; e o eucalipto, o ativo biológico que produz o produto agrícola “madeira”, a ser utilizada como matéria-prima para a obtenção da celulose, entre outros.

A mensuração do ativo biológico e produto agrícola é realizada, conforme a NBC TG 29:

12. O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação da NBC TG 16 – Estoques, ou outra norma aplicável.

O CPC 29 estabelece o tratamento contábil para os **ativos biológicos** durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação. Ele requer a contabilização pelo valor justo, menos as despesas de venda, desde o reconhecimento inicial, exceto quando o valor justo não estiver disponível. As variações no valor justo do ativo biológico são receitas ou despesas na demonstração do resultado do período.

Imediatamente após a colheita, o nascimento ou qualquer outra forma de sua obtenção e os **produtos agrícolas** são avaliados pelo valor justo, menos as despesas de venda, com a contrapartida desse registro, afetando, assim, o resultado do exercício. Presume-se, portanto, que sempre há valor de mercado para o produto agrícola. Daí para frente, na forma de produtos agrícolas, esses estoques continuam a ser avaliados ao valor justo, menos despesas de venda, com todas as variações reconhecidas no resultado, como é esclarecido no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques.

Os itens 40 a 57 da NBC TG 29 tratam das divulgações, em notas explicativas, sobre o ativo biológico e o produto agrícola.

Aplicabilidade Prática

Frequentemente, as Cooperativas possuem granjas com animais (matrizes), para produção de suínos, frangos, gado leiteiro e outros animais, assim como mantêm plantações de certas culturas, como de pinus, eucalipto e outras espécies.

Animais vivos, destinados à engorda (terminação), e criações de frangos para abate são classificados no grupo de estoques, e, para isto, foi criado o grupo 101030103 no Plano de Contas deste Manual.

No caso de animais reprodutores (matrizes) e de plantações de árvores, que a empresa espera utilizar por mais de um exercício social, tais ativos devem ser classificados no imobilizado, no grupo 103030106.

Para as pequenas e as médias empresas, se aplicam os mesmos conceitos das empresas de grande porte. Visando a um maior detalhamento, consultar a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

5.12 INSTRUMENTOS FINANCEIROS

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação. Esse pronunciamento foi válido para as demonstrações contábeis, referentes aos anos de 2008 e 2009.

Durante o ano de 2009, o CPC produziu e emitiu os seguintes pronunciamentos técnicos, que entraram em vigor para as demonstrações contábeis de 2010:

- a) CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
- b) CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação; e
- c) CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

O CPC 14 é um resumo dos Pronunciamentos Técnicos 38, 39 e 40. Com a emissão desses três novos pronunciamentos, o CPC 14 foi transformado em Orientação CPC 03, o qual continua sendo útil para as empresas que possuem instrumentos financeiros não muito complexos.

Os conceitos, abordados nos Pronunciamentos Técnicos 38, 39 e 40, são direcionados fundamentalmente às sociedades por ações com capital aberto e às de grande porte, pois, como as entidades de pequeno e médio porte, inclusive as Cooperativas Agropecuárias, geralmente não trabalham com instrumentos financeiros complexos, lhes é facultada a utilização de critérios contábeis simplificados.

Convém salientar que as disposições dos Pronunciamentos 38, 39 e 40 não estão em desacordo com a Orientação CPC 03 – este último é simplesmente mais sucinto.

Em anexo, reproduzimos o sumário dos Pronunciamentos Técnicos 38, 39 e 40, para que o usuário deste Manual tenha uma visão geral sobre o assunto, no entanto as considerações que faremos neste texto baseiam-se fundamentalmente na Orientação CPC 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação, cuja norma é denominada “CTG 03”, a qual foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.199/09, bem como na NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09.

Para as entidades de pequeno e médio porte, as normas facultam a adoção das Seções 11 e 12 da NBC TG 1000 ou as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da CTG 03 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12 contabilizam todos os seus instrumentos financeiros.

A CTG 03 traz as seguintes definições, cujo conhecimento é indispensável:

***Instrumento financeiro** é qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.*

***Título patrimonial** é qualquer contrato que estabeleça um interesse residual nos ativos de uma entidade após a dedução de todos os seus passivos.*

***Contrato de garantia financeira** é um contrato que requer que o emissor faça pagamentos pré-especificados ao detentor para reembolsá-lo de uma perda ocasionada pela inadimplência de um devedor específico de acordo com os termos do instrumento de dívida.*

***Derivativo** é um instrumento financeiro ou outro contrato dentro do alcance deste Comunicado que possui todas as três características seguintes:*

(a) seu valor se altera em resposta a mudanças na taxa de juros específica, no preço de instrumento financeiro, preço de commodity, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, avaliação (rating) de crédito ou índice de crédito, ou outra variável, às vezes denominada “ativo subjacente”, desde que, no caso de variável não financeira, a variável não seja específica a uma parte do contrato;

(b) não é necessário qualquer desembolso inicial ou o desembolso inicial é menor do que seria exigido para outros tipos de contratos onde seria esperada uma resposta semelhante às mudanças nos fatores de mercado; e

(c) deve ser liquidado em data futura.

Caracteriza-se como instrumento financeiro qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de patrimônio em outra entidade.

Os instrumentos financeiros classificam-se em:

Comuns: CBDs, Duplicatas, Títulos do Governo, Debêntures, Notas Promissórias.

Híbridos: quando contém direito de conversão a instrumento de patrimônio, o emissor deve identificar componentes correspondentes.

Derivativos: Contratos Futuros, a Termo, de Opções, Swaps, Caps, Floors.

Derivativos embutidos: quando embutidos em um contrato-mãe, não inteiramente relacionados, devem ser contabilizado como um derivativo isolado.

Os instrumentos financeiros podem ser avaliados através de dois sistemas básicos, a saber:

Valor justo: montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes independentes, com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação, na qual não há favorecidos (terceiros independentes).

Custo Amortizado: quantia pelo qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é medido no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o método dos juros efetivos de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia no vencimento, e menos qualquer redução (diretamente ou por meio do uso de conta redutora) quanto à perda do valor recuperável ou incobrabilidade.

Todos os ativos e passivos financeiros são reconhecidos no início pelo valor justo, respectivamente do que foi entregue ou do que foi recebido (no geral, corresponde ao seu custo).

Mensuração subsequente de ativo financeiro, conforme estabelece o item 35 da CTG 03:

35. Com o propósito de mensurar um ativo financeiro após o reconhecimento inicial, este Comunicado classifica ativos financeiros em quatro categorias definidas no item 7:

- (a) ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado;*
- (b) investimentos mantidos até o vencimento;*
- (c) empréstimos e recebíveis; e*
- (d) ativos financeiros disponíveis para venda.*

Essas categorias aplicam-se à mensuração e ao reconhecimento de resultado segundo este Comunicado. A entidade pode usar outras descrições para essas categorias ou outras categorizações quando apresentar essa informação de maneira clara nas suas demonstrações contábeis.

36. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar os ativos financeiros, incluindo os derivativos que sejam ativos, pelos seus valores justos, sem dedução dos custos de transação em que possa incorrer na venda ou outra baixa, exceto no caso dos seguintes ativos financeiros:

- (a) empréstimos e recebíveis, conforme definidos no item 7, que devem ser mensurados pelo custo amortizado por meio da utilização do método da taxa efetiva de juros;*
- (b) investimentos mantidos até o vencimento conforme definidos no item 7, que devem ser mensurados pelo custo amortizado por meio da utilização do método de taxa efetiva de juros;*
- (c) investimentos em títulos patrimoniais que não têm cotação em mercado ativo e cujo valor justo não pode ser confiavelmente mensurado e derivativos ligados que devem ser liquidados pela entrega de tais títulos patrimoniais não cotados, os quais devem ser mensurados pelo custo; e*
- (d) ativos financeiros previstos no item 33 deste Comunicado.*

Os ativos financeiros classificados como itens objeto de hedge estão sujeitos a mensuração de acordo com os requisitos de contabilização de operações de hedge contidos nos itens 75 a 87. Todos os ativos financeiros, a exceção daqueles mensurados ao valor justo por meio do resultado, estão sujeitos à revisão de perda por redução ao valor recuperável.

As condições para o reconhecimento das Categorias de Instrumentos Financeiros estão estabelecidas na própria CTG 03 – Item 7:

Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado é um ativo ou um passivo financeiro que satisfaz as seguintes condições:

(a) é classificado como mantido para negociação. Um ativo ou passivo financeiro é classificado como mantido para negociação se é:

(i) adquirido ou originado principalmente com a finalidade de venda ou de recompra no curto prazo; ou

(ii) parte de carteira de instrumentos financeiros identificados que são gerenciados em conjunto e para os quais existe evidência de padrão recente de realização de lucros a curto prazo; ou

(iii) derivativo (exceto no caso de derivativo que é um contrato de garantia financeira ou instrumento de hedge designado pela entidade e efetivo tratado nos itens 67 a 78);

(b) é designado pela entidade, no reconhecimento inicial, como mensurado ao valor justo por meio do resultado. A entidade pode utilizar essa designação para ativos que contêm derivativos embutidos ou quando a utilização resultar na divulgação de informação contábil mais relevante, em função de:

(i) eliminar ou reduzir significativamente inconsistências de mensuração ou reconhecimento que ocorreriam em virtude da avaliação de ativos e passivos ou do reconhecimento de seus ganhos e perdas em bases diferentes; ou

(ii) o valor justo, para um grupo de ativos financeiros, passivos financeiros ou ambos, ser utilizado como base para gerenciamento e avaliação de performance – conforme estratégia de investimento ou gerenciamento de risco de mercado documentada – e como base para envio de informações para a alta administração.

Os investimentos em títulos patrimoniais que não possuem cotação de preço em mercado ativo, e cujo valor justo não pode ser confiavelmente mensurado, não devem ser registrados pelo valor justo por meio do resultado.

Investimentos mantidos até o vencimento são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixos ou determináveis com vencimentos definidos e para os quais a entidade tem intenção positiva e capacidade de manter até o vencimento, exceto:

(a) os que a entidade classifica, no reconhecimento inicial, como mensurado ao valor justo por meio do resultado;

(b) os que a entidade classifica como disponíveis para venda; e

(c) os que atendem à definição de empréstimos e recebíveis.

A entidade não deve classificar qualquer ativo financeiro como mantido até o vencimento se ela tiver, durante o exercício social corrente ou durante os dois exercícios sociais precedentes, vendido ou reclassificado quantia material de investimentos mantidos até o vencimento antes do vencimento (imaterial em relação ao montante total dos investimentos mantidos até o vencimento), desconsiderando-se as vendas ou reclassificações que se enquadrem em um dos seguintes casos:

(a) estão tão próximos do vencimento ou da data de recompra do ativo financeiro que as mudanças na taxa de juros de mercado não teriam efeito significativo no valor justo do ativo financeiro;

(b) ocorreram depois de a entidade ter recebido praticamente todo ou quase todo o montante de principal do ativo financeiro por meio de pagamentos programados ou de pagamentos antecipados (pré-pagamentos); ou

(c) são atribuíveis a evento isolado que está fora do controle da entidade, o qual não é recorrente e não poderia ter sido razoavelmente previsto pela entidade.

Empréstimos e recebíveis são ativos financeiros não derivativos com pagamentos fixos ou determináveis que não são cotados em mercado ativo, exceto:

(a) aqueles que a entidade tem a intenção de vender imediatamente ou no curto prazo, os quais devem ser classificados como mantidos para negociação, e os que a entidade no reconhecimento inicial, classifica como mensurado ao valor justo por meio do resultado;

(b) aqueles que a entidade, no reconhecimento inicial, classifica como disponíveis para venda; ou

(c) aqueles cujo detentor pode não recuperar substancialmente o seu investimento inicial, por outra razão que não a deterioração do crédito, os quais serão classificados como disponíveis para venda.

Uma participação adquirida num conjunto de ativos que não são empréstimos e recebíveis (por exemplo, investimento em fundo mútuo ou em fundo semelhante) não pode ser classificada nesse grupo.

Ativos financeiros disponíveis para venda são aqueles ativos financeiros não derivativos que são designados como disponíveis para venda ou que não são classificados como (a) empréstimos e recebíveis, (b) investimentos mantidos até o vencimento ou (c) ativos financeiros ao valor justo por meio do resultado.

Existem ainda os passivos financeiros não mensurados ao valor justo que são aqueles para os quais a entidade decidiu não mensurar seu valor justo e sim utilizar o método do custo amortizado. A opção da entidade de classificar um passivo pelo valor justo somente pode ser realizada quando atender às definições estabelecidas para a primeira das quatro categorias de instrumentos financeiros elencadas neste item – ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado – e, conseqüentemente, proporcione informação contábil mais relevante a respeito da posição patrimonial e financeira da entidade. Uma vez adotada a opção de mensurar os passivos pelo valor justo a entidade deve adotá-la de forma consistente não podendo retornar ao método do custo amortizado.

Por outro lado, a CTG 03 define os seguintes critérios para mensuração subsequente de passivo financeiro, conforme item 37 dessa norma:

37. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método de taxa efetiva de juros, exceto no caso de:

(a) passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado. Esses passivos, incluindo derivativos, devem ser mensurados pelo valor justo, exceto no caso de derivativo passivo que esteja ligado a um título patrimonial não cotado a e deva ser liquidado pela entrega de título patrimonial não cotado, cujo valor justo não possa ser confiavelmente mensurado, o qual deve ser mensurado pelo custo;

(b) passivo financeiro que surge quando a transferência de ativo financeiro não se qualifica para o desreconhecimento ou quando se aplica a abordagem do envolvimento continuado;

(c) contrato de garantia financeira; o qual deve ser reconhecido inicialmente pelo seu valor justo e, subsequentemente, deduzido do valor apropriado ao resultado pela receita auferida ao longo do prazo da operação ou, quando aplicável, pelo montante da saída de caixa previsto na NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, sendo dos dois o maior valor;

(d) compromissos de conceder crédito com taxa inferior à de mercado; e

(e) passivos financeiros previstos no item 33 deste Comunicado.

Os passivos financeiros, classificados como itens, objeto de hedge, estão sujeitos aos requisitos de contabilização de operações de hedge, de acordo com os itens 67 a 78.

O item 67 da CTG 03 traz importantes informações, conforme são descritas a seguir:

67. Para entidades que realizam operações com derivativos (e alguns instrumentos financeiros não derivativos – ver item 69) com o objetivo de hedge em relação a um risco específico determinado e documentado, há a possibilidade de aplicação da metodologia denominada contabilidade de operações de hedge (hedge accounting). Essa metodologia faz com que os impactos na variação do valor justo dos derivativos (ou outros instrumentos financeiros não derivativos) utilizados como instrumento de hedge sejam reconhecidos no resultado de acordo com o reconhecimento do item que é objeto de hedge. Essa metodologia, portanto, faz com que os impactos contábeis das operações de hedge sejam os mesmos que os impactos econômicos, em consonância com o regime de competência.

Por outro lado, o item 68 dessa norma define a classificação das categorias dos instrumentos financeiros destinados a hedge, conforme segue:

68. As operações com instrumentos financeiros, destinadas a hedge, devem ser classificadas em uma das categorias a seguir:

a) **Hedge de valor justo** – hedge da exposição às mudanças no valor justo de ativo ou passivo reconhecido, compromisso firme não reconhecido ou parte identificada de ativo, passivo ou compromisso firme, atribuível a um risco particular e que pode impactar o resultado da entidade. Nesse caso tem-se a mensuração do valor justo do item objeto de hedge. Por exemplo, quando se tem um derivativo protegendo um estoque, ambos (derivativo e estoque) são mensurados pelo valor justo em contrapartida em contas de resultado. Outro exemplo: quando se tem um derivativo protegendo uma dívida pré-fixada, o derivativo e a dívida são mensurados pelo valor justo em contrapartida em resultado.

b) **Hedge de fluxo de caixa** – hedge da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que (i) é atribuível a um risco particular associado a ativo ou passivo (tal como todo ou parte do pagamento de juros de dívida pós-fixada) ou a transação altamente provável e (ii) que podem impactar o resultado da entidade.

c) **Hedge de investimento no exterior** – como definido na NBC TG 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, que consiste no instrumento financeiro passivo considerado como proteção (hedge) de investimento no patrimônio líquido de investida no exterior quando houver, desde o seu início, a comprovação dessa relação de proteção entre o passivo e o ativo, explicitando a natureza da transação protegida, do risco protegido e do instrumento utilizado como proteção, deve ser feita mediante toda a documentação pertinente e a análise de efetividade.

Recomenda-se a observância dos exemplos que constem no Guia de Implementação, divulgados juntamente com a CTG 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.199/09.

Contabilização de Hedge²⁵:

a) Conceito de hedge

Hedge é uma forma de proteger determinada aplicação contra as oscilações do mercado. Na prática, ele propicia um risco menor para o investidor. Fazer um *hedge* significa assumir uma posição de risco, assim existe a possibilidade de não se ganhar com esta aplicação. O objetivo maior do *hedge* é o de "proteção".

Portanto, o *hedge* nada mais é do que uma estratégia para diminuir riscos.

²⁵ Adaptado de exemplo, publicado pela Fisco Soft.

Exemplo:

Uma Cooperativa Agropecuária que tomou empréstimos em dólar, conseqüentemente passou a ter dívidas nesta moeda. Com o objetivo de se garantir eventual alta do dólar, a Cooperativa devedora pode adquirir um contrato de dólar futuro. Com isso, ela estará se protegendo, pois, quando necessitar, poderá comprar determinada quantia de dólares à cotação determinada. Como o valor do dólar varia muito, se a referida moeda ultrapassar a cotação fixada, a empresa estará protegida, já que adquiriu o direito de comprar a moeda a um preço mais baixo.

b) Objeto de hedge

Um objeto de *hedge* pode ser um ativo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transação prevista, altamente provável, ou um investimento líquido em operação no exterior.

c) Não pode ser objeto de hedge

Ao contrário dos empréstimos e das contas a receber, um investimento, mantido até o vencimento, não pode ser objeto de *hedge*, com respeito ao risco de taxa de juros ou do risco de pagamento antecipado, porque a designação de investimento, como "mantido até o vencimento", exige a intenção de mantê-lo até a data estabelecida, independentemente de alterações no seu valor justo ou nos fluxos de caixa atribuíveis a alterações nas taxas de juros. Porém, um instrumento, mantido até o vencimento, pode ser objeto de *hedge* no que concerne a riscos, provenientes de alterações em taxas de câmbio de moeda estrangeira, e risco de crédito.

d) Pode ser objeto de hedge

Para a Contabilidade de *hedge*, somente ativos, passivos, compromissos firmes ou transações, altamente prováveis, que envolvem uma parte externa à entidade, podem ser designados como objetos de *hedge*.

A Contabilidade de *hedge* apenas pode ser aplicada a transações entre entidades do mesmo grupo nas demonstrações contábeis individuais destas entidades e não, nas demonstrações consolidadas do grupo.

e) Hedge de valor justo

O *hedge* de valor justo deve ser contabilizado como segue:

e.1) o ganho ou a perda, resultante da nova mensuração do instrumento de *hedge* pelo justo valor (para instrumento de *hedge* derivativo) ou do componente de moeda estrangeira, deve ser reconhecido no resultado; e

e.2) o ganho ou a perda, resultante do item coberto atribuível ao risco coberto, deve ajustar

a quantia escriturada do item coberto a ser reconhecido no resultado. Isso se aplica, se o item coberto for, de outra forma, medido pelo custo. O reconhecimento do ganho ou da perda, atribuível ao risco coberto no resultado, se aplica, caso o item coberto for um ativo financeiro disponível para venda.

f) Hedge de fluxo de caixa

Se um hedge de fluxo de caixa satisfizer às condições para o seu reconhecimento, ele deve ser contabilizado, como segue:

f.1) a parte do ganho ou da perda, resultante do instrumento de hedge, que é determinada como *hedge* eficaz, deve ser reconhecida diretamente como outros resultados abrangentes (ver a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis); e

f.2) a parte ineficaz do ganho ou da perda, resultante do instrumento de *hedge*, deve ser reconhecida no resultado.

Mais especificamente, o hedge de fluxos de caixa é contabilizado desta forma:

a) o componente, separado do patrimônio líquido, associado ao item coberto, é ajustado para o mais baixo do seguinte (em quantias absolutas):

a.1) o ganho ou a perda cumulativos, resultante do instrumento de *hedge*, desde o início do *hedge*; e

a.2) a alteração cumulativa no valor justo (valor presente) dos fluxos de caixa futuros, esperados do item, coberto desde o início do *hedge*;

b) qualquer ganho ou perda remanescente, resultante do instrumento de *hedge* ou do componente designado dele (que não seja *hedge* eficaz), é reconhecido no resultado; e

c) se a estratégia, documentada da gestão de risco da entidade para uma relação de *hedge*, em particular, excluir da avaliação da eficácia de *hedge* um componente específico do ganho ou da perda ou os respectivos fluxos de caixa do instrumento de *hedge*, este componente do ganho ou da perda excluído é reconhecido, de acordo com o item 55 da Resolução CFC nº 1.196/2009.

g) Hedge de investimento líquido

Os *hedges* de investimento líquido em operação no exterior, incluindo um *hedge* de item monetário que seja contabilizado como parte do investimento líquido, devem ser contabilizados de forma semelhante aos *hedges* de fluxo de caixa:

a) a parte do ganho ou da perda, resultante do instrumento de *hedge* que for determinada como *hedge* eficaz, deve ser reconhecida, diretamente, no patrimônio líquido, por meio da demonstração de mutações no patrimônio líquido (ver a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis); e

b) a parte ineficaz deve ser reconhecida no resultado.

O ganho ou a perda, resultante do instrumento de *hedge*, relacionado com a parte eficaz do *hedge*, que foi reconhecida diretamente no patrimônio líquido, deve ser reconhecido no resultado, quando da alienação da operação no exterior.

As seções 11 e 12 da CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – tratam dos instrumentos financeiros básicos e outros instrumentos mais complexos, porém, em ambos os casos, somente aplicável para pequenas e médias empresas.

Alcance das seções 11 e 12

11.1 A Seção 11 Instrumentos Financeiros Básicos e a Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, em conjunto, lidam com o reconhecimento, a reversão, a mensuração e a divulgação de instrumentos financeiros (ativos financeiros e passivos financeiros). A Seção 11 é aplicável a instrumentos financeiros básicos e é relevante a todas as entidades. A Seção 12 é aplicável a outros instrumentos e transações financeiras mais complexos. Se a entidade opera apenas com transações de instrumento financeiro básico, então a Seção 12 não é aplicável. Entretanto, mesmo aquelas entidades que operam apenas com instrumentos financeiros básicos, devem considerar o alcance da Seção 12 para se certificar de que são isentas.

Escolha da prática contábil

11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

(a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou

(b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros da NBC TG 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.

A escolha da entidade, de (a) ou (b), é uma escolha de política contábil. Os itens 10.8 a 10.14 contêm os requisitos para determinar quando uma mudança na política contábil é apropriada, como tal mudança deve ser contabilizada e qual informação deve ser divulgada sobre a mudança na política contábil.

O item 11.8 da seção 11 define quais são os instrumentos financeiros básicos, e os itens seguintes estabelecem as condições, assim como a forma de mensuração inicial e subsequente.

Por outro lado, é importante observar as normas estabelecidas nos itens 12.4 e 12.5 da seção 12, as quais estipulam regras sobre contratos para compra e venda de itens não financeiros, tais como mercadoria, estoque ou ativo imobilizado, exceto se o contrato puder ser liquidado à vista pelo valor líquido, em espécie ou outro instrumento financeiro, que se refere a muitos casos de operações realizadas por Cooperativas:

12.4 A maioria dos contratos para comprar ou vender item não financeiro, tal como mercadoria, estoque ou ativos imobilizados são excluídos desta seção porque não são instrumentos financeiros. No entanto, esta seção é aplicável a todos os contratos que impõem riscos ao comprador ou vendedor que não são típicos dos contratos de compra ou venda de ativos tangíveis. Por exemplo, esta seção é aplicável a contratos que podem resultar em perda para o comprador ou vendedor como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a mudanças no preço do item não financeiro, mudanças em taxas de câmbio de moeda estrangeira ou a inadimplência de uma das contrapartes.

12.5 Em adição aos contratos descritos no item 12.4, esta seção é aplicável a contratos para compra ou venda de itens não financeiros se o contrato pode ser liquidado à vista pelo valor líquido, em espécie ou outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com a seguinte exceção: contratos celebrados que continuam a ser realizados com o propósito de recebimento ou entrega de item não financeiro de acordo com as exigências esperadas pela entidade, pela aquisição, venda ou uso, não são instrumentos financeiros para o propósito desta seção.

Aplicabilidade Prática (1)

A Cooperativa realiza operação de compra de soja verde (recebimento futuro), com preço fixo para vencimento futuro.

Nessa operação, há duas situações importantes a considerar, uma que constitui um crédito no ativo, representado em físico de produto, sujeito a variações de preço no mercado; e outra, um valor fixo a pagar, com vencimento futuro, registrado no passivo, sujeito ao ajuste a valor presente.

O registro inicial da operação será feito pelos valores contratados, ou seja: o valor fixo para pagamento no vencimento futuro, entretanto, no mesmo momento, caberá o registro do ajuste a valor presente sobre a obrigação em contrapartida do crédito no ativo.

Subsequentemente, no passivo, caberá somente a apropriação mensal do ajuste a valor presente, enquanto, no ativo, caberá a mensuração do instrumento financeiro ao valor justo, no caso, cotado no mercado ativo da soja, devendo os efeitos das variações ser reconhecidos no resultado.

Diante de tal situação, para não ficar exposta a um risco de variação de preço no mercado da soja, a Cooperativa poderá realizar uma operação de venda dessa soja, tanto à vista quanto com preço fixo ou, alternativamente, uma operação de proteção (hedge).

No caso de realizar a operação de venda para entrega futura, terá, na estrutura patrimonial, um equilíbrio entre as variações de preços da soja que possam ocorrer, visto que terá saldos, representados por quantidades físicas de soja, com datas de vencimento idênticas, tanto no ativo quanto no passivo.

Na outra alternativa, que seria a realização de uma operação de proteção (hedge) contra variações indesejadas (baixas de preço) que possam ocorrer no mercado da soja, os resultados mensais, obtidos com esta operação de proteção, deverão ser registrados contra o resultado, o que, como regra, eliminará os efeitos das variações de preços que estiverem ocorrendo sobre o crédito em físico de produto, registrado no ativo.

A seguir, apresentamos os procedimentos práticos de registro de algumas operações que as Cooperativas realizam:

1. Operação de compra: Mercado a Termo

Determinada Cooperativa realiza a compra de produtos dos agricultores, com preço fixo, com o compromisso (dos produtores) de entrega do produto para uma determinada data (na safra), tendo presentes as seguintes informações:

- a. Com vencimento imediato ou após a entrega do produto;
- b. Em reais ou dólares;
- c. Tratados como mercadorias a receber por compra entrega futura.

Registro Contábil do Contrato:

Registro do contrato de compra com o produtor - Associados			
Débito:	101020101006	Mercadorias a Receber	Valor do contrato
Crédito:	201030101005	Contratos a Faturar/Passivo	

O crédito de mercadorias a receber deverá ser ajustado mensalmente pelo seu “valor justo”, por tratar-se de um instrumento financeiro, classificado como mantido até o vencimento.

Registro contábil pela entrega do produto pelo cooperado:

Registro do faturamento do contrato de compra com o produtor - Associados			
Débito:	101030101004	Compras de Associados	Pelo valor da NF
Crédito:	101020101006	Mercadorias a Receber	
Débito:	201030101005	Contratos a Faturar/Passivo	Pelo valor da NF
Crédito:	201030101004	Produtos Faturados a Pagar Associados	Valor líquido da NF
Crédito:	201060103005	Contribuição Previdenciária Rural	Valor Funrural retido

Após o reconhecimento inicial, através da NF de entrada, o estoque será mensurado pelo valor de mercado, que equivale ao crédito registrado na conta de “Mercadorias a Receber”. A diferença entre o saldo da conta “Mercadorias a Receber” e o valor da NF será transferido para a conta de Estoques.

2. Venda para entrega futura

A Cooperativa realiza a venda de produtos para clientes (normalmente para Indústrias), com preço determinado, sendo:

- a. Com vencimento imediato ou após a entrega do produto.
- b. Em reais ou dólares.
- c. Operação é tratada como venda entrega futura

Registro Contábil do Contrato:

Registro do contrato de venda para entrega futura - Indústrias			
Débito:	101020201007	Contratos a Faturar	Valor do contrato
Crédito:	201040101002	Venda Entrega Futura	

Registro contábil da entrega do produto para a indústria:

Registro da entrega do produto para a Indústria			
Débito:	201040101002	Venda Entrega Futura	Pelo valor da NF
Crédito:	301010101001	Ingressos Vendas Mercadorias	
Débito:	302010101002	Mercadorias Revendidas/Custo	Valor custo contábil
Crédito:	101030101999	Custo Produtos Mercadorias Vendidas	

O valor do contrato deverá ser ajustado mensalmente pelo seu “valor justo”, por tratar-se de um instrumento financeiro. Se a venda for realizada em dólares, haverá necessidade também do ajuste da variação cambial.

3. Mercado Futuro

Trata-se de aquisições de direitos de compra e venda de produtos em datas futuras. Nesse tipo de negócio, não circulam produtos. São operações, realizadas na Bolsa de Chicago, BM&F e Newedge. No geral, são negociados produtos, como: milho, soja, trigo, dólar, café, boi, entre outros.

Podem ser aquisições de:

- Direitos de compras;
- Direitos de vendas;
- Nestas operações, existem custos operacionais e margem de garantia.

Contabilização das despesas/dispêndios operacionais, para efetuar os contratos, que pode ser um valor fixo ou um percentual sobre a operação:

Registro contábil de despesas para realização de negócios em Bolsa			
Débito:	303010201029	Taxas e Corretagens	Valor do gasto
Crédito:	101010201001	Banco/Agência	

Margens de garantia:

Para se operar contratos na bolsa, no momento da negociação, é exigido da pessoa que opera um determinado valor, a fim de que possa garantir as operações realizadas. Assim, ao contratar determinados contratos, é exigido remessa de valores das margens de garantia. Este recurso é retirado da conta corrente bancária e colocado em uma conta de depósito garantido. Se, no final da operação, esta fecha com tranquilidade, este valor é devolvido para a Cooperativa.

Registro contábil de depósito em garantia para realização de negócios em Bolsa/Exterior			
Débito:	101010401001	Depósitos em Garantia	Valor do depósito
Crédito:	101010201001	Banco/Agência	

Registro contábil da devolução de depósito em garantia de operação em Bolsa/Exterior			
Débito:	101010201001	Banco/Agência	Valor do depósito
Crédito:	101010401001	Depósitos em Garantia	

Sendo depósito realizado no exterior, em moeda estrangeira, o valor ficará sujeito ao ajuste da variação cambial, pela cotação da moeda no final de cada mês.

Neste caso, são realizadas as operações descritas nos itens 3.1 e 3.2 demonstradas a seguir:

3.1. Contratos de Vendas

Apenas para fins de controle, os contratos, normalmente, são registrados em contas de compensação:

Registro contábil da abertura de contratos ou posições de venda Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	104010102001	Contratos Futuros de Venda	Valor da operação
Crédito:	205010102001	Contratos de Venda Futura	

Registro contábil do fechamento de contratos ou posições de venda Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	205010102001	Contratos de Venda Futura	Valor da operação
Crédito:	104010102001	Contratos Futuros de Venda	

Nesta operação, ocorrem ajustes diários, e, quando o preço aumenta, isto quer dizer que a Cooperativa vendeu mal, existindo, assim, uma perda. Se o preço dos produtos diminuiu, isto significa que a Cooperativa vendeu bem, neste caso, haverá, por conseguinte, um ganho.

Registro da Perda:

Reconhecimento de perda em operação de venda Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	305030301011	Perdas Operações em Bolsa	Valor da Perda
Crédito:	101010401001	Depósitos em Garantia	

Registro do Ganho:

Reconhecimento de ganho em operação de venda Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	101010401001	Depósitos em Garantia	Valor do Ganho
Crédito:	305020201011	Ganhos Operações em Bolsa	

3.2. Contratos de Compras

Da mesma forma que ocorre nas vendas, apenas para fins de controle, os contratos são registrados em contas de compensação:

Registro contábil da abertura de contratos ou posições de compra Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	104010102002	Contratos Futuros de Compra	Valor da operação
Crédito:	205010102002	Contratos de Compra Futura	

Registro contábil do fechamento de contratos ou posições de compra Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	205010102002	Contratos de Compra Futura	Valor da operação
Crédito:	104010102002	Contratos Futuros de Compra	

Nesta operação, ocorrem ajustes diários, e, quando o preço aumenta, isto quer dizer que a Cooperativa comprou bem, existindo, então, um ganho. No entanto, se o preço dos produtos diminuir, isto significa que a Cooperativa comprou mal, havendo, portanto, uma perda.

Registro da Perda:

Reconhecimento de perda em operação de compra Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	305030301011	Perdas Operações em Bolsa	Valor da Perda
Crédito:	101010401001	Depósitos em Garantia	

Registro do Ganho:

Reconhecimento de ganho em operação de compra Mercado Futuro em Bolsa			
Débito:	101010401001	Depósitos em Garantia	Valor do Ganho
Crédito:	305020201011	Ganhos Operações em Bolsa	

Aplicabilidade Prática (2)

Apresentamos, a seguir, um roteiro para divulgação das notas explicativas, em relação às práticas contábeis, relacionadas aos instrumentos financeiros, apenas a título exemplificativo:

Aspectos Gerais:

A administração procedeu à análise dos instrumentos financeiros que compõe o ativo e o passivo e concluiu que o valor justo das disponibilidades, os saldos a receber de clientes e os passivos circulantes aproximam-se do saldo contábil, em razão de o vencimento de parte significativa destes saldos ocorrer em data próxima à do balanço. Os saldos a receber de cooperados e dos empréstimos e financiamentos são atualizados monetariamente, com base em índices de inflação e juros variáveis, em virtude das condições de mercado e, por conseguinte, também próximos do valor justo.

Para as Cooperativas que tiverem registrado no ativo precatórios, emitidos pelo governo, estas deverão fazer referência a eles nessa nota, informando que se encontram registrados no ativo por valor próximo ao de mercado e que existe mercado ativo para esse tipo de título.

Sobre Derivativos:

Em 20XX, foram realizadas operações com derivativos, porém, sem fins especulativos, apenas com o objetivo de reduzir os riscos, relacionados às variações de preços de commodities agrícolas. Em 31 de dezembro de 20XX, são encontradas, em aberto, as seguintes operações:

- Relacionar as operações em aberto, com suas características, valores, coberturas, etc.
- Os resultados, obtidos nessas operações, estão apresentados na nota explicativa de número X.

Risco de Crédito ou de Concentração:

Os instrumentos financeiros que potencialmente poderiam sujeitar a Cooperativa a risco de crédito ou de concentração referem-se a saldos em bancos, créditos com cooperados e clientes, todavia os saldos encontram-se distribuídos de tal forma que nenhum banco, cooperado ou cliente detenha individualmente valor superior a 10% (por exemplo) do seu respectivo grupo de contas.

ou

Os instrumentos financeiros que potencialmente poderiam sujeitar a Cooperativa a risco de crédito ou de concentração referem-se a saldos em bancos, créditos com cooperados e clientes, mas os saldos encontram-se distribuídos de tal forma que nenhum banco, cooperado ou cliente detenha individualmente valor superior a 10% (por exemplo) do seu respectivo grupo de contas, exceto em relação às aplicações financeiras que se encontram concentradas em x% junto ao Banco X.

Riscos de Variações de Preços:

A Cooperativa realizou operações de venda de produto agrícola, o qual se encontrava nos estoques, com preço fixo e vencimento futuro. O crédito dessas operações encontra-se registrado na conta Clientes e foi ajustado a valor presente na data do balanço. O custo dos produtos vendidos foi apropriado, sendo adotado o valor de mercado na data do balanço para os casos em que o produto se encontrava depositado e ainda não havia sido liquidado.

A Cooperativa igualmente realizou operações de compra de produtos agrícolas para recebimento futuro, com preço fixo e vencimento futuro. Os valores a pagar encontram-se registrados no passivo e ajustados a valor presente na data do balanço, enquanto os créditos em físico de produto estão registrados no ativo, ajustados ao valor de mercado.

Os créditos em físico de produto, registrados no ativo a valor de mercado, se relacionam com os saldos de produtos em depósito a liquidar, registrados no passivo, ambos mensurados a valor de mercado.

A posição de saldos, indexados em físico de produto, na data do balanço (em sacas de 60 kg), sujeitos a variações de preços, era a seguinte:

<i>Natureza</i>	<i>Soja</i>	<i>Milho</i>	<i>Trigo</i>
<i>Créditos de vendas com preços a fixar</i>			
<i>Créditos de contratos de compra</i>			
<i>Estoques existentes</i>			
<i>Outros créditos em físico de produto</i>			
<i>Saldos de produtos em depósito – a liquidar</i>			
<i>Saldos de produtos a entregar</i>			
<i>Outras obrigações em físico de produto</i>			
<i>Saldo em físico</i>			

Para cobertura da exposição aos riscos de variação de preço sobre os saldos em físico de produto, a Cooperativa mantém operação de hedge, conforme as características, descritas no item sobre os derivativos.

ou

Em face ao reduzido volume físico de exposição a riscos de variações de preços, não existem operações de proteção em aberto na data do balanço.

ou

Apesar do elevado volume físico, exposto a riscos de variações de preços, com base nas perspectivas e expectativas de mercado, a administração decidiu por não constituir operações de proteção.

Riscos de Variação Cambial:

Se houver alguma exposição, relevante a riscos de variação cambial, a mesma deve ser divulgada, inclusive se existem operações de proteção ou não.

5.13 ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA

A NBC TG 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.188/09.

Nas Cooperativas Agropecuárias, pode ocorrer, com certa frequência, a existência de ativo não circulante, mantido para venda.

Vejamos algumas regras, estabelecidas na NBC TG 31:

Classificação de ativo não circulante como mantido para venda

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).

Se o ativo não circulante for mantido para a venda, o seu valor será reclassificado para o ativo circulante, contudo, para que isto ocorra, a venda deve ser altamente provável, e o bem efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente.

A situação, descrita no item 11 da NBC TG 31, corresponde, no geral, à dação em pagamento de área de terras pelos associados para a quitação de dívidas com a Cooperativa. Nessas circunstâncias, as terras serão classificadas como ativo circulante, disponível para venda, quando a intenção é realizar a venda em um curto espaço de tempo; caso contrário, o bem, recebido em dação, deve ser classificado no ativo não circulante.

No item 15 da NBC TG 31, é estabelecido que a entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes, classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo, menos as despesas de venda.

De acordo com o que fora exposto anteriormente, o bem deve ser colocado à venda por preço que seja razoável no que se refere ao seu valor justo corrente. Entretanto, se isto não ocorrer, a realização da sua venda será pouco provável, não se justificando a sua classificação no ativo circulante.

O Plano de Contas prevê o registro dos bens do ativo não circulante, destinados à venda no seguinte grupo:

1010210	BENS DESTINADOS À VENDA
101021001	BENS DESTINADOS À VENDA
101021001001	TERRENOS E TERRAS
101021001002	CONSTRUÇÕES
101021001003	VEÍCULOS

Operação Descontinuada

De acordo com a NBC TG 31, uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e:

- (a) representa uma importante linha separada de negócios ou uma área geográfica de operações;
- (b) é parte integrante de um único plano, coordenado para venda de uma importante linha, separada de negócios, ou área geográfica de operações; ou

(c) é uma controlada e adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

Na NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, é mencionado que a manutenção de um ativo ou um grupo de ativos para venda é uma indicação de desvalorização. Sendo assim, há necessidade de realização do teste de recuperabilidade desses ativos.

Aplicabilidade Prática

Uma Cooperativa Agropecuária decide desativar as suas Unidades de Produção de Leitões (UPLs), as quais estão classificadas no ativo imobilizado. Em razão dessa decisão, desde que atendidas às formalidades da NBC TG 31, o valor das granjas deve ser reclassificado para o ativo circulante, desde que a venda seja altamente provável e o preço de venda seja razoável quanto ao seu valor justo corrente.

5.14 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

A Resolução CFC nº 1.180/09 aprovou a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, tendo como objetivo estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes, bem como divulgada informação suficiente nas notas explicativas, para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

A norma estabeleceu, dentre outras, as seguintes definições:

a) *Provisão* é um passivo de prazo ou de valor incertos.

b) *Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade, capazes de gerar benefícios econômicos.

c) *Passivo contingente* é:

1. uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade; ou

2. uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

d) *Ativo contingente* é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade.

O reconhecimento contábil e/ou a divulgação das contingências ativas e passivas podem ser resumidas da seguinte forma na Tabela 1, a seguir:

Tabela 1 - Resumo Interpretação das Contingências

Tipo de Contingência	Probabilidade	Tratamento
Contingência Ativa	Praticamente Certa	Reconhecer no Ativo
	Provável	Divulgar
	Possível ou Remota	Não Divulgar
Contingência Passiva	Provável: Mensurável com certa segurança	Provisionar
	Provável: Não Mensurável com suficiente segurança	Divulgar
	Possível	Divulgar
	Remota	Não Divulgar

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

No item 14 da NBC TG 25, foi estabelecido que uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) for provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Quando a probabilidade de saída de recursos é praticamente certa, trata-se de um passivo que deve ser reconhecido e não, de uma mera contingência.

Seguem alguns exemplos de provisões que ocorrem com frequência nas Cooperativas Agropecuárias:

- a) Provisões para riscos fiscais;
- b) Provisões trabalhistas;
- c) Provisões cíveis;
- d) Provisão para danos ambientais;
- e) Provisão para compensações ou penalidades por quebra de contratos; e
- f) Provisão para benefícios a empregados.

Na maioria dos casos, a avaliação da probabilidade de ocorrência de desembolso é feita com base nos relatórios dos assessores jurídicos da Cooperativa, logo a responsabilidade pelo reconhecimento ou não das provisões é feita de forma compartilhada entre o contador e os advogados da empresa.

Os conceitos e as regras, aplicáveis às empresas de grande porte, também se aplicam às de pequeno e médio porte, sem distinções.

Os itens 84 a 92 da NBC TG 25 tratam das divulgações obrigatórias para provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Aplicabilidade Prática

O Apêndice B, anexo da NBC TG 25, apresenta a Árvore de Decisão (Figura 3), meramente para fins ilustrativos. O seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento da norma para provisões e passivos contingentes.

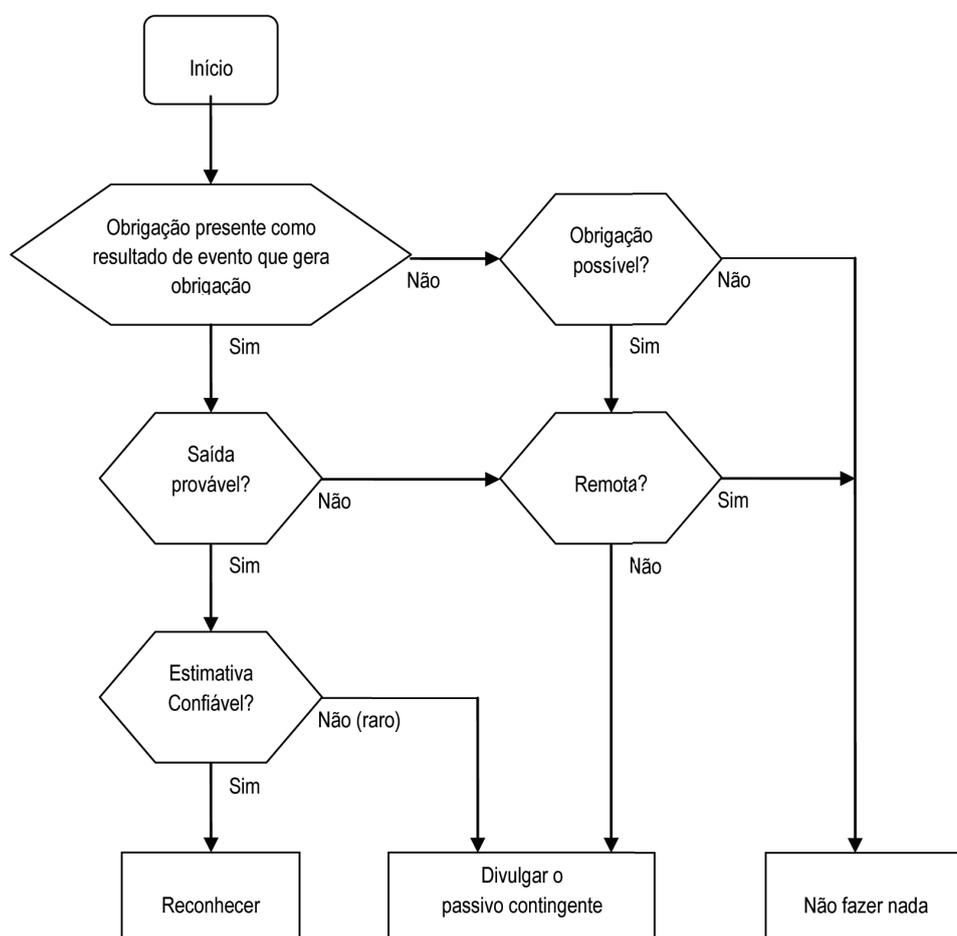


Figura 3: Árvore de Decisão

Fonte: COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Resolução CFC nº 1.180/09**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 17 ago. 2011.

Exemplo de Contingência Ativa

A Cooperativa ingressa com ação judicial para obter a atualização dos créditos do PIS e COFINS, já ressarcidos pelo valor original, inclusive porque já existem decisões do STJ declarando que o contribuinte tem o direito de receber os créditos com atualização da taxa Selic.

Neste caso, a Cooperativa deve divulgar o fato em nota explicativa, inclusive mencionando valores, se tiver segurança na apuração dos mesmos. No entanto, não pode reconhecer o crédito no ativo, enquanto não tiver decisão judicial, transitada em julgado em relação ao seu processo.

Exemplo de Contingência Passiva

A Cooperativa foi notificada pela Previdência Social, visto que deixou de recolher as contribuições do Funrural dos seus cooperados, inclusive de fazer as retenções, mas não tem decisão judicial que lhe assegure este direito.

Nesta circunstância, a Cooperativa deve reconhecer as contribuições do “Funrural”, com atualização de juros e multa, pois se trata de uma obrigação legal. A suspensão da retenção e o recolhimento somente podem ser adotados após decisão judicial favorável, transitada em julgada.

O lançamento contábil da obrigação deve ser feito da seguinte forma:

Provisão Contingência Funrural não retido dos cooperados			
Débito:	303010301010	Funrural não Retido	Valor devido
Crédito:	202040101004	Contribuição Previdenciária Rural	

A questão da Contribuição Previdenciária Rural vem sendo discutida judicialmente pela maioria das Cooperativas Agropecuárias, entretanto as decisões já proferidas indicam que a inconstitucionalidade dessa contribuição somente está sendo reconhecida para os produtores rurais empregadores e, mesmo assim, somente fazem jus ao benefício os produtores que ingressarem com as ações e somente após o trânsito em julgado das ações. Enquanto isso não ocorrer, as contribuições devem ser retidas e recolhidas e/ou depositadas em juízo, quando houver processo questionando a cobrança do “Funrural”.

5.15 ANÁLISE DA ICPC 14

A questão da classificação contábil do capital social das Sociedades Cooperativas está sendo tratada na ICPC 14, aprovada originalmente pela Resolução CFC nº 1.324/11, para vigência a partir de 1º de janeiro de 2012 e adiada sua aplicabilidade para 1º de Janeiro de 2016, em razão da publicação da Resolução CFC nº 1.365, de 29/11/2011, acerca da qual faremos as seguintes considerações:

a) O Princípio da Livre Adesão, consagrado na Lei nº 5.764/71, autoriza a livre movimentação das cotas-partes. Assinala-se que não pode ser negada a saída do associado da Cooperativa, já que isto ocorre por sua livre e espontânea vontade. Sendo assim, no momento em que o cooperado pede a sua demissão da sociedade, o valor das suas cotas-partes deve ser reclassificado para o passivo, independentemente do prazo e/ou condições de devolução, ainda que o estatuto estabeleça regras com limitações de resgate;

b) A ICPC 14 se propõe a disciplinar o critério de classificação contábil das cotas-partes (entre PL ou passivo), para o montante do capital social e não apenas para as cotas dos cooperados demitidos, eliminados ou excluídos;

c) A ICPC14 trata da hipótese de "proibição de resgate" e da situação em que a Cooperativa tem o "direito incondicional de recusar o resgate". Ao mesmo tempo, a ICPC especifica que as cotas-partes de cooperados seriam classificadas como patrimônio líquido, se os membros não tivessem direito de solicitar resgate. Salvo melhor juízo, entendemos que somente é permitido o resgate das cotas de capital após o desligamento do cooperado, ou seja, enquanto ele permanecer como sócio, efetivamente existe a proibição de resgate das cotas de capital, portanto as mesmas devem permanecer classificadas no patrimônio líquido;

d) No item 7 do consenso da ICPC 14, descreve-se que as cotas-partes de cooperados constituem patrimônio líquido, **se a entidade tiver um direito incondicional de recusar resgate das cotas-partes** dos cooperados;

e) No item 8 do consenso, consta que, **se o resgate estiver proibido de forma incondicional pela legislação, regulamento ou estatuto da entidade, as cotas-partes dos cooperados constituem patrimônio líquido;**

f) Diante do exposto, entendemos que a ICPC 14 deveria tratar as cotas-partes, levando em consideração as ideias expostas a seguir:

Com o objetivo de disciplinar o tratamento contábil, adequado para as cotas de capital das Sociedades Cooperativas, de acordo com a realidade brasileira, a OCB encaminhou ao Conselho Federal de Contabilidade uma proposta de orientação técnica, a qual esperamos que seja aprovada, visto que o Conselho Federal de Contabilidade reconheceu a necessidade de ampliação das discussões sobre este assunto, adiando a sua aplicação a partir de 1º de Janeiro de 2016, conforme aprovado pela Resolução CFC nº 1.365/2011:

Texto original da Resolução CFC nº 1.324/11:

Art. 1. Os itens 16A, 16B, 16C e 16D da NBC T 19.33 - Instrumentos Financeiros: Apresentação e o item 22.6 da NBC T 19.41. Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, no que se refere à classificação contábil das quotas-partes dos associados nas sociedades cooperativas brasileiras, serão de adoção obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2012, facultada a sua aplicação antecipada.

Alteração introduzida pela Resolução CFC nº 1.365/2011:

Art. 1º A adoção obrigatória de que trata o Art. 1º da Resolução CFC nº 1.324/11 passa a ser 1º de janeiro de 2016.

O Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis traz algumas definições relevantes que devem ser consideradas para analisar o tratamento contábil das quotas de capital social nas sociedades cooperativas.

O item 23 desse Pronunciamento Conceitual Básico, que trata do pressuposto da continuidade, estabelece o seguinte:

23. As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.

Nas Sociedades Cooperativas, existe o pressuposto da continuidade do negócio e a consequente manutenção do capital social.

O item 33 do Pronunciamento Conceitual Básico trata da representação adequada e apresenta o seguinte teor:

33. Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

Se o capital social não for mantido no patrimônio líquido, enquanto o cooperado permanecer como sócio, a situação nas demonstrações contábeis estará sendo representada de forma inadequada.

Nos itens 35 e 51 do Pronunciamento Conceitual Básico, que tratam da “Primazia da Essência sobre a Forma”, verifica-se:

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida ...

51. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

Ainda que as sociedades cooperativas tenham como característica a livre adesão dos sócios e a variabilidade do capital social, o capital somente se torna exigível após o desligamento do sócio cooperado da sociedade. Na essência, o patrimônio líquido se mantém.

Os itens 19 e 24 do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis estabelecem:

19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento, interpretação ou orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20...

24. Para a finalidade dos itens 19 a 23, **um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condição que se propõe a representar ou que se poderia esperar razoavelmente que represente e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis.**

O item 19 do CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis parece dar os lineamentos mais adequados, quando estabelece que, se a aplicação de um pronunciamento, interpretação ou orientação conduzir a uma apresentação enganosa, o pronunciamento não deve ser aplicado, mas, sim, apenas divulgada a prática adotada. Enquanto os cooperados fazem parte da sociedade, as quotas de capital devem ser mantidas no patrimônio líquido, pois, ao contrário, as demonstrações contábeis estariam reproduzindo uma situação enganosa, prejudicando a qualidade e a utilidade das informações divulgadas, gerando influência negativa na tomada de decisões pelo uso dessas informações.

Além disso, existem outras razões que justificam a manutenção do capital social no patrimônio líquido da Cooperativa, porém, para fins deste Manual, não vemos razões para o aprofundamento da matéria.

5.16 OUTRAS NORMAS APLICÁVEIS ÀS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS

As normas, que normalmente produzem maior impacto nas Demonstrações Contábeis das Cooperativas Agropecuárias, são as que foram comentadas nos itens precedentes. Porém, existem outras que igualmente se aplicam às Cooperativas, as quais são brevemente descritas a seguir.

Outrossim, para maior compreensão e uma visão geral sobre cada uma dessas normas, em anexo, apresentamos o Sumário dos Pronunciamentos, cujos textos foram extraídos do site <http://www.cpc.org.br>.

5.16.1 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

A Resolução CFC nº 1.295/10 aprova a NBC TG 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e a Conversão de Demonstrações Contábeis.

Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas, como ter transações em moedas estrangeiras ou operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar as suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo desta Norma é orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação.

Os principais pontos envolvem quais taxas de câmbio devem ser usadas e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.

5.16.2 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Resolução CFC nº 1.296/10 aprova a NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base, a fim de avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da mesma na utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

O objetivo desta norma é requerer a prestação de informações sobre as alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade, por meio de Demonstração dos Fluxos de Caixa que classifique os fluxos de caixa do período por atividades operacionais de investimento e financiamento.

5.16.3 Divulgação de Partes Relacionadas

A Resolução CFC nº 1.297/10 aprova a NBC TG 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas.

O propósito desta norma é assegurar que as demonstrações contábeis da entidade contenham as divulgações necessárias, visando a chamar a atenção dos usuários para a possibilidade de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da entidade estarem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos, incluindo compromissos com as referidas partes relacionadas.

5.16.4 Operações de Arrendamento Mercantil

A Resolução CFC nº 1.304/10 aprova a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil.

O escopo desta norma é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a serem aplicadas em relação a arrendamentos mercantis.

5.16.5 Subvenções e Assistência Governamentais

A Resolução CFC nº 1.305/10 aprova a NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

Esta norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de subvenção governamental, assim como em outras formas de assistência governamental.

A assistência governamental toma muitas formas, variando a sua natureza ou as suas condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado, se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.

5.16.6 Demonstração do Valor Adicionado

A Resolução CFC nº 1.138/08 aprova a NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, a qual foi alterada pela Resolução CFC nº 1.162/09.

O objetivo desta norma é estabelecer critérios para a elaboração e a apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do balanço social e tem por finalidade evidenciar a riqueza, criada pela entidade e a sua distribuição, durante determinado período.

A sua elaboração deve levar em conta a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e a Apresentação das Demonstrações Contábeis, e os seus dados, que, em sua grande maioria, são obtidos principalmente a partir da demonstração do resultado.

5.16.7 Combinação de Negócios

A Resolução CFC nº 1.175/09 aprova a NBC TG 15 – Combinação de Negócios.

A Combinação de Negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

5.16.8 Investimento em Coligada e em Controlada

A Resolução CFC nº 1.241/09 aprova a NBC TG 18 – Investimento em Coligada e em Controlada.

Controle é o poder de governar as políticas financeiras e operacionais da entidade, de forma a obter benefícios de suas atividades.

Coligada é uma entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade, tal como uma parceria, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não se configura como controlada ou participação em empreendimento sob controle conjunto (joint venture).

Controlada é a entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade, tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores.

Influência significativa é o poder de participar nas decisões financeiras e operacionais da investida, sem controlar, de forma individual ou conjunta, essas políticas.

5.16.9 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

A Resolução CFC nº 1.179/09 aprova a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro.

O intuito desta norma é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a divulgação de mudança nas políticas contábeis; a mudança nas estimativas contábeis; bem como a retificação de erro. A norma tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, além de permitir a sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades.

Os efeitos tributários de retificação de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos, feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis, são contabilizados e divulgados de acordo com a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro.

5.16.10 Evento Subsequente

A Resolução CFC nº 1.179/09 aprova a NBC TG 24 – Evento Subsequente.

Evento subsequente ao período referente às demonstrações contábeis é aquele, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período no que tange às demonstrações contábeis e à data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações.

Eventos subsequentes ao período contábil quanto às demonstrações contábeis incluem todos os eventos, ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a emissão das demonstrações contábeis, mesmo que estes acontecimentos ocorram após o anúncio público de resultados ou de outra informação financeira selecionada.

5.16.11 Apresentação das Demonstrações Contábeis

A Resolução CFC nº 1.185/09 aprova a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a qual foi alterada pela Resolução CFC nº 1.273/10.

O propósito desta norma é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, a fim de assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, esta norma estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e requisitos mínimos para o seu conteúdo.

5.16.12 Receitas

A Resolução CFC nº 1.187/09 aprova a NBC TG 30 – Receitas.

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos, surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, sendo designadas por uma variedade de nomes, como: vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

Esta norma visa a estabelecer o tratamento contábil de receitas, provenientes de certos tipos de transações e eventos.

Destaca-se que a questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade, e estes possam ser confiavelmente mensurados. Esta norma identifica as circunstâncias em que estes critérios são satisfeitos, e, por isso, a receita deve ser reconhecida, e também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

5.16.13 Tributos sobre o Lucro

A Resolução CFC nº 1.189/09 aprova a NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro.

Esta norma exige que a entidade contabilize os efeitos fiscais das transações e de outros eventos, da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos. Assim, para transações e outros eventos, reconhecidos no resultado, quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos no resultado.

Para transações e outros eventos, reconhecidos fora do resultado (tratados como outros resultados abrangentes dentro do patrimônio líquido – ver NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis sobre a Demonstração do Resultado Abrangente), quaisquer efeitos fiscais relacionados ainda devem ser reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido, respectivamente).

De forma semelhante, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais, diferidos em combinação de negócios, afeta o valor do ágio, derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), advindo daquela combinação de negócios ou do valor do ganho de compra vantajosa (*barganha*) reconhecida.

Esta norma também trata do reconhecimento de ativos fiscais diferidos, advindos de prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis e da divulgação das informações, relacionadas aos tributos sobre o lucro.

5.16.14 Benefícios a Empregados

A Resolução CFC nº 1.193/09 aprova a NBC TG 33 – Benefícios a Empregados.

Esta norma deve ser aplicada pela entidade empregadora/patrocinadora na contabilização de todos os benefícios, concedidos a empregados, exceto aqueles aos quais se aplica a NBC T 19.15 – Pagamento Baseado em Ações.

5.16.15 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

A Resolução CFC nº 1.306/10 aprova a NBC TG 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.

O intuito desta Norma é garantir que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board*, doravante referenciadas como IFRSs – *International Financial Reporting Standards*, e as demonstrações contábeis intermediárias para os períodos parciais, cobertos por essas demonstrações contábeis, contenham informações de alta qualidade que:

- a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em no que concerne a todos os períodos apresentados;
- b) proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs; e
- c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios.

5.16.16 Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41

A Resolução CFC nº 1.315/10 aprova a NBC TG 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41.

O objetivo desta norma é fornecer as diretrizes necessárias para que as demonstrações contábeis de uma entidade, que estejam de acordo com as Normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC, além das divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais, cobertos por estas demonstrações contábeis, possam ser declaradas, com as exceções do contido nos itens 4 e 5, como estando conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo IASB – *International Accounting Standards Board* (IFRSs).

O CFC lembra também que, no caso das **pequenas e médias empresas** que adotarem a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, os procedimentos, para a sua adoção inicial, estão contidos naquela mesma norma especial. Lembra ainda que as empresas que seguirem a NBC TG 1000 não podem afirmar estar de acordo com as IFRSs, sendo necessário afirmarem estar conforme a NBC TG 1000 e, se cumpridos todos os requisitos, com a IFRS para pequenas e médias empresas.

6

PLANO DE CONTAS

6.1 CONSIDERAÇÕES

O Plano de Contas é o instrumento utilizado pelo profissional de Contabilidade para realizar os registros contábeis, o qual é elaborado a partir de premissas previamente definidas, porém, invariavelmente, todos os planos de contas apresentam grupos de contas patrimoniais e contas de resultado.

Na montagem do presente Plano de Contas, foram observadas as seguintes premissas:

- a) Atender às normas contábeis e legais específicas das Sociedades Cooperativas, no tocante à segregação das operações e da apuração dos resultados do ato cooperativo, em separado do resultado de atos não cooperativos;
- b) Atender às exigências legais, quanto à estrutura contábil, definida pela Lei nº 6.404/76, com as alterações da Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09;
- c) Facilitar a identificação e a vinculação das contas, utilizadas com o Plano de Contas Referencial, adotado pela Receita Federal do Brasil para Escrituração Contábil Digital (ECD) e o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT);
- d) Atender às necessidades de informação da administração da Cooperativa e dos usuários externos.

Além da estrutura patrimonial e das contas de resultado, foi concebido um grupo de contas auxiliares (grupo 4), com o propósito de apurar os custos de fabricação dos produtos próprios, além do custo dos serviços vendidos.

6.2 ORIENTAÇÕES COMPLEMENTARES

Inicialmente, esclarecemos que é necessário que sejam observadas todas as orientações, constantes no presente Manual, em especial, nos capítulos que tratam dos aspectos contábeis básicos das Sociedades Cooperativas, dos aspectos contábeis relevantes específicos; e no capítulo que aborda a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade.

Particularmente, destacamos os capítulos que tratam dos aspectos contábeis relevantes, assim como da convergência às normas Internacionais, além da abordagem sobre os pontos mais

relevantes das normas comentadas. Enfatizamos, igualmente, que foram apresentados aspectos práticos de contabilização, inclusive com exemplos de lançamentos das operações.

Em relação à convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade, em anexo, no presente Manual, consta a divulgação de um sumário dos principais pronunciamentos, possibilitando, assim, uma visão geral dos assuntos.

Quanto ao Plano de Contas, este foi concebido com detalhamento dos grupos, subgrupos e contas sintéticas até o 5º grau e contas analíticas, para o registro das operações no 6º grau. A ideia é manter a padronização mínima até o 5º grau, sendo possível a abertura de novas contas no 6º nível.

A seguir, expomos comentários sobre o funcionamento do Plano de Contas, cujas informações são indispensáveis para a correta aplicabilidade do mesmo.

6.2.1 Apuração dos Resultados por Atividade e/ou Centros de Custo²⁶

Para a apuração adequada do resultado por atividade, é imprescindível que os sistemas de informação, ERP – *Enterprise Resource Planning*, que podem ser traduzidos por “Sistemas Integrados de Gestão Empresarial”, ofereçam diferenciais e facilidades, de forma que os controles sejam realizados diretamente no sistema, sem a necessidade de intervenções manuais ou planilhas eletrônicas.

Basicamente, é preciso que, no momento do registro contábil, seja possível escolher a filial, o negócio ou o centro de custo, o ato cooperativo e o não cooperativo neste último, quando possível. Na impossibilidade de identificar imediatamente a segregação dos atos (cooperativo e não cooperativo), será feito o registro em contas passíveis de rateio.

A estrutura do sistema deverá oferecer a visualização das contas segregadas por atividade, preservando, contudo, as contas da Contabilidade geral. Isso é, as informações devem estar disponíveis de maneira que seja possível emitir um balancete de uma filial, um negócio ou um centro de custo e também dos atos cooperativos e não cooperativos, além de ainda viabilizar a possibilidade de apresentar mais de uma situação, como, por exemplo, poder visualizar o resultado do produto agrícola em uma filial específica ou mesmo em várias filiais, porém, somente do produto agrícola.

A preservação dos registros em uma única conta, na Contabilidade geral evitará a abertura de vários níveis de contas contábeis para o atendimento de cada atividade. Essa estrutura será a mesma para todos os relatórios contábeis, permitindo, por exemplo, que uma simples razão contábil apresente todos os registros, realizados em uma conta específica, além de demonstrar também somente um negócio ou centro de custo, se assim for desejado. A estrutura geral do Plano de Contas ficará bastante reduzida e principalmente de fácil manuseio e consulta.

Nesse sentido, será possível saber, com agilidade, o total das despesas com folha de pagamento de toda a empresa ou somente de uma filial, do negócio ou centro de custo.

²⁶ Texto elaborado pelo Contador José Roberto Simas

A fim de adotar a forma de registro sugerida, é preciso entender ainda o conceito de negócios e centros de custo, visto que, para elaborar um plano de atividades, é preciso definir, claramente, aquilo que se deseja visualizar. Cada Cooperativa poderá ter um entendimento diferente de suas atividades e/ou mesmo formas diversas de enxergar suas atividades.

Os negócios devem ser entendidos como as atividades que geram resultados, ou seja, aquelas que possuam retorno financeiro externo, nas quais se concentram as vendas e ou a prestação de serviços.

Já os centros de custos devem receber os registros de custos e as despesas necessárias para a manutenção geral da estrutura administrativa e que não possuam retorno financeiro externo. Nos centros de custos, são registrados os gastos com diretoria, Contabilidade, recursos humanos e outros, cuja finalidade é movimentar toda a estrutura da entidade e que não possa ser atribuída somente a um negócio.

A critério dos administradores, os gastos, apropriados nos centros de custos, podem ser rateados no final de cada período de apuração, assim todos os gastos serão absorvidos pelos negócios. Toda essa estrutura dependerá exclusivamente dos sistemas e das ferramentas disponíveis, pois a operacionalização manual deste processo implica retrabalhos bem expressivos, além de não apresentar os dados de forma dinâmica.

Utilizando a estrutura proposta, será possível obter o resultado gerencial da Cooperativa, com várias visões de forma sistêmica, sem a utilização de planilhas auxiliares.

Abaixo, mostramos o modelo do Plano de Contas das atividades, que deverá ser adaptado e estruturado, conforme as necessidades de cada Cooperativa.

1	NEGÓCIOS	S
101	AGROINDÚSTRIA	S
10101	ENGENHO DE ARROZ	A
10102	MOINHO DE TRIGO	A
10103	ABATEDOURO	A
10104	FÁBRICA DE RAÇÃO	A
10105	MOINHO DE MILHO	A
10106	ÓLEO DE SOJA	A
10107	LEITE UHT	A
10199	RATEIO	A
102	GRÃOS	S
10201	ARROZ	A
10202	SOJA	A
10203	FEIJÃO	A
10204	MILHO	A
10205	TRIGO	A
10206	OUTROS	A
10299	RATEIO	A
103	AGROPECUÁRIA	S

10301	RAÇÃO	A
10302	FERRAGEM	A
10303	VETERINÁRIA	A
10399	RATEIO	A
104	INSUMOS	S
10401	FERTILIZANTES	A
10402	DEFENSIVOS	A
10499	RATEIO	A
105	SEMENTES	S
10501	SEMENTE DE MILHO	A
10502	SEMENTE DE TRIGO	A
10503	SEMENTE DE ARROZ	A
10504	SEMENTE DE FEIJÃO	A
10505	SEMENTE OUTRAS	A
10599	RATEIO	A
106	SEMENTES – PRODUÇÃO	S
10601	SEMENTE SOJA	A
10699	RATEIO	A
107	LEITE IN NATURA	S
10701	LEITE	A
10702	ASSIST TÉCNICA	A
10799	RATEIO	A
108	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	S
10801	SERVIÇOS DEPTO TÉCNICO	A
10899	RATEIO	A
109	SUPERMERCADOS	S
10901	SUPERMERCADOS	A
10902	LOJA CONFECÇÃO	A
10903	LOJA MATERIAL ESPORTIVO	A
10999	RATEIO	A
110	TRANSPORTES	S
11001	TRANSPORTES	A
11099	RATEIO	A
2	CENTROS DE CUSTO	S
201	ADMINISTRATIVO	S
20101	DIRETORIA	A
20102	CONTABILIDADE	A
20103	FISCAL	A
20104	RECURSOS HUMANOS	A
20105	FINANCEIRO	A
20106	SECRETARIA	A
20107	FATURAMENTO	A
20108	GERÊNCIA	A
20199	RATEIO ADM GERAL	A

As contas, demonstradas com final 99, serão utilizadas sempre que houver necessidade de rateios, quando os gastos não puderem ser apropriados diretamente ao negócio ou centro de custo.

6.2.2 Apuração de Resultados de Atos Cooperativos e Atos não Cooperativos

As contas de ingressos/receitas, as deduções e os impostos incidentes são apresentados em dois grupos distintos, as quais totalizam o saldo de faturamento líquido no grupo 301.

No caso da venda de mercadorias e da prestação de serviços, é possível efetuar a segregação de atos cooperativos e os não cooperativos no ato das operações, por conseguinte o registro será feito no grupo 3010101 (atos cooperativos) e grupo 3010102 (atos não cooperativos), sendo dispensável qualquer tipo de rateio. Da mesma forma, as devoluções, os descontos incondicionais, os ajustes a valor presente e os impostos incidentes são perfeitamente identificáveis para o grupo que pertencem, sem necessidade de rateios.

Entretanto, no caso da venda de produtos agrícolas e produtos de fabricação própria, todas as vendas serão registradas diretamente no grupo 3010101, sendo que, no final de cada balancete mensal, será necessário fazer a segregação entre os atos cooperativos e os não cooperativos, na forma disposta no item 3.6 deste Manual.

Em relação aos custos e os dispêndios do grupo 302, a operacionalização será semelhante a do grupo 301, ou seja, apenas haverá necessidade de rateio do custo de revenda dos produtos agrícolas, classificado como custo de mercadorias revendidas e custo dos produtos de fabricação própria. Nos demais casos, os custos são alocados sem necessidade de rateio.

Para o grupo 303 – dispêndios e despesas operacionais – foi criada a estrutura no grupo 30301, para o registro de todas as operações, e, em cada subgrupo, haverá uma conta redutora para a apropriação dos valores inerentes aos atos não cooperativos, os quais serão registrados de forma resumida no grupo 30302. Alternativamente, se houver conveniência de maior abertura para o registro detalhado das operações, o grupo 30302 (registro de atos não cooperativos) poderá apresentar o mesmo detalhamento do grupo 30301 (registro de atos cooperativos). Ou ainda, caso o sistema de informática permita utilizar um terceiro grupo de contas²⁷ que, no caso, receberia todos os registros sujeitos a rateio e, após geração de rotina específica no sistema, com base nos percentuais de receita apurados em cada atividade, seriam, então, incorporados aos grupos de atos cooperativos e dos não cooperativos.

No grupo 304, serão registrados os Outros Ingressos/Receitas e Outros Dispêndios/Despesas. As Receitas e os Ingressos estão segregados nos seguintes grupos de contas:

304010101	OUTROS INGRESSOS/RECEITA RATEÁVEIS
304010102	OUTROS INGRESSOS – ATOS COOPERATIVOS
304010103	OUTRAS RECEITAS – ATOS NÃO COOPERATIVOS

As contas do grupo 304010101 abrigarão os lançamentos de operações sujeitas a rateio entre atos cooperativos e os não cooperativos, todavia, no final de cada mês, este grupo ficará com

²⁷ Ver exemplos no Plano de Contas, grupos 3050101 (Ingressos e Receitas Financeiras Rateáveis) e 3050301 (Dispêndios e Despesas Financeiras Rateáveis).

saldo zero. Desta forma, as contas do grupo 304010102 contemplarão apenas os outros ingressos de atos cooperativos, e as contas do grupo 304010103 contemplarão as outras receitas de atos não cooperativos.

Os outros dispêndios e as outras despesas têm grupos de contas específicos para os lançamentos, entretanto, se houver necessidade de rateio de determinados valores, os lançamentos podem ser feitos diretamente nas próprias contas ou, alternativamente, pode ser criada uma conta redutora do primeiro grupo de contas.

Nota-se que o Plano de Contas não possui grupos para o registro de receitas e despesas não operacionais, as quais foram abolidas, com as alterações introduzidas pelas novas normas contábeis.

O grupo 305 abrigará o Resultado Financeiro, com funcionamento semelhante ao grupo 304. As contas dos grupos 3050101 (Ingressos e Receitas Rateáveis) e 3050301 (Gastos Financeiros Rateáveis) apresentarão saldo zero no final de cada período, pois os seus valores serão apropriados entre atos cooperativos e não cooperativos, em grupos específicos.

Processados todos os registros, inclusive os rateios, quando legalmente permitidos, as informações do balancete mensal ou do balanço anual permitirão a perfeita identificação do resultado segregado de atos cooperativos e dos não cooperativos.

6.2.3 Sistema Auxiliar – Custos de Produção

O grupo 40101 tem a função de apurar os custos dos produtos de fabricação própria, tais como os custos de produção de rações, moinho de milho e trigo, beneficiamento de arroz, abate de animais, entre outros.

As aquisições de matérias-primas, materiais secundários e embalagens devem ser lançadas diretamente nos estoques (ativo), e a sua utilização no processo de fabricação importará em sua transferência para o grupo 4010101.

Paralelamente, os gastos com mão-de-obra direta serão registrados no grupo 4010102, os gastos gerais de fabricação, no grupo 4010103 e os custos indiretos de produção, no grupo 4010104, havendo também o grupo 4010108 para o registro dos impostos recuperáveis em contas retificadoras.

No final de cada mês, o grupo 40101 sempre ficará com saldo zero, eis que os produtos acabados serão transferidos para os estoques no ativo (grupo 101030104), sendo os produtos acabados, para a conta 101030104002, e os produtos em elaboração, para a conta 101030104003.

6.2.4 Sistema Auxiliar – Custos e Dispêndios dos Serviços Prestados

A criação do mecanismo de apuração dos custos e dispêndios dos serviços prestados, através do grupo 40102, é uma prática inovadora que está sendo proposta para as Cooperativas Agropecuárias.

Ocorre que muitas Cooperativas realizam a prestação de serviços, reconhecendo ingressos e receitas dessa natureza, mas não apuram os custos e os dispêndios dos serviços prestados. Na prática, estes custos e dispêndios vêm sendo contabilizados, de forma equivocada, no grupo de dispêndios e despesas operacionais. Portanto, no preenchimento de declaração de renda anual, a Cooperativa possui as receitas identificadas, mas não, os custos para serem informados na ficha 04 da DIPJ.

É necessário observar ainda que a maioria das Cooperativas presta serviços de armazenagem para a CONAB, entre outros, sendo tais operações classificadas como atos não cooperativos, daí a importância da apuração dos custos correspondentes.

Os gastos realizados serão registrados nos seguintes grupos:

4010201	CUSTOS/DISPÊNDIOS RATEÁVEIS
401020101	GASTOS COM PESSOAL
401020102	GASTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS
401020103	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS
401020104	GASTOS GERAIS

Cada um desses grupos possui contas redutoras para o registro do rateio dos gastos entre atos cooperativos e não cooperativos, de forma que todos os gastos sejam apropriados nos grupos seguintes e, no grupo 4010201, restará saldo zero:

401020201	DISPÊNDIOS SERVIÇOS – ATOS COOPERATIVOS
401020202	CUSTOS SERVIÇOS – ATOS NÃO COOPERATIVOS

Em cada um dos grupos acima, consta uma conta redutora para o registro da transferência do custo/dispêndio dos serviços, cujos valores serão transferidos para as seguintes contas:

302010101003	SERVIÇOS PRESTADOS - ASSOCIADOS
302010201003	SERVIÇOS PRESTADOS - TERCEIROS

Em circunstâncias especiais, é possível que as receitas/ingressos não sejam reconhecidas simultaneamente à apuração dos custos/dispêndios, hipótese em que os custos dos serviços em andamento serão mantidos provisoriamente em conta do ativo, para o reconhecimento nas contas de resultado, de forma simultânea ao reconhecimento das receitas/ingressos.

6.2.5 Resultado Financeiro

É de fundamental importância a compreensão das instruções, contidas no item 4.2.9 deste Manual (Resultado das Aplicações Financeiras), em especial, quanto à forma de apuração do custo dos recursos, aplicados no mercado financeiro, para fins de apuração do ganho tributável.

No grupo 3050101, serão registrados os ingressos/receitas rateáveis de forma que, no final de cada período, este grupo apresente saldo zero.

Os ingressos financeiros de atos cooperativos serão registrados no grupo 3050201, e as receitas financeiras de atos não cooperativos, no grupo 3050202.

Igualmente, no grupo 3050301, serão registrados os dispêndios/despesas rateáveis de maneira que, no término de cada período, este grupo apresente saldo zero.

Os dispêndios financeiros de atos cooperativos serão registrados no grupo 3050302, e as despesas financeiras de atos não cooperativos, no grupo 3050303.

6.2.6 Movimentação dos Estoques

No que tange aos estoques, devem ser observadas as orientações, constantes no item 5.7 deste Manual, bem como os procedimentos e os comentários a seguir descritos.

O detalhamento para o registro da movimentação dos estoques no grupo 10103, mediante uso de contas devedoras e contas retificadoras, foi determinado com base nas práticas que vêm sendo adotadas pelo ramo das Cooperativas Agropecuárias. No entanto, a abertura de contas analíticas dependerá do software contábil, já que muitos sistemas possuem recursos para o detalhamento dessas informações em nível de relatórios auxiliares, dispensando o registro analítico na Contabilidade.

Fundamentalmente, no que se refere aos estoques, existem dois aspectos relevantes a serem observados, quais sejam:

a) A exatidão das quantidades físicas existentes nos estoques deve ser assegurada por meio da segurança nos controles internos, bem como nos testes de contagem física, realizados periodicamente;

b) A correta avaliação dos estoques deve ser realizada na forma descrita na NBC TG 16 – Estoques e demais normas aplicáveis aos estoques, conforme descrito no item 5.7 deste Manual.

Caso as quantidades físicas estejam incorretas ou o critério de avaliação seja inadequado, haverá influência na apuração dos estoques, conseqüentemente o seu valor registrado no ativo estará errado, e o custo das mercadorias e os produtos vendidos não refletirão a realidade.

Neste sentido, recomenda-se extremo cuidado, para que os estoques sejam apurados e contabilizados corretamente.

6.2.7 Ativo Diferido

Com a revogação do inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, o grupo do Ativo Diferido foi extinto.

Entretanto, o artigo 299-A da Lei nº 11.941/09 permitiu que o saldo, existente nesse grupo em 2008, poderá permanecer aí classificado até a sua completa amortização, de acordo com as práticas que vinham sendo adotadas anteriormente. Assim, a partir de 2009, não é mais admitido o diferimento de qualquer tipo de gasto, de forma que, em breve, o Ativo Diferido será extinto do Balanço Patrimonial.

6.2.8 Contas de Compensação

O Plano de Contas apresentado prevê a utilização de contas de compensação, porém as Normas Brasileiras de Contabilidade dispensam o seu uso. Sendo assim, a utilização das contas de compensação ficará a critério de cada Cooperativa.

Normalmente, as contas de compensação são utilizadas para o controle de valores e informações, que são divulgadas em notas explicativas.

6.3 ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

Conta	Descrição - horizontal	S/A	Natureza
1	ATIVO	S	D
101	ATIVO CIRCULANTE	S	D
10101	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	S	D
1010101	CAIXA GERAL	S	D
101010101	CAIXA GERAL	S	D
101010101001	CAIXAS	A	D
1010102	BANCOS CTA MOVIMENTO	S	D
101010201	BANCO DO BRASIL	S	D
101010201001	AGENCIA/CONTA, ou	A	D
101010201002	BANCO/SISTEMA AUXILIAR	A	D
101010202	SICREDI	S	D
101010202001	AGENCIA/CONTA, ou	A	D
101010202002	BANCO/SISTEMA AUXILIAR	A	D
1010103	APLICACOES DE LIQUIDEZ IMEDIATA	S	D
101010301	BANCO DO BRASIL	S	D
101010301001	MODALIDADE	A	D
101010302	SICREDI	S	D
101010302001	MODALIDADE	A	D
1010104	RECURSOS NO EXTERIOR	S	D

101010401	DEPÓSITOS NO EXTERIOR	S	D
101010401001	DEPÓSITOS EM GARANTIA	A	D
1010105	VALORES EM TRANSITO	S	D
101010501	VALORES EM TRANSITO	S	D
101010501001	VALORES EM TRANSITO	A	D
10102	CRÉDITOS	S	D
1010201	CRÉDITOS COM ASSOCIADOS	S	D
101020101	CRÉDITOS COM ASSOCIADOS	S	D
101020101001	ASSOCIADOS A RECEBER	A	D
101020101002	ADIANTAMENTOS ASSOCIADOS	A	D
101020101003	CRÉDITOS EM FÍSICO/PRODUTOS	A	D
101020101004	COMPRAS RECEBIMENTO FUTURO	A	D
101020101005	REPASSE QUOTAS PARTES	A	D
101020101006	MERCADORIAS A RECEBER	A	D
101020101997	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE ASSOCIADOS	A	C
101020101998	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
101020101999	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
1010202	CRÉDITOS COM TERCEIROS	S	D
101020201	CRÉDITOS COM TERCEIROS	S	D
101020201001	CLIENTES A RECEBER	A	D
101020201002	ADIANTAMENTOS TERCEIROS	A	D
101020201003	CRÉDITOS EM FÍSICO/PRODUTOS	A	D
101020201004	COMPRAS RECEBIMENTO FUTURO	A	D
101020201005	VALORES A RECEBER DE VENDAS A FIXAR	A	D
101020201006	CARTÕES E CONVÊNIOS	A	D
101020201007	CONTRATOS A FATURAR	A	D
101020201997	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE TERCEIROS	A	C
101020201998	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
101020201999	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
1010203	(-) TÍTULOS DESCONTADOS	S	C
101020301	(-) TÍTULOS DESCONTADOS	S	C
101020301001	(-) BANCOS	A	C
1010204	APLICACOES DE PRAZO FIXO	S	D
101020401	FUNDOS DE INVESTIMENTO	S	D
101020401001	BANCOS	A	D
101020402	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO BANCÁRIO	S	D
101020402001	BANCOS	A	D
101020403	RECIBOS DE DEPÓSITO COOPERATIVO	S	D
101020403001	SICREDI	A	D
1010205	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	S	D
101020501	CRÉDITOS ICMS	S	D
101020501001	ICMS A COMPENSAR	A	D
101020501002	ICMS A RECUPERAR IMOBILIZADO	A	D

101020501003	ICMS IMPORTAÇÃO	A	D
101020501004	ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	A	D
101020502	CRÉDITOS IRPJ	S	D
101020502001	IRF A RECUPERAR S/APLICAÇÕES	A	D
101020502002	IRPJ RETENÇÕES ÓRGÃOS PÚBLICOS	A	D
101020502003	IRPJ ESTIMATIVA MENSAL	A	D
101020502004	IRPJ PAGAMENTO A MAIOR	A	D
101020502005	SALDO NEGATIVO IRPJ	A	D
101020503	CRÉDITOS CSLL	S	D
101020503001	CSLL ESTIMATIVA MENSAL	A	D
101020503002	CSLL RETENÇÕES ÓRGÃOS PÚBLICOS	A	D
101020503003	CSLL PAGAMENTO A MAIOR	A	D
101020503004	SALDO NEGATIVO CSLL	A	D
101020504	CRÉDITOS DE PIS	S	D
101020504001	PIS NÃO CUMULATIVO A COMPENSAR	A	D
101020504002	PIS IMPORTAÇÃO	A	D
101020504003	PIS AQUISIÇÃO IMOBILIZADO	A	D
101020504004	PIS NÃO CUMULATIVO - PED RESSARCIMENTO	A	D
101020504005	PIS RETENÇÕES ÓRGÃOS PÚBLICOS	A	D
101020504998	(-) PROVISÃO PIS A REALIZAR	A	C
101020504999	(-) PROVISÕES DE PERDAS	A	C
101020505	CRÉDITOS DE COFINS	S	D
101020505001	COFINS NÃO CUMULATIVO A COMPENSAR	A	D
101020505002	COFINS IMPORTAÇÃO	A	D
101020505003	COFINS AQUISIÇÃO IMOBILIZADO	A	D
101020505004	COFINS NÃO CUMULATIVO - PED RESSARCIMENTO	A	D
101020505005	COFINS RETENÇÕES ÓRGÃOS PÚBLICOS	A	D
101020505998	(-) PROVISÃO COFINS A REALIZAR	A	C
101020505999	(-) PROVISÕES DE PERDAS	A	C
101020506	CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS	S	D
101020506001	PREV SOCIAL RURAL - EXPORT DIRETA	A	D
101020506002	INSS A COMPENSAR	A	D
101020506003	INSS PAGAMENTO A MAIOR	A	D
101020507	CRÉDITOS DE IPI	S	D
101020507001	IPI A RECUPERAR	A	D
101020508	OUTROS	S	D
101020508001	PAGTOS INDEVIDOS A COMPENSAR	A	D
1010206	ADIANTAMENTOS	S	D
101020601	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	S	D
101020601001	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	A	D
101020601002	ADIANTAMENTOS DE FRETES	A	D
1010207	CRÉDITOS COM FUNCIONÁRIOS	S	D
101020701	CRÉDITOS COM FUNCIONÁRIOS	S	D
101020701001	ADIANTAMENTO DE SALÁRIO	A	D
101020701002	ADIANTAMENTO DE FÉRIAS	A	D
101020701003	ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIO	A	D
101020701004	ADIANTAMENTO DE VIAGENS	A	D

101020701005	OUTROS CRÉDITOS COM FUNCIONÁRIOS	A	D
1010208	CRÉDITOS EM CHEQUES	S	D
101020801	CRÉDITOS EM CHEQUES	S	D
101020801001	CHEQUES PRÉ-DATADOS	A	D
101020801002	CHEQUES EM CUSTÓDIA	A	D
101020801003	CHEQUES DEVOLVIDOS	A	D
101020801999	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	C
101020802	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	S	C
101020802001	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
101020802002	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
1010209	TÍTULOS E VALORES EM COBRANÇA	S	D
101020901	CHEQUES EM COBRANÇA	S	D
101020901001	CHEQUES EM COBRANÇA SIMPLES	A	D
101020901002	CHEQUES EM COBRANÇA JUDICIAL	A	D
101020901003	CHEQUES EM PODER TERCEIROS	A	D
101020902	TÍTULOS EM COBRANÇA	S	D
101020902001	TÍTULOS EM COBRANÇA	A	D
101020909	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	S	C
101020909001	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
101020909002	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
1010210	BENS DESTINADOS À VENDA	S	D
101021001	BENS DESTINADOS À VENDA	S	D
101021001001	TERRENOS E TERRAS	A	D
101021001002	CONSTRUÇÕES	A	D
101021001003	VEÍCULOS	A	D
1010299	OUTROS CRÉDITOS	S	D
101029901	OUTROS CRÉDITOS	S	D
101029901001	OUTROS CRÉDITOS	A	D
10103	ESTOQUE GERAL	S	D
1010301	ESTOQUES	S	D
101030101	ESTOQUE DE PRODUTOS AGRÍCOLAS	S	D
101030101001	ESTOQUE INICIAL/FINAL	A	D
101030101002	RECEBIMENTO PARA DEPOSITO ASSOCIADOS	A	D
101030101003	RECEBIMENTO PARA DEPOSITO TERCEIROS	A	D
101030101004	COMPRAS DE ASSOCIADOS	A	D
101030101005	COMPRAS DE TERCEIROS	A	D
101030101006	COMPRAS IMPORTACOES	A	D
101030101007	GASTOS COM IMPORTAÇÃO	A	D
101030101008	AJUSTE A VALOR DE MERCADO	A	D
101030101009	TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	A	D
101030101010	SOBRAS TÉCNICAS	A	D
101030101011	DEVOLUÇÃO DE VENDA	A	D
101030101012	EMBALAGENS	A	D
101030101013	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	D
101030101014	OUTRAS ENTRADAS	A	D
101030101015	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PJ	A	D

101030101016	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PF	A	D
101030101017	ESTOQUES EM CONSIGNAÇÃO	A	D
101030101018	EMPRÉSTIMOS DE MERCADORIAS	A	D
101030101019	TAXA DE SERVIÇO	A	D
101030101979	(-) DEVOLUÇÃO DEPÓSITO ASSOCIADOS	A	C
101030101980	(-) DEVOLUÇÃO DEPÓSITO TERCEIROS	A	C
101030101981	(-) LIQUIDAÇÃO PRODUTOS EM DEPÓSITO	A	C
101030101982	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS ASSOCIADOS	A	C
101030101983	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS TERCEIROS	A	C
101030101984	(-) APROPRIAÇÃO MATÉRIA PRIMA	A	C
101030101985	(-) OUTRAS SAÍDAS	A	C
101030101986	(-) TRANSFERENCIAS REMETIDAS	A	C
101030101987	(-) DEVOLUCOES	A	C
101030101988	(-) ICMS S/COMPRAS	A	C
101030101989	(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO	A	C
101030101990	(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMULATIVO	A	C
101030101991	(-) PROVISÃO AJUSTE A VALOR DE MERCADO	A	C
101030101992	(-) QUEBRAS TÉCNICAS	A	C
101030101993	(-) CONSUMO PRÓPRIO	A	C
101030101994	(-) BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES CONCEDIDAS	A	C
101030101995	(-) AMOSTRA GRÁTIS	A	C
101030101996	(-) REMESSA PARA DEMONST EXPOSIÇÃO	A	C
101030101997	(-) REMESSA P/REEMBALAGEM OU TROCA	A	C
101030101998	(-) TRANSFERÊNCIA PARA IMOBILIZADO	A	C
101030101999	(-) APROP. CUSTO PROD. MERCADORIAS VENDIDAS	A	C
101030102	ESTOQUE DE MERCADORIAS	S	D
101030102001	ESTOQUE INICIAL/FINAL	A	D
101030102002	COMPRAS DE ASSOCIADOS	A	D
101030102003	COMPRAS DE TERCEIROS	A	D
101030102004	COMPRAS IMPORTACOES	A	D
101030102005	GASTOS COM IMPORTAÇÃO	A	D
101030102006	TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	A	D
101030102007	DEVOLUÇÃO DE VENDA	A	D
101030102008	EMBALAGENS	A	D
101030102009	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	D
101030102010	OUTRAS ENTRADAS	A	D
101030102011	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PJ	A	D
101030102012	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PF	A	D
101030102013	ESTOQUES EM CONSIGNAÇÃO	A	D
101030102014	EMPRÉSTIMOS DE MERCADORIAS	A	D
101030102984	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS ASSOCIADOS	A	C
101030102985	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS TERCEIROS	A	C
101030102986	(-) OUTRAS SAÍDAS	A	C
101030102987	(-) TRANSFERENCIAS REMETIDAS	A	C
101030102988	(-) DEVOLUCOES	A	C
101030102989	(-) ICMS S/COMPRAS	A	C
101030102990	(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO	A	C
101030102991	(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMULATIVO	A	C

101030102992	(-) PROVISÃO AJUSTE A VALOR DE MERCADO	A	C
101030102993	(-) CONSUMO PRÓPRIO	A	C
101030102994	(-) BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES CONCEDIDAS	A	C
101030102995	(-) AMOSTRA GRÁTIS	A	C
101030102996	(-) REMESSA PARA DEMONST EXPOSIÇÃO	A	C
101030102997	(-) REMESSA P/REEMBALAGEM OU TROCA	A	C
101030102998	(-) TRANSFERÊNCIA PARA IMOBILIZADO	A	C
101030102999	(-) APROP. CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS	A	C
101030103	ESTOQUE DE ATIVO BIOLÓGICO	S	D
101030103001	ESTOQUE INICIAL/FINAL	A	D
101030103002	COMPRAS DE ASSOCIADOS	A	D
101030103003	COMPRAS DE TERCEIROS	A	D
101030103004	COMPRAS IMPORTACOES	A	D
101030103005	GASTOS COM IMPORTAÇÃO	A	D
101030103006	TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	A	D
101030103007	DEVOLUÇÃO DE VENDA	A	D
101030103008	INSUMOS UTILIZADOS	A	D
101030103009	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	D
101030103010	OUTRAS ENTRADAS	A	D
101030103011	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PJ	A	D
101030103012	FRETES/SEGUROS/DESPESAS PF	A	D
101030103013	ESTOQUES EM CONSIGNAÇÃO	A	D
101030103014	EMPRÉSTIMOS DE MERCADORIAS	A	D
101030103984	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS ASSOCIADOS	A	C
101030103985	(-) DEVOLUÇÃO COMPRAS TERCEIROS	A	C
101030103986	(-) OUTRAS SAÍDAS	A	C
101030103987	(-) TRANSFERENCIAS REMETIDAS	A	C
101030103988	(-) DEVOLUCOES	A	C
101030103989	(-) ICMS S/COMPRAS	A	C
101030103990	(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO	A	C
101030103991	(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMULATIVO	A	C
101030103992	(-) PROVISÃO AJUSTE A VALOR DE MERCADO	A	C
101030103993	(-) CONSUMO PRÓPRIO	A	C
101030103994	(-) BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES CONCEDIDAS	A	C
101030103995	(-) AMOSTRA GRÁTIS	A	C
101030103996	(-) REMESSA PARA DEMONST EXPOSIÇÃO	A	C
101030103997	(-) REMESSA P/REEMBALAGEM OU TROCA	A	C
101030103998	(-) TRANSFERÊNCIA PARA IMOBILIZADO	A	C
101030103999	(-) APROP. CUSTO MERCADORIAS VENDIDAS	A	C
101030104	ESTOQUE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA	S	D
101030104001	ESTOQUE INICIAL/FINAL	A	D
101030104002	PRODUTOS ACABADOS	A	D
101030104003	PRODUTOS EM ELABORAÇÃO	A	D
101030104998	(-) TRANSFERÊNCIAS	A	C
101030104999	(-) APROP. CUSTO PRODUTOS VENDIDOS	A	C
101030105	ESTOQUES DE ALMOXARIFADO	S	D
101030105001	ALMOXARIFADO ADMINISTRATIVO	A	D

101030105002	ALMOXARIFADO MANUTENÇÃO E PEÇAS	A	D
101030105003	ALMOXARIFADO EMBALAGENS	A	D
101030106	ESTOQUES PROPRIOS EM PODER DE TERC.	S	D
101030106001	ESTOQUES PROPRIOS EM PODER DE TERC.	A	D
10107	DISPÊNDIOS ANTECIPADOS	S	D
1010701	DISP APROP EXERC SEGUINTE	S	D
101070101	DISP DO EXERC SEGUINTE	S	D
101070101001	MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO	A	D
101070101002	PREMIOS DE SEGUROS	A	D
101070101003	ALUGUÉIS	A	D
101070101004	IPVA E IPTU	A	D
101070101999	OUTROS	A	D
103	ATIVO NÃO CIRCULANTE	S	D
10301	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	S	D
1030101	CREDITOS DE LONGO PRAZO	S	D
103010101	CRÉDITOS COM ASSOCIADOS	S	D
103010101001	ASSOCIADOS A RECEBER	A	D
103010101002	ADIANTAMENTOS ASSOCIADOS	A	D
103010101003	CRÉDITOS EM PRODUTOS	A	D
103010101004	REPASSE QUOTAS PARTES	A	D
103010101997	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE ASSOCIADOS	A	C
103010101998	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
103010101999	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
103010102	CLIENTES A RECEBER	S	D
103010102001	ADIANTAMENTOS A TERCEIROS	A	D
103010102002	CRÉDITOS EM PRODUTOS	A	D
103010102997	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE TERCEIROS	A	C
103010102998	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
103010102999	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
103010103	(-) TÍTULOS DESCONTADOS	S	C
103010103001	BANCO "X"	A	C
103010104	TITULOS E VALORES MOBILIARIOS	S	D
103010104001	BANCO "X"	A	D
103010104002	BANCO "Y"	A	D
103010105	IMPOSTOS A RECUPERAR	S	D
103010105001	ICMS A RECUPERAR IMOBILIZADO	A	D
103010105002	PIS A RESTITUIR	A	D
103010105003	PIS A RECUPERAR IMOBILIZADO	A	D
103010105004	COFINS A RESTITUIR	A	D
103010105005	COFINS A RECUPERAR IMOBILIZADO	A	D
103010105006	IPI A RESTITUIR	A	D
103010105999	(-) PROVISÃO DE PERDAS	A	C

103010106	OUTROS CRÉDITOS	S	D
103010106001	PRECATÓRIOS	A	D
103010107	TÍTULOS E VALORES EM COBRANÇA	S	D
103010107001	CHEQUES EM COBRANÇA	A	D
103010107002	TÍTULOS EM COBRANÇA	A	D
103010107998	(-) PROV. CRÉD. LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	C
103010107999	(-) CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	C
1030102	DEPÓSITOS JUDICIAIS	S	D
103010201	DEP JUDICIAL TRABALHISTA	S	D
103010201001	CONTAS	A	D
103010202	DEP JUDICIAL FISCAL	S	D
103010202001	DEP JUDICIAL PIS FATURAMENTO	A	D
103010202002	DEP JUDICIAL COFINS	A	D
103010203	DEP JUDICIAL PREVIDENCIÁRIO	S	D
103010203001	DEP JUDICIAL INCRA	A	D
103010203002	DEP JUDICIAL FUNRURAL-SENAR-SAT PRODUTOR	A	D
103010203003	DEP JUDICIAL INSS FAP	A	D
103010204	DEP JUDICIAL CÍVEL	S	D
103010204001	CONTAS	A	D
103010205	DEP JUDICIAL DIVERSOS	S	D
103010205001	DEP JUDICIAL INDENIZAÇÕES DIVERSAS	A	D
10302	INVESTIMENTOS	S	D
1030201	PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	S	D
103020101	PARTICIPAÇÕES EM CENTRAIS E COOPERATIVAS	S	D
103020101001	INVESTIMENTO "A"	A	D
103020101002	INVESTIMENTO "A" (Dif. IPC)	A	D
103020101003	INVESTIMENTO "B"	A	D
103020101004	INVESTIMENTO "B" (Dif. IPC)	A	D
103020102	PARTICIPAÇÕES EMPRESAS DIVERSAS	S	D
103020102001	AÇÕES CIA TELEFÔNICA	A	D
103020102002	AÇÕES CIA TELEFÔNICA (Dif. IPC)	A	D
103020103	PARTICIPAÇÕES EM COLIGADAS E CONTROLADAS	S	D
103020103001	EMPRESA "A"	A	D
103020103002	EMPRESA "B"	A	D
103020104	OUTROS INVESTIMENTOS	S	D
103020104001	OUTROS INVESTIMENTOS	A	D
103020104002	OUTROS INVESTIMENTOS (Dif. IPC)	A	D

103020106	(-) PROVISÃO DE PERDAS	S	C
103020106001	(-) PROV PERDAS EMPRESA "A"	A	C
103020106002	(-) PROV PERDAS EMPRESA "B"	A	C
103020106003	(-) PROV PERDAS EMPRESA "C"	A	C
103020106004	(-) PROV PERDAS OUTROS INVESTIMENTOS	A	C
1030202	PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO	S	D
103020201	BENS DE RENDA/INVESTIMENTO	S	D
103020201001	BENS DE RENDA	A	D
103020201002	PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO	A	D
103020201003	AJUSTE VALOR JUSTO	A	D
103020201999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
10303	IMOBILIZADO	S	D
1030301	IMOBILIZADO EM OPERAÇÃO	S	D
103030101	TERRENOS E TERRAS	S	D
103030101001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030101002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030101003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030101004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030101995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030101996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030101997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030101998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030101999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
103030102	CONSTRUÇÕES	S	D
103030102001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030102002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030102003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030102004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030102995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030102996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030102997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030102998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030102999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
103030103	VEICULOS	S	D
103030103001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030103002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030103003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030103004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030103995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030103996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030103997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030103998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030103999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
103030104	EQUIP., MÁQUINAS E INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS	S	D

103030104001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030104002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030104003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030104004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030104995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030104996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030104997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030104998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030104999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
103030105	MOVEIS E UTENSILIOS E INSTALAÇÕES COMERCIAIS	S	D
103030105001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030105002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030105003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030105004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030105995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030105996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030105997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030105998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030105999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
103030106	ATIVO BIOLÓGICO	S	D
103030106001	ANIMAIS REPRODUTORES	A	D
103030106002	VALOR JUSTO ANIMAIS REPRODUTORES	A	D
103030106003	(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA	A	C
103030106004	FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO	A	D
103030106005	VALOR JUSTO FLORESTAMENTO E REFLOREST.	A	D
103030106006	(-) EXAUSTÃO ACUMULADA	A	C
103030107	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES	S	D
103030107001	VALOR DE AQUISIÇÃO	A	D
103030107002	REAVALIAÇÃO	A	D
103030107003	AJUSTE CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
103030107004	COR MONET DIF IPC/BTNF	A	D
103030107995	(-) DEPRECIACÃO VALOR DE AQUISIÇÃO	A	C
103030107996	(-) DEPRECIACÃO REAVALIAÇÃO	A	C
103030107997	(-) DEPRECIACÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	C
103030107998	(-) DEPRECIACÃO DIF IPC/BTNF	A	C
103030107999	(-) AJUSTE AO VALOR PROVÁVEL DE REALIZAÇÃO	A	C
1030302	IMOBILIZAÇÕES EM ANDAMENTO	S	D
103030201	CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO	S	D
103030201001	MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO	A	D
103030201002	MÃO-DE-OBRA DE PF C/ENCARGOS	A	D
103030201003	MÃO-DE-OBRA DE PJ	A	D
103030201004	IMPOSTOS	A	D
103030201005	CAPITALIZAÇÃO ENCARGOS FINANCEIROS	A	D
103030201006	OUTROS	A	D

103030202	REFORMAS E MELHORIAS	S	D
103030202001	MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO	A	D
103030202002	MÃO-DE-OBRA DE PF C/ENCARGOS	A	D
103030202003	MÃO-DE-OBRA DE PJ	A	D
103030202004	IMPOSTOS	A	D
103030202005	CAPITALIZAÇÃO ENCARGOS FINANCEIROS	A	D
103030202006	OUTROS	A	D
103030203	ADIANTAMENTO A FORNECEDORES IMOBILIZADO	S	D
103030203001	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	A	D
103030204	PLANOS DE CONSÓRCIOS	S	D
103030204001	CONSÓRCIOS	A	D
10304	INTANGÍVEL	S	D
1030401	INTANGÍVEL	S	D
103040101	SISTEMAS DE COMPUTAÇÃO	S	D
103040101001	SOFTWARE	A	D
103040101002	(-) AMORTIZAÇÃO	A	C
103040101003	(-) AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL	A	C
103040102	MARCAS E PATENTES	S	D
103040102001	MARCAS E PATENTES ADQUIRIDAS	A	D
103040102002	(-) AMORTIZAÇÃO	A	C
103040102003	(-) AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL	A	C
103040103	FUNDO DE COMÉRCIO	S	D
103040103001	FUNDO DE COMÉRCIO ADQUIRIDO	A	D
103040103002	(-) AMORTIZAÇÃO	A	C
103040103003	(-) AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL	A	C
103040104	DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS	S	D
103040104001	DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS	A	D
103040104002	(-) AMORTIZAÇÃO	A	C
103040104003	(-) AJUSTE AO VALOR RECUPERÁVEL	A	C
104	COMPENSAÇÃO ATIVA	S	D
10401	CONTAS DE COMPENSAÇÃO	S	D
1040101	COMPENSAÇÃO	S	D
104010101	CONTRATOS DE SEGURO	S	D
104010101001	BENS IMÓVEIS	A	D
104010101002	BENS MÓVEIS	A	D
104010102	NEGÓCIOS EM BOLSA	S	D
104010102001	CONTRATOS FUTUROS DE VENDA	A	D
104010102002	CONTRATOS FUTUROS DE COMPRA	A	D

2	PASSIVO	S	C
201	PASSIVO CIRCULANTE	S	C
20101	OBRIGAÇÕES COM FORNECEDORES	S	C
2010101	FORNECEDORES A PAGAR	S	C
201010101	OBRIGAÇÕES COM FORNECEDORES	S	C
201010101001	FORNECEDORES DE PRODUTOS E MERCADORIAS	A	C
201010101002	FORNECEDORES DE SERVIÇOS	A	C
201010101003	FORNECEDORES DE FRETES	A	C
20102	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	S	C
2010201	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	S	C
201020101	CAPITAL DE GIRO	S	C
201020101001	BANCO "A"	A	C
201020101002	BANCO "B"	A	C
201020102	CRÉDITO RURAL	S	C
201020102001	BANCO "A"	A	C
201020103	INVESTIMENTOS	S	C
201020103001	BANCO "A"	A	C
201020104	SECURITIZAÇÃO	S	C
201020104001	BANCO "A"	A	C
201020105	QUOTAS PARTES	S	C
201020105001	BANCO "A"	A	C
201020106	FINANCIAMENTOS EXTERIOR	S	C
201020106001	BANCO "A"	A	C
20103	OBRIGAÇÕES COM ASSOCIADOS	S	C
2010301	OBRIGAÇÕES COM ASSOCIADOS	S	C
201030101	ATIVIDADES DE PRODUÇÃO	S	C
201030101001	ADIANTAMENTOS DE ASSOCIADOS	A	C
201030101002	VENDA ENTREGA FUTURA ASSOCIADOS	A	C
201030101003	BONIFICAÇÕES SOBRE PRODUTOS	A	C
201030101004	PRODUTOS FATURADOS A PAGAR ASSOCIADOS	A	C
201030101005	CONTRATOS A FATURAR	A	C
201030101006	VENDAS POR CONTA E ORDEM A ENTREGAR	A	C
201030102	PRODUTOS A LIQUIDAR ASSOCIADOS	S	C
201030102001	SALDO INICIAL/FINAL	A	C
201030102002	RECEBIMENTO PARA DEPÓSITO	A	C
201030102003	VARIAÇÕES DE PREÇO	A	C
201030102998	(-) DEVOLUÇÕES	A	D
201030102999	(-) LIQUIDAÇÕES	A	D
201030103	OBRIGAÇÕES DE CAPITAL	S	C
201030103001	CAPITAL SOCIAL A RESTITUIR	A	C

201030103002	SOBRAS A DISTRIBUIR	A	C
201030103003	JUROS S/CAPITAL SOCIAL	A	C
201030103004	COOPERADOS CTA EMPRÉSTIMO	A	C
20104	OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS	S	C
2010401	OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS	S	C
201040101	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	S	C
201040101001	ADIANTAMENTOS DE TERCEIROS	A	C
201040101002	VENDA ENTREGA FUTURA TERCEIROS	A	C
201040101003	BONIFICAÇÕES SOBRE PRODUTOS	A	C
201040101004	PRODUTOS FATURADOS A PAGAR TERCEIROS	A	C
201040102	PRODUTOS A LIQUIDAR TERCEIROS	S	C
201040102001	SALDO INICIAL/FINAL	A	C
201040102002	RECEBIMENTO PARA DEPÓSITO	A	C
201040102003	VARIAÇÕES DE PREÇO	A	C
201040102998	(-) DEVOLUÇÕES	A	D
201040102999	(-) LIQUIDAÇÕES	A	D
20105	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS	S	C
2010501	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS	S	C
201050101	OBRIGAÇÕES COM PESSOAL	S	C
201050101001	SALÁRIOS A PAGAR	A	C
201050101002	PRÓ-LABORE	A	C
201050101003	RESCISÃO DE CONTRATO	A	C
201050101004	GRATIFICAÇÕES	A	C
201050101005	FÉRIAS A PAGAR	A	C
201050101006	OUTROS	A	C
201050102	OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	S	C
201050102001	INSS	A	C
201050102002	INSS RETIDO TERCEIROS	A	C
201050102003	FGTS	A	C
201050102004	PIS SOBRE FOLHA	A	C
201050102005	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL	A	C
201050103	PROVISÕES	S	C
201050103001	PROVISÃO DE FÉRIAS	A	C
201050103002	ENCARGOS SOBRE FÉRIAS	A	C
201050103003	PROVISÃO 13 SALÁRIO	A	C
201050103004	ENCARGOS SOBRE 13 SALÁRIO	A	C
201050104	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	S	C
201050104001	ASSIST MÉDICA/PLANO SAÚDE	A	C
201050104002	AUXÍLIO ESCOLAR	A	C
201050104003	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	A	C

20106	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	S	C
2010601	OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	S	C
201060101	OBRIGAÇÕES RETIDAS NA FONTE	S	C
201060101001	CSRF A RECOLHER - PIS/COFINS/CSLL	A	C
201060101002	IRF S/SALÁRIOS E PRÓ-LABORE	A	C
201060101003	IRF S/TERCEIROS	A	C
201060101004	IRF S/JUROS S/CAPITAL	A	C
201060101005	ISSQN RETIDO TERCEIROS	A	C
201060102	PROVISÕES DE TRIBUTOS	S	C
201060102001	PROVISÃO PARA IRPJ	A	C
201060102002	PROVISÃO PARA CSLL	A	C
201060103	IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER	S	C
201060103001	PIS A RECOLHER	A	C
201060103002	COFINS A RECOLHER	A	C
201060103003	ICMS A RECOLHER	A	C
201060103004	ISSQN A RECOLHER	A	C
201060103005	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RURAL	A	C
201060103006	IPI A RECOLHER	A	C
201060104	TRIBUTOS PARCELADOS	S	C
201060104001	REFIS	A	C
201060104002	PAES	A	C
201060104003	PARCELAMENTO ESPECIAL	A	C
20107	OUTRAS OBRIGAÇÕES A PAGAR	S	C
2010701	OUTRAS OBRIGAÇÕES A PAGAR	S	C
201070101	OBRIGAÇÕES DIVERSAS	S	C
201070101001	COMISSÕES A PAGAR	A	C
201070101002	ENERGIA ELÉTRICA A PAGAR	A	C
201070101003	OUTRAS CONTAS A PAGAR	A	C
201070101004	TELEFONES A PAGAR	A	C
201070101005	ALUGUÉIS A PAGAR	A	C
201070101006	CONSIGNAÇÕES	A	C
201070101007	SEGUROS A PAGAR	A	C
201070101008	CONSÓRCIO	A	C
201070101009	PENSÃO JUDICIAL	A	C
202	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	S	C
20201	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	S	C
2020101	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	S	C
202010101	CAPITAL DE GIRO	S	C
202010101001	BANCO "A"	A	C
202010101002	BANCO "B"	A	C
202010102	CRÉDITO RURAL	S	C
202010102001	BANCO "A"	A	C

202010103	INVESTIMENTOS	S	C
202010103001	BANCO "A"	A	C
202010104	SECURITIZAÇÃO	S	C
202010104001	BANCO "A"	A	C
202010105	QUOTAS PARTES	S	C
202010105001	BANCO "A"	A	C
202010106	FINANCIAMENTOS EXTERIOR	S	C
202010106001	BANCO "A"	A	C
20202	OBRIGAÇÕES COM ASSOCIADOS	S	C
2020201	OBRIGAÇÕES COM ASSOCIADOS	S	C
202020101	ATIVIDADES DE PRODUÇÃO	S	C
202020101001	ADIANTAMENTOS DE ASSOCIADOS	A	C
202020101002	VENDA ENTREGA FUTURA ASSOCIADOS	A	C
202020101003	BONIFICAÇÕES SOBRE PRODUTOS	A	C
202020101004	PRODUTOS FATURADOS A PAGAR ASSOCIADOS	A	C
202020102	OBRIGAÇÕES DE CAPITAL	S	C
202020102001	CAPITAL SOCIAL A RESTITUIR	A	C
202020102002	SOBRAS A DISTRIBUIR	A	C
202020102003	JUROS S/CAPITAL SOCIAL	A	C
202020102004	COOPERADOS CTA EMPRÉSTIMO	A	C
20203	OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS	S	C
2020301	OBRIGAÇÕES COM TERCEIROS	S	C
202030101	ADIANTAMENTO DE CLIENTES	S	C
202030101001	ADIANTAMENTOS DE TERCEIROS	A	C
202030101002	VENDA ENTREGA FUTURA TERCEIROS	A	C
202030101003	BONIFICAÇÕES SOBRE PRODUTOS	A	C
202030101004	PRODUTOS FATURADOS A PAGAR TERCEIROS	A	C
20204	OBRIGAÇÕES FISCAIS E TRIBUTÁRIAS	S	C
2020401	OBRIGAÇÕES FISCAIS E TRIBUTÁRIAS	S	C
202040101	OBRIGAÇÕES COM DEPÓSITO JUDICIAL	S	C
202040101001	PIS S/INGRESSOS ASSOCIADOS	A	C
202040101002	COFINS S/INGRESSOS ASSOCIADOS	A	C
202040101003	PROCESSOS TRABALHISTAS	A	C
202040101004	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FUNRURAL	A	C
202040102	OUTRAS OBRIGAÇÕES	S	C
202040102001	OUTRAS PROVISÕES	A	C
202040102002	CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS	A	C
202040102003	CONTINGÊNCIAS COMERCIAIS	A	C
202040102004	CONTINGÊNCIAS CÍVEIS	A	C
202040102005	PROVISÃO TRIBUTOS SOBRE AAP	A	C

20205	OUTRAS OBRIGAÇÕES	S	C
2020501	OBRIGAÇÕES DIVERSAS	S	C
202050101	OBRIGAÇÕES DIVERSAS LP	S	C
202050101001	CONTAS A PAGAR	A	C
204	PATRIMONIO LIQUIDO	S	C
20401	PATRIMONIO LIQUIDO	S	C
2040101	CAPITAL SOCIAL	S	C
204010101	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	S	C
204010101001	CAPITAL SOCIAL	A	C
204010101002	CAPITAL SOCIAL - QUOTAS PARTES	A	C
204010102	(-) CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR	S	D
204010102001	(-) CAPITAL SOCIAL A INTEGRALIZAR	A	D
2040102	RESERVAS	S	C
204010201	RESERVAS DE CAPITAL	S	C
204010201001	RESERVA DE EQUALIZAÇÃO	A	C
204010201002	DOAÇÕES E SUBVENÇÕES	A	C
204010201003	OUTRAS	A	C
204010202	RESERVA DE SOBRAS	S	C
204010202001	RESERVA LEGAL	A	C
204010202002	RESERVA DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA EDUC SOCIAL	A	C
204010202003	RESERVA DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO	A	C
204010202004	RESERVA DE CONTINGÊNCIAS	A	C
204010202005	RESERVA DE CRÉDITOS FISCAIS A REALIZAR	A	C
204010202006	RESERVA DE SOBRAS A REALIZAR	A	C
204010202007	RESERVA DE GANHOS EQUIV. PATRIMONIAL	A	C
204010203	RESERVA DE REAVALIAÇÃO	S	C
204010203001	TERRENOS	A	C
204010203002	PRÉDIOS E SILOS	A	C
204010203003	VEÍCULOS	A	C
204010203004	EQUIP. MÁQUINAS E INSTAL. INDUSTRIAIS	A	C
204010203005	MÓVEIS, UTENSÍLIOS E INSTAL. COMERCIAIS	A	C
204010203006	OUTROS	A	C
2040103	AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	S	C
204010301	AJUSTE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	S	C
204010301001	AAP TERRENOS	A	C
204010301002	AAP CONSTRUÇÕES	A	C
204010301003	AAP VEÍCULOS	A	C
204010301999	(-) PROVISÃO TRIBUTOS S/AAP	A	D
204010302	VARIAÇÃO INVEST. NÃO DESTINADOS À VENDA	S	C
204010302001	CONTAS ANALÍTICAS	A	C
2040104	SOBRAS OU PERDAS A DESTINAR	S	C
204010401	SOBRAS OU PERDAS A DESTINAR	S	C

204010401001	SOBRAS À DISPOSIÇÃO AGO	A	C
204010401002	(-) PERDAS À DISPOSIÇÃO AGO	A	D
204010401003	SOBRAS OU PERDAS EXERCÍCIO CORRENTE	A	C
204010402	AJUSTE DE EXERCÍCIO ANTERIOR	S	C
204010402001	AJUSTE DE EXERCÍCIO ANTERIOR	A	C
2040105	SOBRAS OU PERDAS DO EXERCÍCIO	S	C
204010501	SOBRAS OU PERDAS DO EXERCÍCIO	S	C
204010501001	SOBRAS OU PERDAS DO EXERCÍCIO	A	C
2040106	LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	S	C
204010601	LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	S	C
204010601001	LUCROS OU PREJUÍZOS DO EXERCÍCIO	A	C
205	COMPENSAÇÃO PASSIVA	S	C
20501	CONTAS DE COMPENSAÇÃO	S	C
2050101	COMPENSAÇÃO	S	C
205010101	SEGUROS CONTRATADOS	S	C
205010101001	BENS IMÓVEIS	A	C
205010101002	BENS MÓVEIS	A	C
205010102	NEGÓCIOS EM BOLSA	S	C
205010102001	CONTRATOS VENDA FUTURA	A	C
205010102002	CONTRATOS COMPRA FUTURA	A	C
3	CONTAS DE RESULTADO	S	C
301	INGRESSOS E RECEITAS	S	C
30101	INGRESSOS E RECEITAS OPERACIONAIS	S	C
3010101	INGRESSOS E RECEITAS - RATEÁVEIS	S	C
301010101	INGRESSOS E RECEITAS	S	C
301010101001	VENDAS MERCADORIAS	A	C
301010101002	VENDAS PRODUTOS	A	C
301010101003	VENDAS PROD. FABRICAÇÃO PRÓPRIA MERC INT	A	C
301010101004	VENDAS PROD. FABRICAÇÃO PRÓPRIA MERC EXT	A	C
301010101005	VENDAS MERCADO EXTERNO EXP DIRETA	A	C
301010101006	VENDAS MERCADO EXTERNO EXP INDIRETA	A	C
301010101007	TAXA RECEBIMENTO E SECAGEM	A	C
301010101008	TAXA DE ARMAZENAGEM	A	C
301010101009	INGRESSOS/RECEITAS COM FRETES	A	C
301010101010	OUTROS SERVIÇOS	A	C
301010101995	(-) DEVOLUÇÕES E CANCELAMENTOS	A	D
301010101996	(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS	A	D
301010101997	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
301010101998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	D
301010101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	D
301010102	IMPOSTOS INCIDENTES - RATEÁVEIS	S	D
301010102001	ICMS	A	D
301010102002	PIS	A	D

301010102003	COFINS	A	D
301010102004	ISSQN	A	D
301010102998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
301010102999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
3010102	INGRESSOS LÍQUIDOS - ATOS COOPERATIVOS	S	C
301010201	INGRESSOS - ATOS COOPERATIVOS	S	C
301010201001	INGRESSOS VENDAS MERCADORIAS	A	C
301010201002	INGRESSOS VENDAS PRODUTOS	A	C
301010201003	INGRESSOS PROD. FABRICAÇÃO PRÓPRIA MERC INT	A	C
301010201004	INGRESSOS PROD. FABRIC. PRÓPRIA MERC EXT	A	C
301010201005	INGRESSOS MERCADO EXTERNO EXP DIRETA	A	C
301010201006	INGRESSOS MERCADO EXTERNO EXP INDIRETA	A	C
301010201007	INGRESSOS SECAGEM	A	C
301010201008	INGRESSOS ARMAZENAGEM	A	C
301010201009	INGRESSOS FRETES	A	C
301010201010	INGRESSOS OUTROS SERVIÇOS	A	C
301010201997	(-) DEVOLUÇÕES E CANCELAMENTOS	A	D
301010201998	(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS	A	D
301010201999	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
301010202	IMPOSTOS INCIDENTES - ATOS COOPERATIVOS	S	D
301010202001	ICMS	A	D
301010202002	PIS	A	D
301010202003	COFINS	A	D
301010202004	ISSQN	A	D
3010103	RECEITAS LÍQUIDAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
301010301	RECEITAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
301010301001	RECEITA VENDAS MERCADORIAS	A	C
301010301002	RECEITA VENDAS PRODUTOS	A	C
301010301003	RECEITA PROD. FABRICAÇÃO PRÓPRIA MERC INT	A	C
301010301004	RECEITA PROD. FABRICAÇÃO PRÓPRIA MERC EXT	A	C
301010301005	RECEITA MERCADO EXTERNO EXP DIRETA	A	C
301010301006	RECEITA MERCADO EXTERNO EXP INDIRETA	A	C
301010301007	RECEITA SECAGEM	A	C
301010301008	RECEITA ARMAZENAGEM	A	C
301010301009	RECEITA FRETES	A	C
301010301010	RECEITA OUTROS SERVIÇOS	A	C
301010301997	(-) DEVOLUÇÕES E CANCELAMENTOS	A	D
301010301998	(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS	A	D
301010301999	(-) AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
301010302	IMPOSTOS INCIDENTES - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
301010302001	ICMS	A	D
301010302002	PIS	A	D
301010302003	COFINS	A	D
301010302004	ISSQN	A	D

302	DISPÊNDIOS E CUSTOS DOS PROD/MERC VENDIDOS	S	D
30201	DISPÊNDIOS E CUSTOS DOS PROD/MERC VENDIDOS	S	D
3020101	DISPÊNDIOS - ASSOCIADOS	S	D
302010101	DISPÊNDIOS - ATOS COOPERATIVOS	S	D
302010101001	PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	A	D
302010101002	MERCADORIAS REVENDIDAS	A	D
302010101003	SERVIÇOS PRESTADOS	A	D
302010101004	PROVISÃO PARA PERDAS PIS/COFINS	A	D
302010101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
3020102	CUSTOS - TERCEIROS	S	D
302010201	CUSTOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
302010201001	PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA	A	D
302010201002	MERCADORIAS REVENDIDAS	A	D
302010201003	SERVIÇOS PRESTADOS	A	D
303	DISPÊNDIOS E DESPESAS OPERACIONAIS	S	D
30301	DISPÊNDIOS OPERACIONAIS ATOS COOPERATIVOS	S	D
3030101	DISPÊNDIOS COM PESSOAL	S	D
303010101	DISPÊNDIOS COM PESSOAL	S	D
303010101001	SALÁRIOS	A	D
303010101002	HORAS EXTRAS	A	D
303010101003	13º SALÁRIO	A	D
303010101004	FÉRIAS	A	D
303010101005	REMUNERAÇÃO DIRIGENTES	A	D
303010101006	GRATIFICAÇÕES DIRIGENTES	A	D
303010101007	CÉDULA DE PRESENÇA CONSELHEIROS	A	D
303010101008	GRATIFICAÇÕES	A	D
303010101009	INDENIZAÇÕES E AVISO PRÉVIO	A	D
303010101010	UNIFORMES	A	D
303010101011	DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS	A	D
303010102	DISPÊNDIOS PREVIDENCIÁRIAS E FISCAIS	S	D
303010102001	INSS	A	D
303010102002	FGTS	A	D
303010102003	PIS SOBRE FOLHA	A	D
303010102004	ENCARGOS S/PROVISÃO FÉRIAS	A	D
303010102005	ENCARGOS S/PROVISÃO 13º SALÁRIO	A	D
303010103	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	S	D
303010103001	ASSIST MÉDICA	A	D
303010103002	AUXÍLIO ESCOLAR	A	D
303010103003	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	A	D
303010103004	VALE TRANSPORTE	A	D
303010103005	SEGURO DE VIDA	A	D
303010199	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
303010199001	(-) DESPESAS COM PESSOAL TERCEIROS	A	C

3030102	DISPÊNDIOS GERAIS E ADMINISTRATIVOS	S	D
303010201	DISPÊNDIOS GERAIS E ADMINISTRATIVOS	S	D
303010201001	AGUA E ENERGIA	A	D
303010201002	ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS	A	D
303010201003	ASSISTÊNCIA TÉCNICA	A	D
303010201004	BENS DE NATUREZA PERMANENTE	A	D
303010201005	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	A	D
303010201006	CORREIOS E MALOTES	A	D
303010201007	CONFRATERNIZAÇÕES	A	D
303010201008	FRETES	A	D
303010201009	LIMPEZA	A	D
303010201010	MATERIAL DE EXPEDIENTE	A	D
303010201011	MANUTENÇÃO E REPARO	A	D
303010201012	MATERIAL DE USO E CONSUMO	A	D
303010201013	MULTAS PUNITIVAS	A	D
303010201014	MULTAS COMPENSATÓRIAS	A	D
303010201015	PROPAGANDA E PUBLICIDADE	A	D
303010201016	PROVISÃO CRÉDITOS LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA	A	D
303010201017	CRÉDITOS INCOBRÁVEIS	A	D
303010201018	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA FÍSICA	A	D
303010201019	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA JURÍDICA	A	D
303010201020	SERVIÇOS DE COOPERATIVAS DE TRABALHO	A	D
303010201021	TAXAS BANCÁRIAS	A	D
303010201022	TELEFONES E INTERNET	A	D
303010201023	VEÍCULOS	A	D
303010201024	VIAGENS E ESTADIAS	A	D
303010201025	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA	A	D
303010201026	TAXAS E CORRETAGENS	A	D
303010202	DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO	S	D
303010202001	DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO	A	D
303010202002	DEPRECIÇÃO REAVALIAÇÃO	A	D
303010202003	DEPRECIÇÃO DIF. IPC/BTNF	A	D
303010202004	DEPRECIÇÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
303010203	APLICAÇÃO DO RATES	S	D
303010203001	ASSISTÊNCIA TÉCNICA	A	D
303010203002	ASSISTÊNCIA EDUCACIONAL	A	D
303010203003	ASSISTÊNCIA SOCIAL	A	D
303010203004	OUTROS	A	D
303010299	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
303010299001	(-) DESPESAS GERAIS COM TERCEIROS	A	C
3030103	DISPÊNDIOS TRIBUTÁRIOS	S	D
303010301	DISPÊNDIOS TRIBUTÁRIOS	S	D
303010301001	PIS S/OUTROS INGRESSOS	A	D
303010301002	COFINS S/OUTROS INGRESSOS	A	D
303010301003	IPTU	A	D

303010301004	IPVA	A	D
303010301005	IOF	A	D
303010301006	IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS	A	D
303010301007	CONTRIBUIÇÃO COOPERATIVISTA	A	D
303010301008	IMPOSTOS DE RENDA PESSOA JURÍDICA	A	D
303010301009	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	A	D
303010301010	FUNRURAL NÃO RETIDO	A	D
303010399	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
303010399001	(-) DESPESAS TRIBUTÁRIAS TERCEIROS	A	C
30302	DESPESAS OPERACIONAIS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
3030201	APROPRIAÇÃO DESPESAS TERCEIROS	S	D
303020101	RATEIO DE DESPESAS ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
303020101001	DESPESAS COM PESSOAL	A	D
303020101002	DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS	A	D
303020101003	DESPESAS TRIBUTÁRIAS	A	D
304	OUTROS INGR/REC DISP/DESP OPERACIONAIS	S	C
30401	OUTROS INGR/REC DISP/DESP OPERACIONAIS	S	C
3040101	OUTROS INGRESSOS E RECEITAS OPERACIONAIS	S	C
304010101	OUTROS INGRESSOS/RECEITA RATEÁVEIS	S	C
304010101001	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS	A	C
304010101002	RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS	A	C
304010101003	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA PERDAS	A	C
304010101004	ALIENAÇÃO DE BENS IMOBILIZADOS	A	C
304010101005	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	C
304010101006	OUTROS INGRESSOS	A	C
304010101998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	D
304010101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	D
304010102	OUTROS INGRESSOS - ATOS COOPERATIVOS	S	C
304010102001	RECUPERAÇÃO DE DISPÊNDIOS	A	C
304010102002	RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS	A	C
304010102003	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA PERDAS	A	C
304010102004	ALIENAÇÃO DE BENS IMOBILIZADOS	A	C
304010102005	RETORNO SOBRES PARTIC EM COOPERATIVAS	A	C
304010102006	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	C
304010102999	OUTROS INGRESSOS	A	C
304010103	OUTRAS RECEITAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
304010103001	ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS	A	C
304010103002	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS	A	C
304010103003	RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS	A	C
304010103004	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA PERDAS	A	C
304010103005	ALIENAÇÃO DE BENS IMOBILIZADOS	A	C
304010103006	ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS	A	C
304010103007	LUCROS E DIVIDENDOS RECEBIDOS	A	C
304010103008	GANHO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	A	C

304010103009	BONIFICAÇÕES RECEBIDAS	A	C
304010103999	OUTRAS RECEITAS	A	C
3040102	OUTROS DISPÊNDIOS E DESPESAS OPERACIONAIS	S	D
304010201	OUTROS DISPÊNDIOS - ATOS COOPERATIVOS	S	D
304010201001	CUSTO BENS BAIXADOS	A	D
304010201002	PERDAS PARTICIPAÇÃO EM COOPERATIVAS	A	D
304010201003	AJUSTE IMPAIRMENT	A	D
304010201999	OUTROS DISPÊNDIOS	A	D
304010202	OUTRAS DESPESAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
304010202001	CUSTO BENS BAIXADOS	A	D
304010202002	CUSTO INVESTIMENTOS VENDIDOS	A	D
304010202003	AJUSTE IMPAIRMENT	A	D
304010202004	PERDAS EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	A	D
304010202999	OUTRAS DESPESAS	A	D
305	RESULTADO FINANCEIRO	S	C
30501	INGRESSOS/RECEITAS FINANCEIRAS RATEÁVEIS	S	C
3050101	INGRESSOS/RECEITAS FINANCEIRAS RATEÁVEIS	S	C
305010101	INGRESSOS/RECEITAS FINANCEIRAS DIVERSAS	S	C
305010101001	JUROS RECEBIDOS	A	C
305010101002	DESCONTOS RECEBIDOS	A	C
305010101003	VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA	A	C
305010101004	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA	A	C
305010101005	INGRESSOS DE JUROS SOBRE CAPITAL	A	C
305010101006	INGRESSOS AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	C
305010101007	GANHOS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	C
305010101998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	D
305010101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	D
30502	INGRESSOS E RECEITAS FINANCEIRAS	S	C
3050201	INGRESSOS FINANCEIROS - ATOS COOPERATIVOS	S	C
305020101	INGRESSOS FINANCEIROS DIVERSOS	S	C
305020101001	JUROS RECEBIDOS	A	C
305020101002	DESCONTOS RECEBIDOS	A	C
305020101003	VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA	A	C
305020101004	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA	A	C
305020101005	INGRESSOS DE JUROS SOBRE CAPITAL	A	C
305020101006	INGRESSOS AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	C
305020101007	VALORIZAÇÃO ESTOQUES ASSOCIADOS	A	C
305020101008	VARIAÇÃO PREÇOS	A	C
305020101009	INGRESSOS VALOR JUSTO ASSOCIADOS	A	C
305020101010	GANHOS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	C
3050202	RECEITAS FINANCEIRAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	C
305020201	RECEITAS FINANCEIRAS DIVERSAS	S	C
305020201001	JUROS RECEBIDOS	A	C
305020201002	JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	A	C

305020201003	DESCONTOS RECEBIDOS	A	C
305020201004	VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA	A	C
305020201005	VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA	A	C
305020201006	RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	A	C
305020201007	RECEITAS AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	C
305020201008	VALORIZAÇÃO ESTOQUES TERCEIROS	A	C
305020201009	VARIAÇÃO PREÇOS	A	C
305020201010	RECEITAS VALOR JUSTO TERCEIROS	A	C
305020201011	GANHOS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	C
30503	DISPÊNDIOS E DESPESAS FINANCEIRAS	S	D
3050301	GASTOS FINANCEIROS RATEÁVEIS	S	D
305030101	GASTOS FINANCEIROS RATEÁVEIS	S	D
305030101001	JUROS S/FINANCIAMENTOS	A	D
305030101002	JUROS S/CAPITAL SOCIAL	A	D
305030101003	DEMAIS JUROS	A	D
305030101004	MULTAS	A	D
305030101005	DESCONTOS CONCEDIDOS	A	D
305030101006	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	A	D
305030101007	TÍTULOS DESCONTADOS	A	D
305030101008	AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
305030101009	AJUSTE PREÇOS A VALOR DE MERCADO	A	D
305030101010	PERDAS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	D
305030101997	(-) CUSTO DE CAPTAÇÃO RECURSOS APLICADOS	A	C
305030101998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
305030101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
3050302	DISPÊNDIOS FINANCEIROS - ATOS COOPERATIVOS	S	D
305030201	DISPÊNDIOS FINANCEIROS - ATOS COOPERATIVOS	S	D
305030201001	JUROS S/FINANCIAMENTOS	A	D
305030201002	JUROS S/CAPITAL SOCIAL	A	D
305030201003	DEMAIS JUROS	A	D
305030201004	MULTAS	A	D
305030201005	DESCONTOS CONCEDIDOS	A	D
305030201006	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	A	D
305030201007	TÍTULOS DESCONTADOS	A	D
305030201008	AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
305030201009	AJUSTE PREÇOS A VALOR DE MERCADO	A	D
305030201010	PERDAS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	D
3050303	DESPESAS FINANCEIRAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
305030301	DESPESAS FINANCEIRAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
305030301001	JUROS S/FINANCIAMENTOS	A	D
305030301002	JUROS S/CAPITAL SOCIAL	A	D
305030301003	DEMAIS JUROS	A	D
305030301004	MULTAS	A	D
305030301005	DESCONTOS CONCEDIDOS	A	D
305030301006	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	A	D
305030301007	TÍTULOS DESCONTADOS	A	D

305030301008	AJUSTE A VALOR PRESENTE	A	D
305030301009	AJUSTE PREÇOS A VALOR DE MERCADO	A	D
305030301010	CUSTO RECURSOS APLICADOS	A	D
305030301011	PERDAS OPERAÇÕES EM BOLSA	A	D
4	SISTEMA AUXILIAR	S	D
401	CUSTOS E DISPÊNDIOS DE PRODUÇÃO E SERVIÇOS	S	D
40101	CUSTOS E DISPÊNDIOS DE PRODUÇÃO	S	D
4010101	MATERIAL APLICADO	S	D
401010101	MATERIAIS	S	D
401010101001	CONSUMO MATÉRIA PRIMA	A	D
401010101002	MATERIAL INTERMEDIÁRIO	A	D
401010101003	EMBALAGENS	A	D
401010101004	LENHA	A	D
401010101999	OUTROS INSUMOS	A	D
4010102	MÃO-DE-OBRA DIRETA	S	D
401010201	GASTOS COM PESSOAL	S	D
401010201001	SALÁRIOS	A	D
401010201002	HORAS EXTRAS	A	D
401010201003	13º SALÁRIO	A	D
401010201004	FÉRIAS	A	D
401010201005	REMUNERAÇÃO DIRIGENTES	A	D
401010201006	GRATIFICAÇÕES DIRIGENTES	A	D
401010201007	CÉDULA DE PRESENÇA CONSELHEIROS	A	D
401010201008	GRATIFICAÇÕES	A	D
401010201009	INDENIZAÇÕES E AVISO PRÉVIO	A	D
401010201010	UNIFORMES	A	D
401010202	GASTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS	S	D
401010202001	INSS	A	D
401010202002	FGTS	A	D
401010202003	PIS SOBRE FOLHA	A	D
401010202004	ENCARGOS S/PROVISÃO FÉRIAS	A	D
401010202005	ENCARGOS S/PROVISÃO 13º SALÁRIO	A	D
401010203	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	S	D
401010203001	ASSIST MÉDICA	A	D
401010203002	AUXÍLIO ESCOLAR	A	D
401010203003	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	A	D
401010203004	VALE TRANSPORTE	A	D
401010203005	SEGURO DE VIDA	A	D
401010204	APLICAÇÃO DO RATES	S	D
401010204001	ASSISTÊNCIA TÉCNICA	A	D
401010204002	ASSISTÊNCIA EDUCACIONAL	A	D
401010204003	ASSISTÊNCIA SOCIAL	A	D

4010103	GASTOS GERAIS	S	D
401010301	GASTOS GERAIS	S	D
401010301001	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	A	D
401010301002	ENERGIA ELÉTRICA	A	D
401010301003	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA FÍSICA	A	D
401010301004	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA JURÍDICA	A	D
401010301005	LENHA	A	D
401010301006	FRETES	A	D
4010104	CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	S	D
401010401	CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	S	D
401010401001	MÃO-DE-OBRA INDIRETA	A	D
401010401002	MANUTENÇÃO E REPARO	A	D
401010401003	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA	A	D
401010401004	LIMPEZA	A	D
401010401005	ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS	A	D
401010401006	DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO	A	D
401010401007	DEPRECIÇÃO REAVALIAÇÃO	A	D
401010401008	DEPRECIÇÃO IPC/90	A	D
401010401009	DEPRECIÇÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
401010401010	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	A	D
401010401011	ENERGIA ELÉTRICA	A	D
401010401012	ÁGUA	A	D
401010401013	TAXAS	A	D
401010401014	ROYALTIES	A	D
401010401015	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA FÍSICA	A	D
401010401016	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA JURÍDICA	A	D
401010401017	SERVIÇOS COOPERATIVAS DE TRABALHO	A	D
4010108	(-) TRIBUTOS RECUPERÁVEIS	S	C
401010801	(-) PIS	S	C
401010801001	ENERGIA ELÉTRICA	A	C
401010801002	SERVIÇOS PESSOA JURÍDICA	A	C
401010801003	FRETES	A	C
401010801004	ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS	A	C
401010801005	DEPRECIÇÃO	A	C
401010801006	ARMAZENAGEM	A	C
401010802	(-) COFINS	S	C
401010802001	ENERGIA ELÉTRICA	A	C
401010802002	SERVIÇOS PESSOA JURÍDICA	A	C
401010802003	FRETES	A	C
401010802004	ALUGUÉIS E ARRENDAMENTOS	A	C
401010802005	DEPRECIÇÃO	A	C
401010802006	ARMAZENAGEM	A	C
401010803	(-) ICMS	S	C
401010803001	ENERGIA ELÉTRICA	A	C

4010109	(-) TRANSFERÊNCIA P/ESTOQUES	S	C
401010901	(-) TRANSFERÊNCIA PARA ESTOQUES	S	C
401010901001	(-) PRODUTOS ACABADOS	A	C
401010901002	(-) PRODUTOS EM ELABORAÇÃO	A	C
40102	CUSTOS E DISPÊNDIOS DE SERVIÇOS	S	D
4010201	CUSTOS/DISPÊNDIOS RATEÁVEIS	S	D
401020101	GASTOS COM PESSOAL	S	D
401020101001	SALÁRIOS	A	D
401020101002	HORAS EXTRAS	A	D
401020101003	13º SALÁRIO	A	D
401020101004	FÉRIAS	A	D
401020101005	REMUNERAÇÃO DIRIGENTES	A	D
401020101006	GRATIFICAÇÕES DIRIGENTES	A	D
401020101007	CÉDULA DE PRESENÇA CONSELHEIROS	A	D
401020101008	GRATIFICAÇÕES	A	D
401020101009	INDENIZAÇÕES A AVISO PRÉVIO	A	D
401020101010	UNIFORMES	A	D
401020101998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
401020101999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
401020102	GASTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS	S	D
401020102001	INSS	A	D
401020102002	FGTS	A	D
401020102003	PIS SOBRE FOLHA	A	D
401020102004	ENCARGOS S/PROVISÃO FÉRIAS	A	D
401020102005	ENCARGOS S/PROVISÃO 13º SALÁRIO	A	D
401020102998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
401020102999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
401020103	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	S	D
401020103001	ASSIST MÉDICA	A	D
401020103002	AUXÍLIO ESCOLAR	A	D
401020103003	PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO TRABALHADOR	A	D
401020103004	VALE TRANSPORTE	A	D
401020103005	SEGURO DE VIDA	A	D
401020103998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
401020103999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
401020104	GASTOS GERAIS	S	D
401020104001	COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	A	D
401020104002	ENERGIA ELÉTRICA	A	D
401020104003	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA FÍSICA	A	D
401020104004	SERVIÇOS TERCEIROS PESSOA JURÍDICA	A	D
401020104005	SERVIÇOS COOPERATIVAS DE TRABALHO	A	D
401020104006	LENHA	A	D
401020104007	FRETES	A	D
401020104008	DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO	A	D

401020104009	DEPRECIÇÃO REAVALIAÇÃO	A	D
401020104010	DEPRECIÇÃO IPC/BTNF	A	D
401020104011	DEPRECIÇÃO CUSTO ATRIBUÍDO	A	D
401020104012	QUEBRA TÉCNICA	A	D
401020104013	EXPURGO	A	D
401020104997	(-) IMPOSTOS RECUPERÁVEIS	A	C
401020104998	(-) APROPRIAÇÃO ATOS COOPERATIVOS	A	C
401020104999	(-) APROPRIAÇÃO ATOS NÃO COOPERATIVOS	A	C
4010202	CUSTOS/DISPÊNDIOS SERVIÇOS PRESTADOS	S	D
401020201	DISPÊNDIOS SERVIÇOS - ATOS COOPERATIVOS	S	D
401020201001	GASTOS COM PESSOAL	A	D
401020201002	GASTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS	A	D
401020201003	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	A	D
401020201004	GASTOS GERAIS	A	D
401020201999	(-) TRANSFERÊNCIA P/CUSTO SERV PRESTADOS	A	C
401020202	CUSTOS SERVIÇOS - ATOS NÃO COOPERATIVOS	S	D
401020202001	GASTOS COM PESSOAL	A	D
401020202002	GASTOS PREVIDENCIÁRIOS E FISCAIS	A	D
401020202003	BENEFÍCIOS AOS FUNCIONÁRIOS	A	D
401020202004	GASTOS GERAIS	A	D
401020202999	(-) TRANSFERÊNCIA P/CUSTO SERV PRESTADOS	A	C

7

ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

7.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com o objetivo de facilitar a comparação das informações contábeis, propõe-se a adoção da estrutura das Demonstrações Contábeis, conforme modelo apresentado neste capítulo. Ressaltamos que o ideal é apresentar a Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método direto, entretanto, para isto, será necessário organizar a coleta das informações financeiras no decorrer do exercício, a fim de atender às exigências contidas na NBC TG 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Outrossim, cumpre destacar que a NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, não permite a compensação de valores do ativo e passivo, bem como das receitas e despesas, exceto quando exigido ou permitido por norma, interpretação ou comunicado técnico.

A mesma NBC TG 26, no item 51, definiu que cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida, quando necessário, para a devida compreensão da informação apresentada:

- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;*
- (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;*
- (c) a data-base das demonstrações contábeis e notas explicativas e o respectivo período abrangido;*
- (d) a moeda de apresentação, tal como definido na NBC TG 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e*
- (e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.*

7.2 FINALIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com o item 9 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, esta é uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira, assim como do desempenho da entidade. O objetivo das Demonstrações Contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil

para um grande número de usuários em suas avaliações e na tomada de decisões econômicas. As Demonstrações Contábeis também visam a apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e a sua capacitação na prestação de contas, quanto aos recursos que lhe foram confiados. Com o intuito de satisfazer a esse objetivo, as Demonstrações Contábeis fornecem informação da entidade sobre o seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio, mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras, constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis na previsão dos futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

7.3 CONJUNTO COMPLETO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Na própria NBC TG 26, apresenta-se a lista das demonstrações contábeis obrigatórias, como é descrita a seguir:

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;*
 - (b) demonstração do resultado do período;*
 - (c) demonstração do resultado abrangente do período;*
 - (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;*
 - (e) demonstração dos fluxos de caixa do período;*
 - (f) demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;*
 - (g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e*
 - (h) balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à reapresentação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.*
- A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido (ver exemplo anexo).*

11. A entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte do conjunto completo de demonstrações contábeis.

12. Eliminado.

13. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações contábeis, relatório da administração que descreve e explica as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Esse relatório pode incluir a análise:

- (a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimento da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;
- (b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relação pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e
- (c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstrações contábeis de acordo com as normas.

14. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações contábeis, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de usuários. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações contábeis estão fora do âmbito das normas emitidas pelo CFC.

No caso das sociedades cooperativas, conforme determina a NBC T 10.8, é obrigatória a apresentação da demonstração do resultado de atos cooperativos e dos não cooperativos, em separado, como descrito no item 10.8.4.1 da Norma:

10.8.4 – DA DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS

10.8.4.1 – A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

7.4 ESTRUTURA DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Transcrevemos, a seguir, a estrutura das notas explicativas, segundo os itens 112 a 116 da NBC TG 26:

112. As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124;
- (b) divulgar a informação requerida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113. As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

114. As notas explicativas são normalmente apresentadas pela ordem a seguir, no sentido de auxiliar os usuários a compreender as demonstrações contábeis e a compará-las com demonstrações contábeis de outras entidades:

- (a) declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC (ver item 16);
- (b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);
- (c) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
- (d) outras divulgações, incluindo:
 - (i) passivos contingentes (ver NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos

Contingentes) e compromissos contratuais não reconhecidos; e
(ii) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver NBC TG 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação).

115. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. Por exemplo, a informação sobre variações no valor justo reconhecidas no resultado pode ser divulgada juntamente com a informação sobre vencimentos de instrumentos financeiros, embora a primeira se relacione com a demonstração do resultado e a última se relacione com o balanço patrimonial. Contudo, até onde praticável, deve ser mantida uma estrutura sistemática das notas.

116. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis.

7.5 DIVULGAÇÃO DE POLÍTICAS CONTÁBEIS

Os itens 117 a 124 da NBC TG 26 tratam da divulgação de Políticas Contábeis:

117. A entidade deve divulgar no resumo de políticas contábeis significativas:
(a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e
(b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre opções permitidas em norma, interpretação e comunicado técnico. Um exemplo é a divulgação do fato de um empreendedor reconhecer ou não sua participação em entidade controlada conjuntamente utilizando a consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial (ver NBC TG 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture). Algumas normas, interpretações e comunicados técnicos exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado.

120. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, espera-se que a entidade sujeita à tributação sobre o lucro divulgue as suas políticas contábeis para esses tributos, incluindo aquelas que sejam aplicáveis a passivos e ativos fiscais diferidos. Quando a entidade tem operações significativas com entidade estrangeira ou transações significativas em moeda estrangeira, espera-se que divulgue as políticas contábeis para o reconhecimento de

ganhos e perdas cambiais.

121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e atual não sejam significativos. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

122. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

- (a) se os ativos financeiros são instrumentos mantidos até o vencimento;
- (b) quando substancialmente os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e de ativos locados são transferidos para outras entidades;
- (c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e
- (d) se a essência da relação entre a entidade e uma sociedade de propósito específico indica que essa sociedade é controlada pela entidade.

124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. Por exemplo, a NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas requer que a entidade divulgue as razões pelas quais determinada participação societária em sociedade investida não constitui controle, ainda que mais de metade do poder de voto ou potencial poder de voto seja de sua propriedade, direta ou indiretamente. A NBC TG 28 – Propriedade para Investimento requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo dono e da propriedade mantida para venda no curso ordinário da atividade empresarial, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

7.6 MODELO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO			
CNPJ 00.000.000/0001-00			
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/2010			
BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO	NE	31.12.2010	31.12.2009
CIRCULANTE		183.018.490	165.269.827
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA		71.386.502	61.061.536
Caixa Geral		179.846	174.318
Bancos Conta Movimento		2.606.071	4.157.987
Aplicações de Liquidez Imediata	05.1	68.600.584	56.729.231
CRÉDITOS		51.381.722	49.466.452
Créditos com Associados	05.2	25.458.491	27.224.963
(-)Provisão p/Créditos Liquidação Duvidosa	04.9	-2.058.203	-1.202.439
Créditos com Terceiros	05.3	18.889.238	16.755.289
(-)Provisão p/Créditos Liquidação Duvidosa	04.9	-1.527.109	-740.027
Créditos Tributários	05.4	4.174.048	2.400.478
Adiantamentos		5.327.209	3.975.623
Outros Créditos		1.118.048	1.052.565
ESTOQUES	05.5	59.447.064	54.660.455
Produtos Agrícolas		32.576.541	33.053.454
Mercadorias		19.217.277	18.464.554
Produtos Fabricação Própria		3.720.077	1.372.059
Ativos Biológicos		2.599.824	727.220
Almoxarifados		1.333.346	1.043.168
DESPESAS ANTECIPADAS	04.10	803.203	81.384
NÃO CIRCULANTE		224.261.975	153.897.398
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		30.712.968	24.965.771
Créditos com Associados	05.2	2.070.766	2.186.450
(-)Provisão p/Créditos Liquidação Duvidosa	04.9	-1.414.688	-1.057.534
Depósitos Judiciais	05.6	25.371.407	22.862.981
Impostos a Recuperar	05.4	4.176.375	0
Outros Créditos		509.108	973.875
INVESTIMENTOS	05.7	2.106.867	1.373.380
Em Sociedades Cooperativas		1.539.549	1.373.380
Propriedades para Investimento		521.727	0
Outros Investimentos		45.592	0
IMOBILIZADO	05.8	190.332.331	127.528.045
Imobilizado em Operação		161.278.633	117.412.981
Imobilizações em Andamento		62.706.193	39.849.633
(-) Depreciação Acumulada		-33.652.495	-29.734.570
INTANGÍVEL	05.9	1.109.809	30.202
Softwares		1.109.809	30.202
TOTAL DO ATIVO		407.280.465	319.167.225

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO			
CNPJ 00.000.000/0001-00			
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/2010			
BALANÇO PATRIMONIAL			
	NE	31.12.2010	31.12.2009
PASSIVO			
CIRCULANTE		162.625.166	122.269.991
Fornecedores		10.524.323	9.315.593
Empréstimos e Financiamentos	05.10	76.003.413	42.607.561
Obrigações com Associados	05.11	63.479.819	56.447.191
Obrigações com Terceiros		7.440.941	9.695.608
Obrigações Trab. e Previdenciárias		1.712.557	1.963.171
Obrigações Tributárias		2.436.013	1.513.904
Outras Obrigações		1.028.100	726.964
NÃO CIRCULANTE		129.356.955	84.452.358
Empréstimos e Financiamentos	05.10	97.633.331	54.483.841
Obrigações Fiscais e Tributárias	05.12	30.178.624	22.868.517
Outras Obrigações		1.545.000	7.100.000
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		115.298.344	112.444.877
CAPITAL SOCIAL		17.880.362	15.443.703
Capital Social Integralizado	05.13	17.880.362	15.443.703
RESERVAS DE CAPITAL		7.388.973	5.135.813
Reservas de Doações e Subvenções	06.10	146.245	51.298
Reserva de Investimentos e Desenvolvimento	06.1E	4.899.194	3.832.989
Reserva de Incentivo as Exportações	06.1F	2.343.535	1.251.526
RESERVAS ESTATUTÁRIAS		43.367.536	38.768.174
Reserva Legal	06.1A	31.366.183	28.671.192
RATES	06.1B	11.462.355	9.276.500
Reserva de Capitalização		538.998	820.481
AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL		45.295.373	51.066.312
Ajuste de Avaliação Patrimonial	06.1C	45.295.373	51.066.312
RESERVA DE SOBRAS A REALIZAR		800.152	800.152
Sobras de Investimentos a Realizar	06.1D	800.152	800.152
SOBRAS OU PERDAS		565.948	1.230.722
Sobras à Disposição da AGO		565.948	1.230.722
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		407.280.465	319.167.225

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO		
CNPJ 00.000.000/0001-00		
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/2010		
DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS		
CONTAS	31.12.2010	31.12.2009
INGRESSO/RECEITA OPER. BRUTA	364.717.717	349.609.866
Produtos Agrícolas	196.493.813	193.328.038
Mercadorias	108.694.520	114.250.335
Produtos Fabricação Própria	51.358.248	36.486.021
Serviços Prestados	8.171.135	5.545.472
IMPOSTOS INCIDENTES	-6.798.479	-6.642.186
ICMS	-2.848.150	-2.819.204
COFINS	-3.245.676	-3.146.711
PIS Faturamento	-704.654	-676.271
INGRESSOS/RECEITA LÍQUIDA	357.919.237	342.967.680
DISPÊNDIOS/CUSTO PROD/MERC.	-303.366.163	-294.315.549
Produtos Agrícolas	-174.180.884	-174.514.242
Mercadorias	-83.662.890	-87.702.114
Produtos Fabricação Própria	-42.037.187	-28.955.878
Serviços Prestados	-3.485.203	-3.143.316
SOBRA BRUTA	54.553.074	48.652.131
DISPÊNDIOS E DESP. OPERACIONAIS	-60.899.737	-49.412.890
Gastos com Pessoal	-28.387.953	-24.015.736
Gastos Gerais e Administrativos	-20.463.688	-15.873.205
Tributários	-1.056.183	-1.037.230
Outros Gastos Operacionais	-10.991.913	-8.486.720
OUTROS INGRESSOS E REC. OPERAC.	10.378.353	5.443.347
(=) RESULTADO ANTES ENC. FIN. LIQ.	4.031.690	4.682.587
RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO	1.979.766	2.453.628
Ganhos c/ Aplicações Financeiras	2.957.448	3.353.606
Custo Financeiro Aplicacoes	-1.882.285	-2.483.877
Juros s/ Capital Social	-1.032.969	-899.326
Demais Encargos Financeiros	-6.209.783	-3.665.191
Demais Ingressos Financeiros	8.147.356	6.148.417
(=) RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL	6.011.456	7.136.216
Provisão para Contribuição Social	-181.698	-278.514
Provisão para Imposto de Renda	-480.901	-744.442
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	5.348.857	6.113.260
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE		
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	5.348.857	6.113.260
(+/-) RESULTADO ABRANGENTE	1.687.981	3.303.942
Realização do Ajuste de Aval. Patrimonial	1.782.928	3.339.606
Destinação Reserva Incentivos Fiscais	-94.947	-35.663
(=) SALDO RESULTADO AJUSTADO	7.036.838	9.417.202
DEMONSTRAÇÃO DAS DESTINAÇÕES LEGAIS E ESTATUTÁRIAS		
(=) SALDO A DESTINAR	7.036.838	9.417.202
RATES Operações c/ Terceiros	-1.646.857	-1.212.389
RATES Estatutário 10%	-538.998	-820.481
Reserva Legal 50%	-2.694.990	-4.102.406
Reserva de Capitalização 10%	-538.998	-820.481
Reserva de Investimentos e Desenvol.	-1.051.046	-1.230.722
SOBRAS A DISPOSICAO DA AGO	565.948	1.230.722

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO				
CNPJ 00.000.000/0001-00				
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/2010				
DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS - ASSOCIADOS E TERCEIROS				
Contas	2010			2009
	Ato Cooperativo	Ato Não Coop.	TOTAL	TOTAL
INGRESSO/RECEITA OPER. BRUTA	277.912.960	86.804.757	364.717.717	349.609.866
Produtos Agrícolas	163.833.144	32.660.669	196.493.813	193.328.038
Mercadorias	84.586.447	24.108.073	108.694.520	114.250.335
Produtos de Fabricação Própria	24.903.139	26.455.108	51.358.248	36.486.021
Serviços Prestados	4.590.229	3.580.906	8.171.135	5.545.472
IMPOSTOS INCIDENTES	-2.257.622	-4.540.858	-6.798.479	-6.642.186
ICMS	-1.793.043	-1.055.107	-2.848.150	-2.819.204
COFINS	-381.747	-2.863.929	-3.245.676	-3.146.711
PIS Faturamento	-82.832	-621.821	-704.654	-676.271
INGRESSOS/RECEITA LÍQUIDA	275.655.338	82.263.899	357.919.237	342.967.680
DISPÊNDIOS/CUSTO PROD/MERC.	-233.743.612	-69.622.551	-303.366.163	-294.315.549
Produtos Agrícolas	-145.203.849	-28.977.035	-174.180.884	-174.514.242
Mercadorias	-65.808.875	-17.854.015	-83.662.890	-87.702.114
Produtos de Fabricação Própria	-21.536.680	-20.500.506	-42.037.187	-28.955.878
Custo Serviços Prestados	-1.194.208	-2.290.995	-3.485.203	-3.143.316
SOBRA BRUTA	41.911.727	12.641.348	54.553.074	48.652.131
DISPÊNDIOS E DESP. OPERACIONAIS	-46.405.600	-14.494.137	-60.899.737	-49.412.890
Gastos com Pessoal	-21.631.621	-6.756.333	-28.387.953	-24.015.736
Gastos Gerais e Administrativos	-15.593.330	-4.870.358	-20.463.688	-15.873.205
Gastos Tributários	-804.812	-251.372	-1.056.183	-1.037.230
Outras Despesas Operacionais	-8.375.837	-2.616.075	-10.991.913	-8.486.720
OUTROS INGRESSOS E REC. OPERAC.	7.908.305	2.470.048	10.378.353	5.443.347
(=) RESULTADO ANTES ENC. FIN. LIQ.	3.414.432	617.258	4.031.690	4.682.587
RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO	689.307	1.290.459	1.979.766	2.453.628
Ganhos c/ Aplicações Financeiras	0	2.957.448	2.957.448	3.353.606
Custo Financeiro Aplicacoes	0	-1.882.285	-1.882.285	-2.483.877
Juros s/ Capital Social	-787.123	-245.847	-1.032.969	-899.326
Demais Encargos Financeiros	-4.731.855	-1.477.928	-6.209.783	-3.665.191
Demais Ingressos Financeiros	6.208.285	1.939.071	8.147.356	6.148.417
(=) RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL	4.103.739	1.907.717	6.011.456	7.136.216
Provisão para Contribuição Social	0	-181.698	-181.698	-278.514
Provisão para Imposto de Renda	0	-480.901	-480.901	-744.442
(=) SOBRA E LUCRO LÍQUIDO	4.103.739	1.245.117	5.348.857	6.113.260
(+/-) RESULTADO ABRANGENTE	1.286.242	401.740	1.687.981	3.303.942
Realização Ajuste de Aval. Patrimonial	1.358.591	424.337	1.782.928	3.339.606
Destinação Reserva Incentivos Fiscais	-72.349	-22.597	-94.947	-35.663
(=) SALDO A DESTINAR	5.389.981	1.646.857	7.036.838	9.417.202
(-) Reserva Legal	-2.694.990	0	-2.782.627	-4.102.406
(-) RATES	-538.998	-1.646.857	-2.244.988	-2.032.870
(-) Reserva de Capitalização	-538.998	0	-556.525	-820.481
(-) Reserva de Investimento e Desenvol.	-1.051.046	0	-1.051.046	-1.230.722
SOBRAS A DISPOSIÇÃO DA AGO	565.948	0	565.948	1.230.722

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO		
CNPJ 00.000.000/0001-00		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
MÉTODO INDIRETO	2010	2009
Fluxo de Caixa das Atividades Operacionais		
Resultado Líquido do Exercício	5.348.857	6.113.260
Ajustes ao Resultado Líquido		
Depreciação	4.206.543	6.933.911
Juros Transcorridos e não pagos	3.903.954	5.533.005
Reversão de Provisões	(5.555.000)	-
Provisão p/CLD	2.000.000	70.634
Outros Ajustes	13.830	(85.401)
Resultado Líquido Ajustado	9.918.183	18.565.408
Ajustes Variações das Contas de Ativo e Passivo Operacional		
Créditos com Cooperados	1.766.472	(2.005.551)
Adiantamentos	(1.351.586)	1.062.880
Créditos com Clientes	(2.133.949)	3.948.459
Estoques	(4.786.609)	6.914.472
Despesas Antecipadas	(721.819)	14.499
Ativo Realizável a Longo Prazo	(6.104.351)	(15.333)
Impostos Recuperáveis	(1.773.570)	(482.776)
Outros Créditos	(65.483)	(950.841)
Créditos de Cooperados	7.032.627	(8.678.489)
Fornecedores	1.208.731	1.607.177
Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias	(250.614)	269.854
Obrigações Tributárias	922.109	256.679
Outras Obrigações	301.137	(371.968)
Obrigações com Terceiros	(2.254.667)	2.303.496
Dívidas de Longo Prazo	3.322.095	2.146.972
Outras Variações	764.426	19.100
Caixa Líquido Proveniente das Atividades Operacionais	5.793.133	24.604.037
Fluxos de Caixa das Atividades de Investimento		
Recebimento da Venda do Imobilizado	14.530	339.912
Pagamento pela Compra de Imobilizado e Intangível	(68.640.523)	(36.237.900)
Aquisição de Investimentos	(211.760)	(21.356)
Caixa Líquido nas Atividades de Investimentos	(68.837.753)	(35.919.344)
Fluxos de Caixa das Atividades de Financiamento		
Empréstimos Obtidos	114.740.784	80.137.362
Amortizações de Empréstimos	(42.099.395)	(56.848.509)
Aumento de Reservas	1.107.167	918.370
Aumento de Capital pelos Sócios	593.006	1.072.269
Devolução de Capital aos Sócios	(971.977)	(884.866)
Distribuição de Sobras	-	(1.028.977)
Caixa Líquido Usado nas Atividades de Financiamentos	73.369.585	23.365.648
Aumento Líquido ao Caixa e Equivalente de Caixa	10.324.965	12.050.341
Caixa e Equivalente de Caixa no início do período	61.061.536	49.011.195
Caixa e Equivalente de Caixa no fim do Período	71.386.502	61.061.536
Variação das Contas Caixa/Bancos/Equivalentes	10.324.965	12.050.341

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO								
CNPJ 00.000.000/0001-00								
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/2010								
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO								
COMPONENTES	CAPITAL		RESERVAS E FUNDOS ESTATUTÁRIOS			AJUSTE DE	SOBRAS	TOTAL
	SOCIAL	DE CAPITAL	ESTATUTÁRIAS	SOBRAS A REAL.	EQUALIZAÇÃO	AVAL. PATRIM.	ACUMULADAS	
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008	14.459.169	2.948.817	28.621.768	1.551.290	3.140.334	54.405.918	1.108.425	106.235.722
Deliberações da AGO de 30.01.2009								
Reservas de Cap. incorp. ao Capital	738.950		-738.950					
Capitalização Juros s/Capital	340.030							340.030
Sobras incorporadas ao Capital	79.448						-79.448	
Sobras distribuídas							-1.028.977	-1.028.977
Eventos realizados no Exercício 2009								
Devolução de Capital aos Associados	-884.866							-884.866
Integralização e Retenção	732.239							732.239
Sobras de Investimentos a Realizar				16.860				16.860
Transf. Capital p/ Fundo de Reserva	-21.267		21.267					
Reserva de Incentivo as Exportações		918.370						918.370
Sobras Inflacion. transf. Reserva Legal			767.997	-767.997				
Reserva Equaliz. transf. Reserva Legal			3.140.334		-3.140.334			
Reserva de Investimento e Desenvol.		2.241						2.241
Reserva de Subvenção e Doação		35.663					-35.663	
Realização Reserva de Reavaliação						-3.339.606	3.339.606	
Resultado e Destinações								
Resultado do Exercício							6.113.260	6.113.260
RATES - Result. Oper. c/ terceiros			1.212.389				-1.212.389	
Reserva Legal (50%)			4.102.406				-4.102.406	
RATES (10%)			820.481				-820.481	
Reservas de Capitalização (10%)			820.481				-820.481	
Reserva de Invest. e desenvolvimento		1.230.722					-1.230.722	
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2009	15.443.703	5.135.813	38.768.174	800.152	0	51.066.312	1.230.722	112.444.877
Resultado Abrangente		94.947				-1.782.928	1.687.981	
Deliberações da AGO de 18.02.2010								
Reservas de Cap. incorp. ao Capital	820.481		-820.481					
Capitalização Juros s/Capital	764.426							764.426
Sobras incorporadas ao Capital	1.230.722						-1.230.722	
Eventos realizados no Exercício 2010								
Devolução de Capital aos Associados	-971.977							-971.977
Integralização e Retenção	593.006							593.006
Reserva de Incentivo as Exportações		1.092.008						1.092.008
Reserva de Investimento e Desenvol.		15.159						15.159
Provisão IR e CSSL Ajuste Aval. Patrim.						-3.988.011		-3.988.011
Resultado e Destinações								
Resultado do Exercício							5.348.857	5.348.857
RATES - Result. Oper. c/ terceiros			1.646.857				-1.646.857	
Reserva Legal (50%)			2.694.990				-2.694.990	
RATES (10%)			538.998				-538.998	
Reservas de Capitalização (10%)			538.998				-538.998	
Reserva de Invest. e desenvolvimento		1.051.046					-1.051.046	
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010	17.880.362	7.388.973	43.367.536	800.152	0	45.295.373	565.948	115.298.344

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO				
CNPJ 00.000.000/0001-00				
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS LEVANTADAS EM 31/12/10				
DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
Contas	31.12.2010		31.12.2009	
	Valor em R\$	%	Valor em R\$	%
1. INGRESSOS/RECEITAS	375.096.069		355.053.213	
Venda de Produtos	196.493.813		193.328.038	
Venda de Mercadorias	160.052.768		150.736.356	
Receita de Serviços	8.171.135		5.545.472	
Outras Ingressos e Receitas	10.378.353		5.443.347	
2. INSUMOS ADQUIRIDOS	340.896.655		322.367.749	
Insumos Adquiridos	27.570.805		25.724.341	
Outros Custos de Produtos e Mercadorias	280.665.262		273.940.244	
Energia, Serv. Terc. e Demais Dispêndios	32.660.588		22.703.164	
3. VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)	34.199.414		32.685.463	
4. RETENÇÕES	4.206.543		6.933.911	
Depreciação, Amortiz. Exaustão	4.206.543		6.933.911	
5. VALOR ADICIONADO LÍQUIDO	29.992.871		25.751.553	
6. VALOR ADIC. REC. EM TRANSFERÊNCIA	11.104.804		9.502.023	
Receitas Financeiras	11.104.804		9.502.023	
7. VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR	41.097.675	100,0%	35.253.575	100,0%
8. DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO				
8.1. EMPREGADOS	18.836.580	45,83%	15.904.717	45,12%
Salários e Encargos, exceto INSS	18.154.054	44,17%	14.373.139	40,77%
Remuneração Diretores e Conselheiros	682.526	1,66%	627.076	1,78%
Partic. Empregados no Resultado	0	0,00%	904.502	2,57%
8.2. TRIBUTOS	6.828.355	16,61%	5.488.905	15,57%
Federais	6.473.233	15,75%	5.269.229	14,95%
Estaduais	285.976	0,70%	158.971	0,45%
Municipais	69.147	0,17%	60.704	0,17%
8.3. FINANCIADORES	9.050.914	22,02%	6.847.367	19,42%
Encargos Financeiros	8.092.068	19,69%	6.149.068	17,44%
Aluguéis	958.846	2,33%	698.299	1,98%
8.4. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	1.032.969	2,51%	899.326	2,55%
8.5. RESULTADO LÍQUIDO	5.348.857	13,01%	6.113.260	17,34%
8.6. REVERSÃO RESERVAS	1.687.981	4,11%	3.303.942	9,37%
8.7. RESULTADO LÍQUIDO AJUSTADO	7.036.838	17,12%	9.417.202	26,71%

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA: MODELO
CNPJ 00.000.000/0001-00
NOTAS EXPLICATIVAS SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
LEVANTADAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010

NOTA 01 - CONTEXTO OPERACIONAL

A COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MODELO é uma sociedade de pessoas, de natureza civil, tendo como objetivo social a congregação dos seus sócios para o exercício de suas atividades econômicas, sem o objetivo de lucro. A entidade é regida pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que regulamenta o sistema cooperativista no país.

A sociedade possui uma estrutura própria de recebimento, secagem e armazenamento de cereais, representada por um complexo de 20 (vinte) unidades, com armazéns, lojas de insumos, supermercados, fábrica de rações, com capacidade de 80 ton/hora e uma unidade de frigorífico, com capacidade de abate de 200.000 aves/dia.

NOTA 02 - PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

A sociedade atua no recebimento, secagem, beneficiamento, armazenagem, industrialização e comercialização da produção dos cooperados, com destaque para os produtos, como a soja, o milho e o trigo; a produção e a comercialização de rações; a produção de frangos, através do sistema de parceira com os produtores, o abate e a comercialização da produção; a compra em comum de insumos e bens de consumo, além da prestação de serviços, visando ao desenvolvimento e à melhoria das condições socioeconômicas dos seus associados.

NOTA 03 - ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As Demonstrações Contábeis foram elaboradas em conformidade com as Práticas Contábeis, adotadas no Brasil, aplicáveis às empresas de grande porte, consideradas ainda aspectos específicos da Lei 5.764/71 que regem o sistema cooperativo e a NBC T 10.8 do Conselho Federal de Contabilidade, específicos para as Sociedades Cooperativas, exceto quanto à mensuração e ao registro do ajuste a valor presente sobre ativos e passivos, segundo as regras estabelecidas na NBC TG 12, aprovadas pela resolução 1.151/09, sendo o valor calculado unicamente em relação aos saldos a receber na data do balanço.

NOTA 04 - PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS

04.1 Regime de Escrituração

Foi adotado o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais, ocorridas no exercício. A aplicação desse regime implica o reconhecimento dos ingressos e dispêndios, bem como das receitas, custos e despesas, quando ganhos ou incorridos, independentemente de seu efetivo recebimento ou pagamento.

04.2 Reconhecimento das Receitas

Todas as modalidades de vendas, praticadas pela Cooperativa, são reconhecidas no momento da emissão da nota fiscal, por satisfazerem os requisitos exigidos na NBC TG 30, aprovada pela Resolução 1.187/09 do Conselho Federal de Contabilidade, com exceção das Vendas para Entrega Futura, cujo faturamento é registrado no Passivo Circulante, como Produtos a Entregar, e estão reconhecidas pelo valor de venda, de modo que a margem de comercialização destes produtos e mercadorias somente será reconhecida no Resultado do Exercício no momento da efetiva entrega dos bens.

04.3 Vendas com Preços a Fixar

As vendas com preços a fixar foram reconhecidas nos ingressos/receitas, e os créditos correspondentes encontram-se mensurados no ativo ao valor de mercado na data do balanço, descontados eventuais custos a incorrer, estando sujeitos às variações de preços até a data da fixação.

04.4 Créditos em Físico de Produto

Os créditos em físico de produto foram mensurados, tomando por base o valor de mercado futuro, que corresponde aos preços praticados no nível de produtor, e a aplicação de ajuste a valor presente, com taxa de desconto de 10% a.a., proporcional ao prazo a transcorrer até o vencimento, descontada a contribuição previdenciária rural.

Segue a posição dos créditos em produtos, na data do balanço:

Produtos	Vcto. Safra	Volume em scs	Valor Unitário	Valor Total
Soja	2009	32	30,00	958
	2010	6.317	44,40	280.488
	2011	44.622	40,20	1.793.791
	2012	5.861	36,00	210.999
	2013	3.977	32,40	128.849
	2014	512	28,80	14.752
	Soma	61.321		2.429.837
Milho	2011	448	18,00	8.072
	Soma	448		8.072
Total Geral.....				2.437.909

Os valores desta conta estão registrados no ativo circulante e não circulante, nos valores de R\$ 2.083.309,00 e R\$ 354.600,00, respectivamente.

04.5 Créditos Tributários

Os saldos credores de Pis e Cofins, decorrentes da apuração pelo regime não cumulativo, são registrados no ativo, porém é mantida a provisão em conta redutora para que o efeito positivo no resultado ocorra somente quando da efetiva realização dos créditos, visto que sobre os mesmos recaem questionamentos e divergências de interpretações quanto à fiscalização da Receita Federal do Brasil.

04.6 Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Consoante ao que determina a NBC TG 01, aprovada pela Resolução 1.292/10 do Conselho Federal de Contabilidade, que trata da redução de ativos ao seu valor recuperável, apesar de não ter sido elaborado trabalho técnico específico, foram reunidas evidências de que não existem ativos com valores superiores aos possíveis de serem recuperados pelo uso ou venda.

04.7 Ajuste a Valor Presente

O ajuste a valor presente, previsto na NBC TG 12, aprovada pela Resolução 1.151/09 do Conselho Federal de Contabilidade, foi calculado sobre os saldos de créditos, remanescentes na data do balanço, tendo em vista a inexistência de condições técnicas de mensuração e o registro no momento da realização de cada operação, o que resultou no valor de R\$ 385.000,00, cujo valor irá compor a receita financeira do próximo exercício. Não foi aplicado ajuste a valor presente nas contas do passivo, por não haver operações sujeitas a este tipo de ajuste.

O ajuste a valor presente foi calculado sobre os saldos a receber, decorrente das vendas a prazo aos cooperados, sendo aplicada a taxa pró-rata, equivalente à diferença entre o preço de venda à vista e preço a prazo.

04.8 Avaliação dos Estoques

Os estoques, existentes na data do balanço, foram avaliados de acordo com os seguintes critérios:

Mercadorias de Revenda: custo médio móvel ponderado, despojado dos impostos recuperáveis.

Produtos agroindustriais: custo de produção não superior ao valor de mercado, exceto os estoques do abatedouro de aves que foram avaliados em 70% do preço de venda.

Animais vivos: valor justo de mercado, menos a despesa de venda ou o custo de produção, não superior ao valor de mercado.

Produtos agrícolas próprios: valor de mercado no nível de produtor, cotado em mercado ativo.

Produtos agrícolas de cooperados mantidos em depósito: valor de mercado no nível de produtor, cotado em mercado ativo, e mesmo critério de mensuração das safras a liquidar no passivo.

04.9 Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

A provisão para créditos de liquidação duvidosa foi constituída em montante, considerado suficiente para a cobertura das perdas que possam ocorrer na realização dos créditos.

No final do exercício, o valor da provisão totalizou R\$ 5.000.000,00, sendo complementada em R\$ 2.000.000,00, no encerramento do exercício, com reflexo negativo sobre o resultado do exercício neste mesmo montante.

A base para o cálculo dessa provisão constitui-se nos adiantamentos a terceiros, nos créditos de difícil realização, as cobranças judiciais e nos créditos com cooperados e clientes vencidos a mais de 60 dias.

No decorrer do exercício, foi baixado, diretamente para despesas/dispêndios operacionais, o montante de R\$ 78.000,00, em conformidade com as regras, estabelecidas nos Artigos 9º ao 14º da Lei nº 9.340/96.

04.10 Gastos Antecipados

As despesas e os dispêndios antecipados foram registrados no ativo circulante e não circulante, com saldos de R\$ 803.203,00 e R\$ 226.417,00, respectivamente, sendo apropriadas mensalmente, pelo regime de competência.

04.11 Depreciação do Imobilizado

A depreciação do ativo imobilizado foi calculada pelo método linear sobre o valor depreciável dos bens, apurado com base na estimativa de vida útil e valor residual recuperável, em conformidade com a NBC TG 27, aprovada pela resolução CFC nº 1.177/09, e com o laudo técnico, elaborado pela IGPTEC Avaliações, Perícias e Consultoria Técnica Ltda.

A mudança de critério no cálculo das depreciações, em relação ao ano anterior, implicou a redução dos dispêndios/despesas e custos no valor de R\$ 3.523.069,00, com efeito líquido no resultado de R\$ 2.186.181,00, em função de realização do Ajuste de Avaliação Patrimonial, no valor de R\$ 1.336.888,00.

04.12 Custo Atribuído

Foi adotada a prática de mensuração dos bens do ativo imobilizado pelo custo atribuído, como previsto na ITG 10, aprovada pela Resolução nº 1.263/09 do Conselho Federal de Contabilidade, especificamente o item 22 da referida resolução, que permite adotar como custo atribuído os valores apurados, por meio de laudo de reavaliação, tendo sido este realizado no ano de 2008. A contrapartida do aumento dos bens do ativo imobilizado, com saldo de R\$ 45.295.373,00, encontra-se registrada no Patrimônio Líquido, na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial.

04.13 Produtos em Depósito

Os produtos, recebidos em depósito de produtores, estão contabilizados no passivo circulante, em contrapartida dos estoques, e mensurados a valor de mercado praticado pela Cooperativa na data do balanço, nas quantidades e nos valores divulgados na Nota Explicativa 5.11.

04.14 Vendas para Entrega Futura

As operações de venda para entrega futura foram registradas no passivo, devendo ser reconhecidas nas receitas somente quando for efetiva a entrega dos produtos e mercadorias vendidas e apropriados os custos correspondentes.

04.15 Custo de Empréstimos

No exercício, foram ativados encargos financeiros de empréstimos, tomados com a finalidade de financiar a compra ou a construção de bens do imobilizado, no montante de R\$ 3.078.287,00, em conformidade com a NBC TG 20, aprovada pela Resolução CFC nº 1.172/09. Esse valor deixou de ser reconhecido como despesa financeira e será levado para o resultado através da depreciação, a partir do momento em que os bens entrarem em operação. A taxa de capitalização utilizada foi de 6,75% ao ano.

04.16 Provisões

As provisões constituídas foram baseadas no conceito, estabelecido na NBC TG 25, aprovada pela Resolução 1.180/09 do CFC, que define provisão como sendo um passivo de prazo ou de valor incertos, e passivo, como uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade, capazes de gerar benefícios econômicos.

04.17 Operações com Não Cooperados

Neste exercício, foram mantidas as mesmas regras do ano anterior quanto aos critérios de apuração dos resultados das operações com terceiros, consoante normas fiscais vigentes e NBC T 10.8, que preveem o registro das operações com associados, como ingressos e dispêndios, tendo registrado tais operações destacadamente, de modo a permitir o cálculo para a incidência de tributos, inclusive mantido o critério de apuração do ganho líquido das aplicações financeiras, que passou a ser apurado pela apropriação integral das receitas de aplicações financeiras no resultado de atos não cooperativos, deduzido o custo de captação dos recursos aplicados. O resultado líquido das operações com terceiros, apurado no exercício de 2010, foi de R\$ 1.646.857,00 e, em 2009, no valor de R\$ 1.212.389,00, ambos integralmente destinados ao FATES.

04.18 Imposto de Renda e Contribuição Social

O Imposto de Renda e a Contribuição Social foram calculados unicamente sobre os resultados com não cooperados em face da não incidência sobre o resultado das operações com os cooperados.

De acordo com a NBC TG 32, aprovada pela Resolução CFC nº 1.189/09, foram provisionados IRPJ e CSLL sobre o valor do ajuste de avaliação patrimonial, registrado em contrapartida do imobilizado, atualizado pelo custo atribuído, na proporcionalidade média das operações com os não cooperados. O registro dos impostos, no valor de R\$ 3.988.011,00, foi feito no passivo não circulante em contrapartida de conta redutora do ajuste de avaliação patrimonial.

04.19 Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social

Em 2010 e 2009, não foram utilizados recursos do RATES, para absorver os dispêndios com Assistência Técnica, Educacional e Social, cujos gastos foram integralmente absorvidos no resultado do exercício.

04.20 Resultado de Participações Societárias

Foram reconhecidos, no resultado do exercício, valores relativos a participações em outras Sociedades Cooperativas, referentes ao retorno de sobras e bonificações no exercício de 2010, em um total de R\$ 194.040,00, registrados em outros ingressos operacionais.

04.21 Juros sobre o Capital Social

Foram atribuídos juros de 6% sobre o capital social integralizado, cujo valor encontra-se computado no resultado do exercício, no montante de R\$ 1.032.969,00, podendo ser capitalizado ou distribuído a critério da Assembleia Geral. Em 2009, a taxa de juros também foi de 6% e resultou no montante de R\$ 899.326,00.

NOTA 05 - DETALHAMENTO DE SALDOS

05.1 Aplicações de Liquidez Imediata

Bancos	2010	2009
Banco "A"	27.440.234	19.855.231
Cooperativa de Crédito	34.300.292	31.201.077
Outros	6.860.058	5.672.923
Total	68.600.584	56.729.231

As aplicações de liquidez imediata estão atualizadas com os rendimentos, apropriados até a data do balanço.

05.2 Créditos com Associados

Detalhamento dos créditos com associados na data do balanço:

Contas	2010	2009
Adiantamento de Safras	22.876.880	22.863.942
Base de Troca	2.083.309	2.464.617
Outros Créditos	498.302	1.896.404
Soma Circulante	25.458.491	27.224.963
Base de Troca	354.600	458.129
Conta Recoop	677.852	905.133
Cobrança Judicial	1.038.314	823.188
Soma Não Circulante	2.070.766	2.186.450
Total	27.529.257	29.411.413

Composição da conta, Adiantamento de Safra, com o cômputo dos juros apropriados até a data do balanço e excluído o ajuste a valor presente:

Composição	2010	2009
A vencer longo prazo	135.737	249.983
A vencer curto prazo	16.742.318	15.276.458
Vencidos até 30 dias	5.266.152	3.430.015
Vencidos de 31 a 60 dias	351.299	1.829.603
Vencidos de 61 a 90 dias	133.763	1.136.896
Vencidos de 91 a 180 dias	111.410	635.507
Vencidos de 181 a 365 dias	97.208	266.620
Vencidos a mais de 365 dias	38.992	38.861
Totais	22.876.880	22.863.942

O critério de reconhecimento do ajuste a valor presente está descrito na NE 04.7, e a provisão para créditos de liquidação duvidosa na NE 04.9.

05.3 Créditos com Clientes

Detalhamento dos créditos com clientes, segundo os seus vencimentos:

Composição	2010	2009
A vencer longo prazo	-	25.336
A vencer curto prazo	14.756.473	12.514.105
Vencidos até 30 dias	2.534.070	3.612.225
Vencidos de 31 a 60 dias	1.136.789	190.326
Vencidos de 61 a 90 dias	31.200	128.118
Vencidos de 91 a 180 dias	192.831	167.389
Vencidos de 181 a 365 dias	146.025	66.076
Vencidos a mais de 365 dias	91.850	51.714
Totais	18.889.238	16.755.289

O crédito mais representativo, registrado nesta conta, corresponde a vendas de soja e milho com preço a fixar, o qual está avaliado pelo preço de mercado, praticado pela Cooperativa na data do balanço.

05.4 Impostos a Recuperar

Composição dos créditos tributários na data do balanço:

Tributos a Recuperar	2010	2009
ICMS	1.893.767	1.305.479
IRPJ	572.606	314.162
CSLL	35.350	184.983
PIS a Recuperar	1.849.705	1.494.013
PIS Crédito a Realizar	(1.735.260)	(1.402.623)
COFINS a Recuperar	8.522.499	6.884.152
COFINS Crédito a Realizar	(7.995.134)	(6.462.987)
Pis e Cofins Imobilizado	537.386	50.570
ICMS Imobilizado	493.128	32.728
Soma Circulante	4.174.048	2.400.478
Pis e Cofins Imobilizado	2.075.444	-
ICMS Imobilizado	2.100.931	-
Soma Não Circulante	4.176.375	-
Total	8.350.422	2.400.478

Conforme exposto na NE 04.5, foi constituída provisão dos créditos do PIS e COFINS, para o reconhecimento no resultado somente no caso da sua efetiva realização, sendo mantido apenas o valor líquido destes créditos, apurados sobre mercadorias em estoques, e vinculados às aquisições do imobilizado a serem apropriados em períodos futuros. A Cooperativa já encaminhou administrativamente o pedido de ressarcimento de créditos no valor de R\$ 2.942.530,00 e aguarda a manifestação da Receita Federal para o deferimento dos pedidos.

Parte dos créditos do ICMS, no valor de R\$ 501.786,00, encontra-se em processo de transferência, cujo valor será realizado para pagamento de fornecedores.

05.5 Estoques

Resumo dos estoques, existentes na data do balanço:

PRODUTOS/SETORES	2010			2009
	Quantidade em sacas	Valor Unitário	TOTAL	TOTAL
Soja	193.037	45,80	8.841.081	581.725
Milho	110.445	20,50	2.264.131	10.965.688
Trigo	840.992	24,00	20.183.817	20.128.540
Demais produtos agrícolas			1.287.512	1.377.500
Soma Produtos Agrícolas			32.576.541	33.053.454
Insumos			18.075.897	17.031.511
Supermercados			1.141.379	1.414.236
Rações e Concentrados			2.335.958	1.317.624
Ativo Biológico			2.599.824	727.220
Almoxarifado			1.533.346	1.116.410
Produtos Industrializados			1.184.119	0
Total			59.447.064	54.660.455

Os critérios de avaliação dos estoques estão descritos na Nota Explicativa 04.8.

A Cooperativa possuía, em seus armazéns, a quantia de 21.909,7 ton. de trigo, 5.434,4 ton. de milho comercial e 1.112,8 ton. de feijão preto e cores, todos da Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB, os quais são oriundos de operações de depósito com contrato de prestação de serviços de armazenagem. Esse volume físico não se encontra registrado nas contas patrimoniais, conseqüentemente, não consta nos saldos do balanço.

Encontram-se contabilizadas, como ativo biológico, nos termos da NBC TG 29, aprovada pela Resolução 1.186/09 do CFC, as criações de frangos e gado bovino, avaliadas pelo custo de formação, que não excede o valor de mercado.

Segue a composição dos estoques de produtos agrícolas em 31.12.2010:

PRODUTO	unid.	Quant.	Custo Unitário	Valor Total
ARROZ	sc	57	17,00	976
AVEIA	sc	13.715	20,00	274.306
CEVADA	sc	112	17,00	1.898
MILHO	sc	110.445	20,50	2.264.131
SOJA	sc	193.037	45,80	8.841.081
SORGO	sc	715	16,30	11.652
TRIGO	sc	840.992	24,00	20.183.817
TRIGUILHO	sc	51.074	17,00	868.263
CENTEIO	sc	1.994	18,00	35.890
FEIJÃO CARIOCA	sc	54	70,00	3.786
TRITICALE	sc	4.905	18,50	90.742
TOTAL				32.576.541

05.6 Depósitos Judiciais

Composição dos depósitos judiciais na data do balanço:

Contas	2010	2009
Depósito Judicial - Funrural	23.866.506	21.624.247
Depósito Judicial – INCRA	103.597	103.597
Depósito Judicial – PIS/COFINS	1.118.858	1.118.858
Depósito Judicial – FAP	234.806	0
Depósito Recursal	47.641	16.279
TOTAL	25.371.407	22.862.981

Os saldos de depósitos judiciais relativos ao Funrural estão vinculados ao processo, no qual a Cooperativa discute a constitucionalidade da contribuição previdenciária rural, incidente sobre a comercialização da produção de seus cooperados. O valor da contribuição, descontada dos cooperados, encontra-se registrada no passivo não circulante, aguardando desfecho da ação; e os valores, reconhecidos pelo valor original dos depósitos.

05.7 Investimentos

Posição dos investimentos na data do balanço:

Contas	2010	2009
Cooperativa de Crédito	1.424.441	1.262.864
Propriedades p/Investimentos	521.727	0
Outros Investimentos	160.699	110.516
Total	2.106.867	1.373.380

O investimento na Cooperativa de Crédito foi ajustado, de acordo com a posição informada pela investida, e inclui as sobras capitalizadas em favor da Cooperativa Modelo, em 2010.

A propriedade para investimento refere-se à Unidade de Laticínios que se encontra locada, tendo sido avaliada pelo laudo de avaliação de dezembro de 2008 e deduzidos os encargos de depreciação de 2009 e 2010, além de reclassificada para esta conta no encerramento do exercício.

05.8 Imobilizado

O ativo imobilizado encontra-se reconhecido pelo custo, atribuído na forma prevista na ITG 10, aprovada pela resolução 1.263/09 do CFC. Em 2010, as taxas de depreciação foram adequadas com base na estimativa de vida útil e no valor residual recuperável, em conformidade com o previsto na NBC TG 27, aprovada pela Resolução 1.177/09 do Conselho Federal de Contabilidade, sendo aquelas calculadas pelo método linear.

DESCRIÇÃO	Residual 12 2009	Baixa Reavaliação	Aquisições	Baixas	Transf	Depreciação	Residual 12 2010
PREDIOS	41.289.990	0	8.361.228	0	385.850	1.014.332	48.251.036
MÁQ. EQUIP. ARMAZEM	20.513.091	0	727.861	0	0	1.663.892	19.577.061
MAQ. EQUIP. OFICINA	3.814	0	20.526	0	0	798	23.543
INSTALAÇÕES	2.039.315	0	2.087.517	0	6.987	337.867	3.781.979
MOB. EQUIP. SUPERMERCADO	341.079	0	49.424	7.465	0	34.182	348.856
TERRENOS	15.761.860	0	535.680	348	0	0	16.297.192
VEICULOS	6.316.456	0	780.864	4.133	0	537.159	6.556.028
MOB. EQUIP. ESCRITORIO	404.319	0	781.379	381	0	72.089	1.113.229
IMOBILIARIOS P/ LATICINIO	161.101	17.839	0	13.768	128.890	604	0
EQUIP. COMBATE INCENDIO	5.875	0	0	0	0	1.500	4.375
EQUIP. INFORMATICA	456.988	0	469.512	2.265	0	153.843	770.391
EQUIPAMENTOS P/ AVIARIO	384.523	0	41.662	0	0	40.800	385.385
MAQUINAS EQUIP. INDUSTRIAIS	0	0	30.563.843	0	0	46.780	30.517.063
IMOBILIZAÇÕES EM ADTO	39.849.633	0	22.856.560	0	0	0	62.706.193
TOTAL	127.528.045	17.839	67.276.058	28.360	521.727	3.903.845	190.332.331

Como descrito na NE 04.12, foi adotado como custo atribuído os valores apurados pela reavaliação patrimonial, realizada em 2008, e encontra-se registrado em contrapartida na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, com saldo de R\$ 45.295.370,00, na data do balanço.

Para as contas com maior representatividade, as depreciações foram calculadas sobre o valor depreciável, apuradas sobre o custo atribuído, a partir da vida útil remanescente e do valor residual recuperável no final da vida útil, embasado em laudo técnico, para as seguintes contas:

Contas	Taxas Médias
Prédios	2,04%
Máquinas e Equipamentos de Armazéns	7,88%
Veículos	7,52%
Máquinas e Equipamentos Industriais	1,84%

Para as demais contas, foram adotadas as taxas admitidas pela Receita Federal do Brasil, para fins fiscais.

Bens em garantia:

Objetivando contrair créditos financeiros junto a instituições bancárias, especialmente para os financiamentos de ativo fixo, Recoop e Prodecoop, a Cooperativa deu, em garantia, bens (terrenos, edificações e maquinários) de sua propriedade.

05.9 Intangível

Informações	Softwares
Saldos em dezembro de 2009	30.202
Adições - aquisição	1.079.607
Saldos em dezembro de 2010	1.109.809
Tipo de vida útil	indefinida

Os *softwares* têm vida útil indefinida, porém não foi aplicado o teste de *impairment* para avaliar a sua recuperabilidade, em razão de a maioria dos sistemas ter sido adquirido no final do exercício de 2010.

05.10 Empréstimos e Financiamentos

Os valores dos empréstimos e financiamentos encontram-se atualizados, segundo as taxas contratuais pactuadas e classificados entre passivo circulante e não circulante, conforme os seus prazos de vencimento.

BANCO/CONTRATO	TAXA DE JUROS	CURTO PRAZO	LONGO PRAZO	TOTAL
Banco "A" - Diversos	6,75% aa	23.976.971	78.599.274	102.576.245
Banco "B" - Diversos	4% aa	5.117.383	0	5.117.383
Banco "B" - Diversos	6,75% aa	7.457.698	7.650.385	15.108.082
Banco "C" - Diversos	9,75% aa	201.403	688.129	889.532
Banco "C" - Diversos	6,75% aa	15.517.255	10.695.544	26.212.799
Banco "D" - Diversos	6,75% aa	13.401.639	0	13.401.639
Banco "E" - Diversos	6,75% aa	10.331.065	0	10.331.065
SOMA	-	76.003.413	97.633.331	173.636.745

05.11 Obrigações com Associados

Composição das obrigações com associados na data do balanço:

OBRIGAÇÕES COM ASSOCIADOS				
PRODUTOS	2010		2009	
	Volume em Sacas	Preço por Saca	Valor Total	Valor Total
Soja	387.447	45,80	17.745.050	10.491.963
Milho	620.625	20,50	12.722.811	15.536.304
Trigo	615.965	24,00	14.783.172	14.518.356
Outros	28.063	18,34	514.692	663.219
SOMAS			45.765.725	41.209.843
Produção a pagar com preço fixado			17.714.094	15.237.348
TOTAL			63.479.819	56.447.191

Os produtos, recebidos em depósito de produtores, estão contabilizados na conta de estoques e mensurados pelo valor de mercado, praticado pela Cooperativa, na data do balanço, como foi divulgado na Nota Explicativa 4.13.

05.12 Provisões, Passivos e Ativos Contingentes

Considerando as incertezas a respeito de valores e prazos de obrigações existentes, em base estimativa, foram constituídas as provisões a seguir demonstradas, as quais levaram em consideração os prognósticos dos assessores jurídicos, nos casos em que existam demandas judiciais.

Provisões	Saldos 12/2009	Complemento	Utilização e Reversão	Saldos 12/2010
Tributárias	2.204.269	234.806	0	2.439.075
Trabalhistas	585.000	0	0	585.000
Funrural	21.624.247	2.242.258	0	23.866.506
Outras	5.555.000	0	5.555.000	0
Somas	29.968.517	2.242.258	5.555.000	26.890.581

Consoante ao que está descrito na NE 05.6, existem depósitos judiciais no montante de R\$ 25.371.407,00, visando a resguardar a Cooperativa da incidência de multa e juros, bem como a evitar a autuação fiscal em relação aos valores que estão sendo questionados judicialmente.

As provisões constituídas foram realizadas em conformidade com os prognósticos dos assessores jurídicos da Cooperativa, cujos valores são considerados suficientes para atender aos riscos das demandas judiciais.

Em 2010, foi revertida a provisão de riscos e contingências comerciais, no valor de R\$ 5.555.000,00, tendo em vista a inexistência de motivos para a sua permanência.

05.13 Capital Social

O capital social Integralizado está representado pela participação de 4.613 associados, atingindo um montante de R\$ 17.880.362,00, dividido em quotas partes, no valor unitário de R\$ 1,00.

NOTA 06 - OUTRAS INFORMAÇÕES

06.1 Natureza e Finalidade das Reservas

A) RESERVA LEGAL

A Reserva Legal é indivisível entre os cooperados, sendo constituída com o mínimo de 50% das sobras do exercício, além de eventuais destinações a critério da AGO, e destina-se para a cobertura de perdas com associados ou terceiros.

B) RESERVA DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, EDUCACIONAL E SOCIAL

Este Fundo também é indivisível entre os cooperados, sendo constituído com o lucro das operações com terceiros, mais 10% das sobras líquidas de cada exercício, e destina-se à cobertura de gastos com assistência técnica, educacional e social aos cooperados, seus familiares e aos próprios empregados da Cooperativa.

C) AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

O saldo da Reserva de Reavaliação foi reclassificado para a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, em função do disposto na ITG 10, aprovada pela Resolução CFC nº 1.263/09. Em 2010, foi constituída provisão de IRPJ e CSLL, nos termos da NBC TG 32, aprovada pela Resolução CFC nº 1.189/09, figurando, na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, o saldo líquido de R\$ 45.295.373,00.

O valor, realizado em 2010, através da depreciação e baixa de bens, no valor de R\$ 1.782.928,00, foi revertido diretamente para a conta Sobras e Perdas, sendo computada na formação do resultado abrangente.

D) RESERVA DE SOBRAS A REALIZAR

Esta reserva foi constituída, para evitar a distribuição de sobras não realizadas financeiramente, aprovada, de forma devida, pela Assembleia Geral dos Sócios.

E) RESERVA DE INVESTIMENTOS E DESENVOLVIMENTO

Está prevista no art. 48 do estatuto social e é constituída a critério da Diretoria, destinada a suportar as aplicações de recursos em immobilizações, realizadas ou projetadas.

F) RESERVA DE INCENTIVO ÀS EXPORTAÇÕES

A reserva de incentivo à exportação foi criada visando a fortalecer o capital de giro da Cooperativa e dar cobertura a eventuais perdas ou gastos anormais, resultantes dos contratos de exportações, a qual terá como fonte de recursos as retenções efetuadas dos associados a esse título, em substituição à contribuição previdenciária rural, no caso de os produtos serem exportados.

06.2 Seguros

Os seguros, contratados pela Cooperativa para cobertura de bens imóveis, vigentes na data do Balanço, somam a importância de R\$ 165.000.000,00.

A política de contratação de seguros considera principalmente a concentração de riscos e a sua relevância. Estes contratos de seguros foram firmados por valores considerados suficientes pela Administração, levando-se em consideração a natureza de suas atividades e a orientação de seus consultores especializados na área.

06.3 Avais

A Cooperativa possui avais, concedidos em favor de cooperados, referentes aos financiamentos para a construção de aviários, no montante de R\$ 4.740.000,00.

06.4 Resultado Financeiro

Demonstrativo de apuração do resultado financeiro líquido nos respectivos exercícios:

Rubricas	2010	2009
Receitas financeiras:	11.104.804	9.502.023
- Juros ativos	387.268	387.184
- Rendimentos de aplicações financeiras	2.957.448	3.353.606
- Variações Cambiais	1.620.703	0
- Juros s/ Adto Safra	3.062.236	2.789.245
- Descontos Recebidos	636.189	1.315.619
- Variações preços prod Agrícolas	2.233.004	1.476.059
- Outras	207.956	180.310
Despesas financeiras:	9.125.038	7.048.394
- Descontos Concedidos	2.297.804	2.156.960
- Juros s/ Empréstimos e Financiamentos	3.561.921	1.070.718
- Juros s/ Capital Social	1.032.969	899.326
- Custo Financ Aplicações	1.882.285	2.483.877
- Outros	350.059	437.514
Resultado Financeiro Líquido	1.979.766	2.453.628

06.5 Imposto de Renda e Contribuição Social

Resumo da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro:

Rubricas	Base IRPJ	Base CSLL
Resultado líquido antes do IRPJ e da CSLL	6.011.456,03	6.011.456,03
Adições:		
- Provisões	919.818,73	919.818,73
- Realização Ajuste de Avaliação Patrimonial	424.336,81	424.336,81
- Provisão Juros sobre o Capital	245.846,72	245.846,72
- Depreciação Diferença IPC/90	0	23.378,27
- Outras adições	74.363,94	72.145,34
Exclusões:		
- Resultado Ato Cooperativo	-4.103.739,10	-4.103.739,10
- Juros sobre o Capital	-229.687,98	-229.687,98
- Reversão Provisões	-1.322.090,00	-1.322.090,00
- Subvenções e Doações	-22.597,29	-22.597,29
Base de cálculo ajustada	1.997.707,86	2.018.867,54
Valor do IRPJ e da CSLL	480.901,39	181.698,08

06.6 Instrumentos Financeiros

Caracteriza-se como instrumento financeiro qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro em uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de patrimônio em outra entidade.

Risco de Crédito ou de Concentração:

Os instrumentos financeiros, que potencialmente poderiam sujeitar a Cooperativa a risco de crédito ou de concentração, referem-se a saldos em bancos, créditos com cooperados e clientes, sendo que, quanto às aplicações financeiras, 48,74% dos valores foram aplicados em uma única agência do Banco do Brasil.

Riscos de Variações de Preços:

A Cooperativa realizou operações de venda de produto agrícola que se encontravam nos estoques, com preço fixo e vencimento futuro. O crédito dessas operações encontra-se registrado na conta clientes e foi ajustado a valor presente na data do balanço. O custo dos produtos vendidos foi apropriado, sendo o valor de mercado, na data do balanço, utilizado para os casos em que o produto se encontrava depositado e ainda não havia sido liquidado.

A Cooperativa realizou igualmente operações de compra de produtos agrícolas para recebimento futuro, com preço fixo e vencimento futuro. Os valores a pagar encontram-se registrados no passivo e ajustados a valor presente na data do balanço, enquanto os créditos em físico de produto, registrados no ativo, ajustados ao valor de mercado.

Os créditos em físico de produto, registrados no ativo a valor de mercado, se relacionam com os saldos de produtos em depósito a liquidar, registrados no passivo, ambos mensurados a valor de mercado.

A posição de saldos, indexados em físico de produto na data do balanço (em sacas de 60kg), sujeitos a variações de preços, era a seguinte:

Natureza	Sacas Soja	Sacas Milho	Sacas Trigo
Créditos de vendas com preços a fixar	112.625	145.559	0
Estoques existentes	193.037	110.445	840.992
Outros créditos em físico de produto	61.321	448	0
Saldos de produtos em depósito – a liquidar	-376.503	-620.624	-579.383
Saldo em físico	-9.520	-364.172	261.609

Apesar do volume físico acima demonstrado, exposto a riscos de variações de preços, com base nas perspectivas e expectativas de mercado, a Administração decidiu por não constituir operações de proteção.

Além das operações reconhecidas contabilmente, acima apresentadas, existem negócios realizados de compra e venda a mercado futuro, sendo a quantidade de compra de 530 mil sacas de soja e de venda de 608 mil sacas, para as quais foram realizadas operações de proteção, inexistindo, assim, riscos expressivos no que se refere a estes negócios.

06.7 Comparabilidade

Para fins de comparabilidade, nas demonstrações contábeis, relativas ao exercício anterior, o saldo da conta de Reserva de Reavaliação, no valor de R\$ 51.066.312,00, foi reclassificado para a conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial.

06.8 Eventos Subsequentes

Não ocorreram eventos subsequentes entre a data de encerramento do exercício social e de aprovação das demonstrações contábeis para fins de divulgação (20/01/2011) que pudessem afetar as informações divulgadas, bem como a análise econômica e financeira.

06.9 Demonstração dos Fluxos de Caixa

Na montagem da demonstração dos fluxos de caixa de investimentos e financiamentos, foram efetuados os seguintes ajustes entre os saldos das contas patrimoniais, a fim de eliminarem efeitos de variações que efetivamente não representaram movimentação de caixa:

a) Reclassificação do patrimônio líquido, da conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, para provisão de IRPJ e CSLL, do valor de R\$ 3.988.011,00;

b) Reclassificação do imobilizado para propriedades para investimentos, no valor de R\$ 521.727,00;

c) Reclassificação dos juros capitalizados, do passivo circulante para a conta de Capital Social, no valor de R\$ 764.426,00.

06.10 Subvenções e Assistência Governamental

A Cooperativa detém o benefício fiscal de isenção do recolhimento do ISSQN pelo prazo de 15 anos, a contar da publicação da Lei Municipal nº 1.000/08, inclusive no que tange aos serviços prestados à Cooperativa durante a realização das obras de construção, instalação e ampliação. Em 2010, foi obtido o benefício fiscal no valor de R\$ 94.947,00, cujo valor foi lançado em conta de resultados e destinado à Reserva de Doações/Subvenções, em conformidade com a Resolução CFC nº 1.305/10.

06.11 Balanço Social

As informações de natureza social e ambiental, identificadas como Balanço Social, não fazem parte das demonstrações contábeis e não foram auditadas.

7.7 RELATÓRIOS GERENCIAIS²⁸

Demonstrações Contábeis como Instrumento de Gestão

Os dados contábeis quando estruturados de forma adequada, ou seja, quando organizados no sistema de informações da Cooperativa considerando os preceitos estudados no capítulo 6.2.1, podem auxiliar o processo de gestão. Através do monitoramento das demonstrações contábeis, ações e decisões estratégicas ganham sustentação em informações de qualidade e com razoável segurança.

Estando inseridas em um mercado altamente competitivo, as empresas vêm sendo pressionadas pela apresentação de resultados financeiros expressivos. Para sobressair-se neste ambiente, a velocidade e a qualidade das informações para tomada de decisão são fundamentais. Neste sentido, as organizações devem munir-se de dados confiáveis capazes de promover análises que conduzam a ações as quais possam reduzir os riscos e aumentar a eficiência.

Diferentemente da apresentação das demonstrações financeiras, que é obrigatória para todas as Cooperativas, a sua análise e utilização no processo decisório é facultativo, porém, altamente recomendável, tendo em vista os benefícios por ela proporcionados. A análise das informações contábeis revela a lucratividade e a situação financeira da empresa, a possibilidade de redução de custos controláveis, bem como proporciona o suporte para a definição de uma política de preços compatíveis com as condições da Cooperativa e do mercado.

As informações que subsidiam as análises gerenciais dependem fundamentalmente da estrutura sistêmica da Cooperativa, da maneira com a qual ela foi estruturada e da capacidade de detalhamento dos dados definida no seu sistema ERP – *Enterprise Resource Planning*.

A organização pode optar pelo desmembramento das demonstrações contábeis por filial, por unidade de negócio e/ou por centro de custos o que auxiliará consideravelmente a análise

²⁸ Texto escrito por Jacson Carlos Guadagnin

e conseqüente processo decisório. Porém, a estrutura de dados (entrada dos registros no ERP e armazenamento no banco de dados) deve estar preparada para tal. Podemos citar como um exemplo da situação acima, o registro de uma despesa onde é detalhada a unidade de negócios, a filial e o centro de custos. Desta forma, poderemos visualizar detalhadamente o resultado operacional por unidade de negócios, por filial ou por centro de custo ao emitir uma demonstração de sobras ou perdas.

Cabe salientar que somente com a segregação dos registros das receitas, dos custos e das despesas, por meio de regras de integração contábil, bem estruturadas, será possível o armazenamento de dados de forma confiável, para posterior extração de informações no conceito sugerido. Em resumo, para termos a possibilidade de apurar os resultados nos diversos níveis sugeridos, é fundamental o armazenamento com sérios critérios de integração contábil.

A- Indicadores de desempenho, gerados a partir da Contabilidade:

Segundo Vale (2003), a empresa moderna deve possuir sofisticados sistemas de informação e sensores altamente apurados para identificar e perseguir novas oportunidades, mapear e contornar ameaças, bem como conseguir comparar, a todo o momento, a sua posição relativa em face dos concorrentes, clientes e fornecedores.

“O empresário não pode ficar estático, alheio às mudanças. Ele deve se reciclar, se atualizar, conhecer as técnicas modernas, para se adaptar ao impacto causado pelo crescente desenvolvimento tecnológico” (SOBRINHO, 1994 apud RESENDE; NASCIMENTO, 2011).

Os indicadores de desempenho são como um referencial para os gestores, assim como o velocímetro e as placas de sinalizações são para o motorista de um automóvel, porque, sem eles, torna-se difícil o processo de tomada de decisão.

Se as cooperativas não tiverem os seus referenciais, os seus sinais, como elas vão andar? Para onde elas vão? Qual o caminho a percorrer? Quais as decisões os empresários vão tomar?

O objetivo dos indicadores de desempenho é, portanto, fornecer informações importantes para tomada de decisão, além de averiguar se a empresa está se desenvolvendo dentro do que foi planejado.

A análise dos indicadores de desempenho, de preferência de forma gráfica, consegue transmitir, com mais objetividade e clareza, as reais tendências da Cooperativa, aspecto fundamental para a análise e, em muitos casos, a reversão de tendências negativas.

Na seqüência, seguem alguns gráficos que demonstram, meramente de forma ilustrativa, as tendências de uma organização, usando indicadores financeiros:

Capital Circulante Líquido

O capital circulante líquido é a diferença entre o ativo circulante (disponível, contas a receber, estoques e despesas pagas antecipadamente) e o passivo circulante (fornecedores, contas a pagar), realizáveis e exigíveis até o término do exercício subsequente (Gráfico 1).

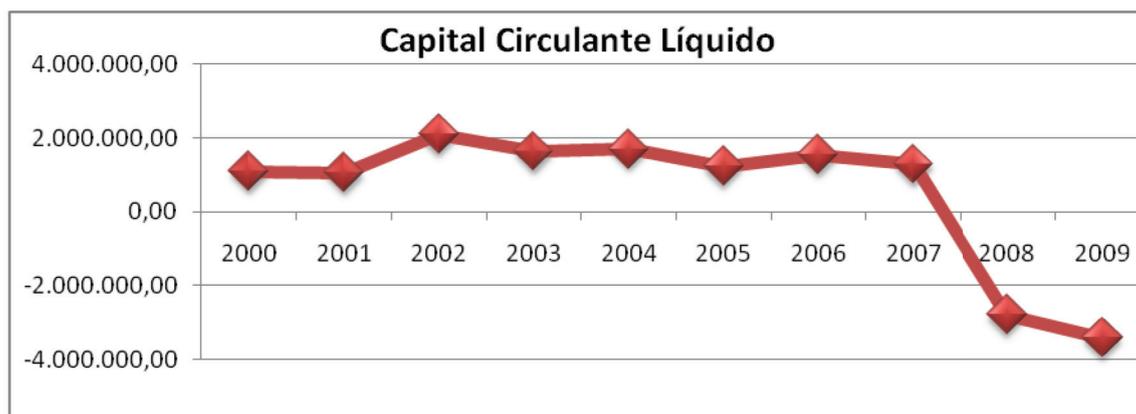


Gráfico 1: Capital Circulante Líquido

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Índice de Liquidez

LIQUIDEZ CORRENTE: Apurada através da divisão entre ativo circulante e passivo circulante, que reflete a capacidade de pagamento da empresa no curto prazo.

LIQUIDEZ GERAL: Esse índice mostra se a empresa tem a capacidade de honrar os seus compromissos em curto e longo prazo (Gráfico 2).

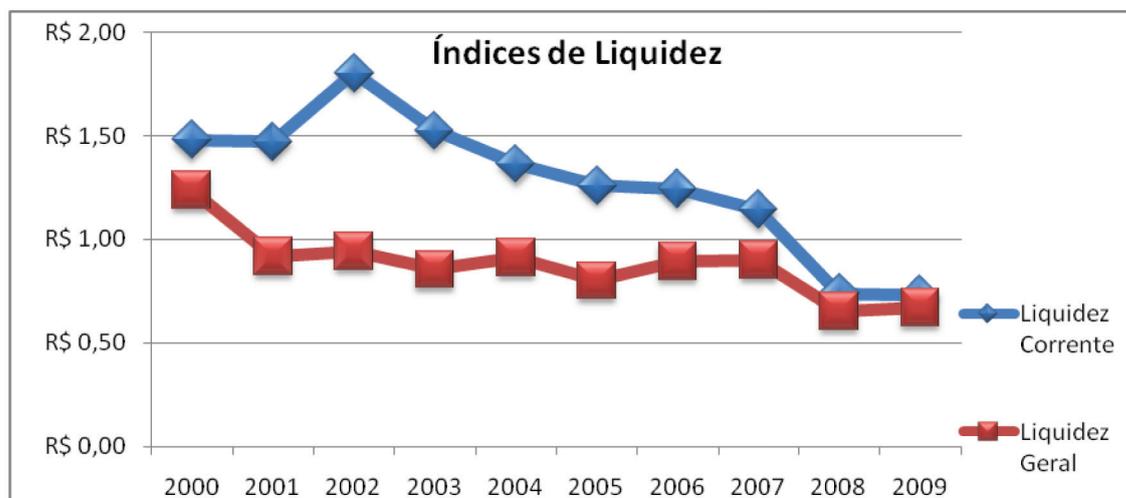


Gráfico 2: Índices de Liquidez

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Composição do Endividamento - Curto Prazo x Longo Prazo

Um dos indicadores de maior relevância, verificado na análise dos balanços, é o grau de endividamento, também chamado de “capital de terceiros”, que apresentou forte crescimento, especialmente, a partir de 2004 (Gráfico 3).

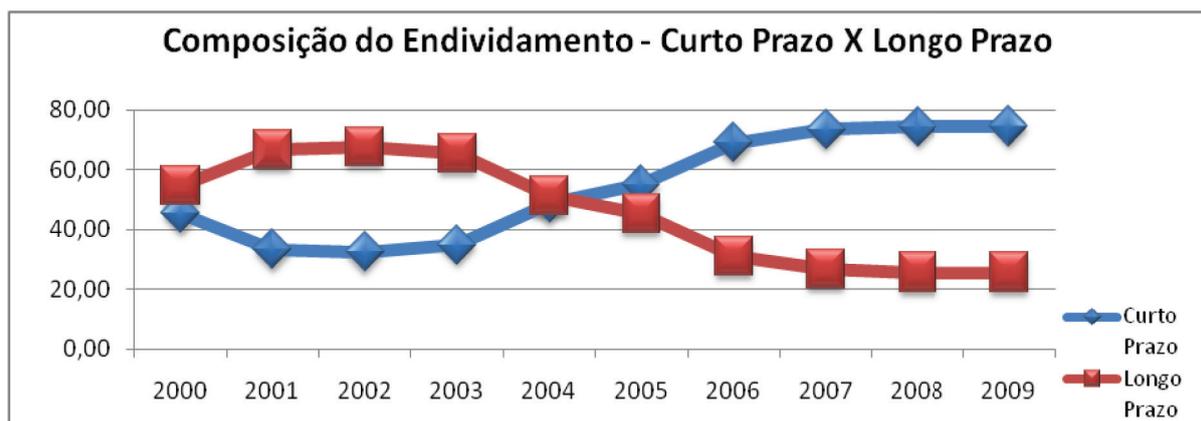


Gráfico 3: Composição do Endividamento – Curto Prazo X Longo Prazo

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Endividamento Total

A participação do capital próprio (PL) vai reduzindo na proporção do aumento das dívidas, o que mostra, por conseguinte, uma tendência negativa (Gráfico 4).

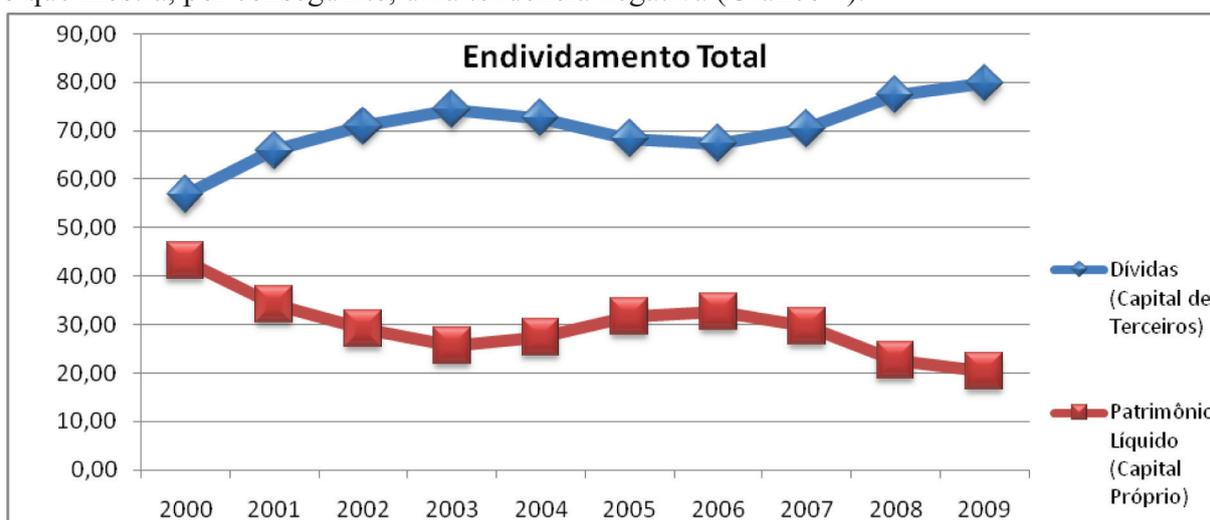


Gráfico 4: Endividamento Total

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Imobilização do Patrimônio Líquido (PL)

A imobilização do PL mostra o índice de crescimento do ativo fixo da empresa e o crescimento do patrimônio líquido no mesmo período. O ativo fixo é composto pelos investimentos, imobilizado e intangível (Gráfico 5).

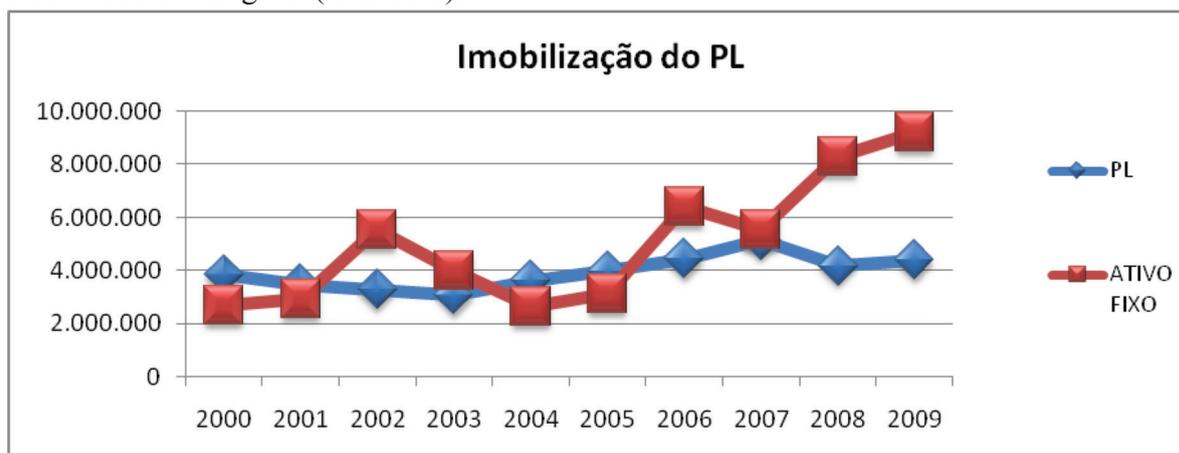


Gráfico 5: Imobilização do PL

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Comparativo entre os Ingressos, Custo dos Produtos Vendidos, Dispêndios Operacionais e Resultado Financeiro

Expomos uma visão geral sobre o crescimento em valor dos ingressos líquidos, dispêndios dos produtos vendidos, despesas operacionais e resultado financeiro, o que permite uma importante comparação entre os diversos indicadores (Gráfico 6).

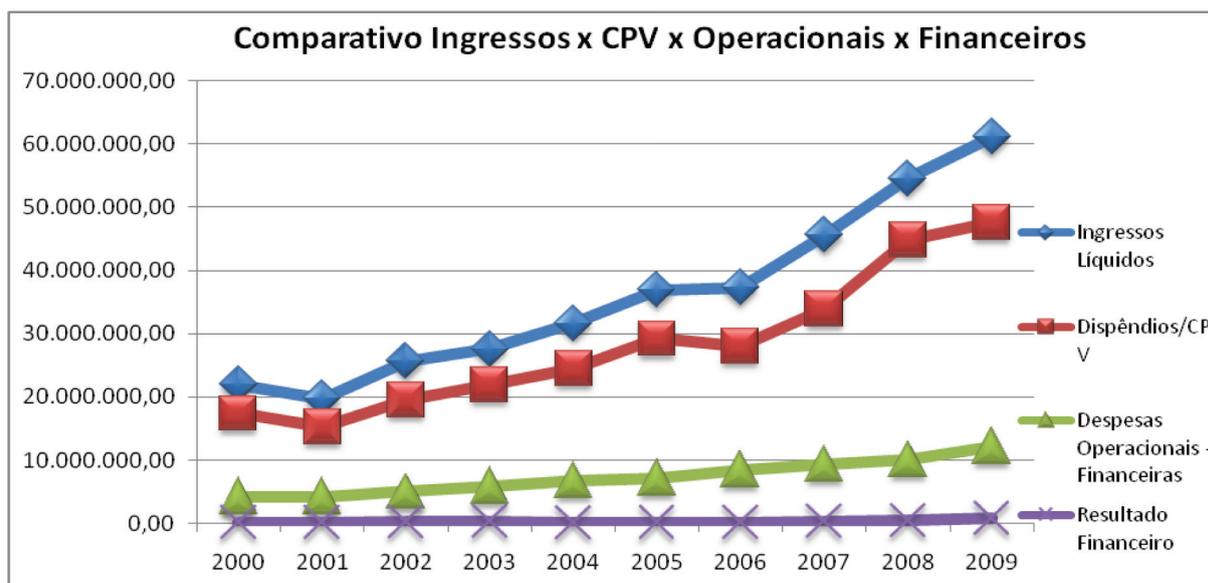


Gráfico 6: Comparativo Ingressos x CPV x Operacionais x Financeiros

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Desempenho da Cooperativa

Apresenta-se, de forma comparativa, a evolução dos diversos indicadores, entre eles: dívida total, patrimônio líquido, capital e sobras/resultados (Gráfico 7).

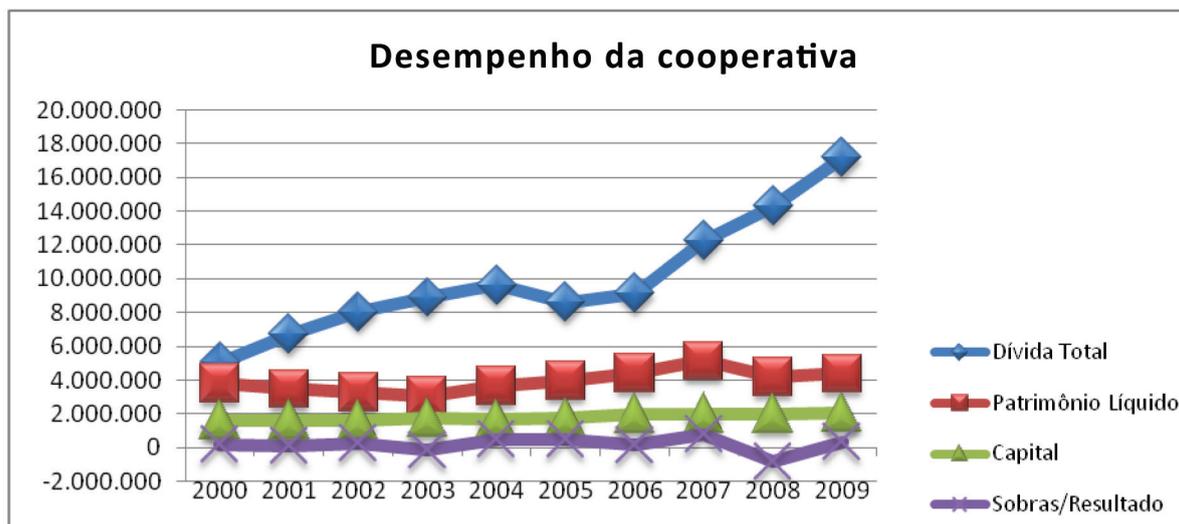


Gráfico 7: Desempenho da Cooperativa

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Resultado Anual em Relação ao Faturamento Líquido

Abaixo, verifica-se o percentual de resultado em relação ao faturamento do exercício (Gráfico 8).

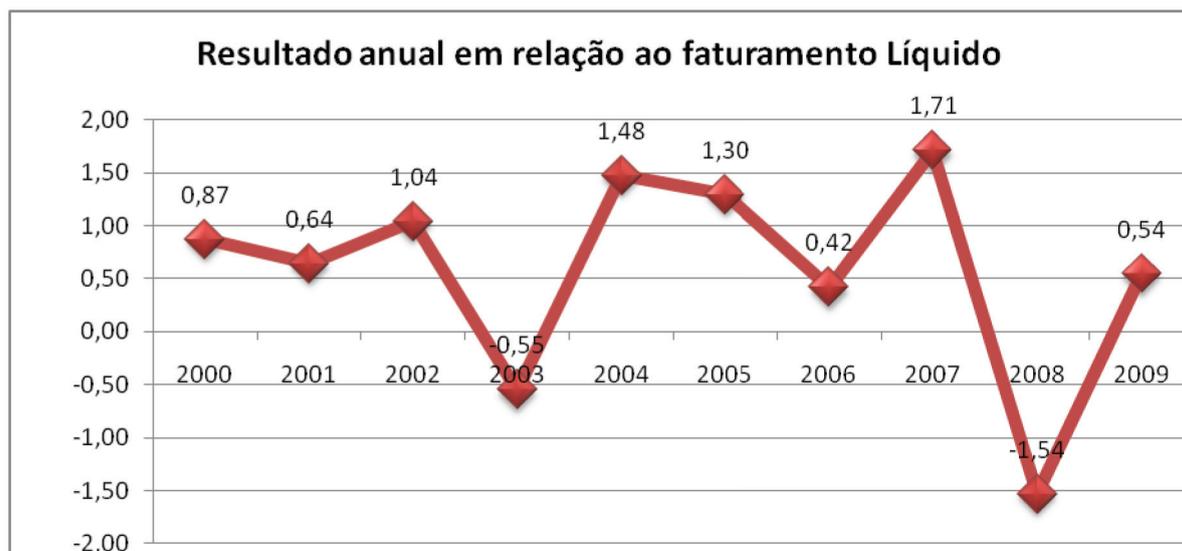


Gráfico 8: Resultado Anual em Relação ao Faturamento Líquido

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Endividamento em Relação ao Capital Próprio

O crescimento das dívidas em relação ao capital próprio é observado abaixo. Em 2000 as dívidas representavam 1,2 vezes o patrimônio líquido, enquanto que em 2009 essa relação passou a ser de 4x1 (Gráfico 9).

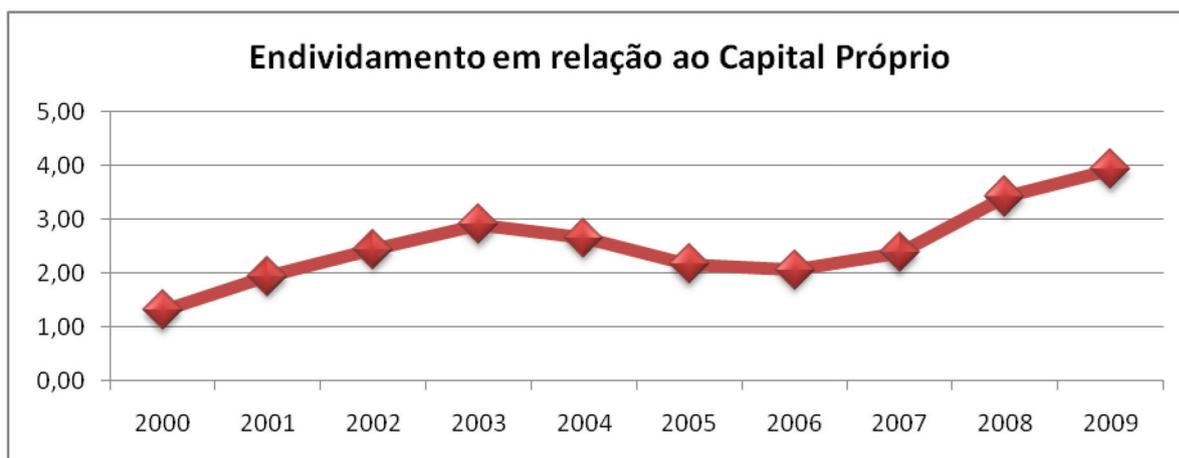


Gráfico 9: Endividamento em Relação ao Capital Próprio

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

Evolução até 2009

A seguir demonstra-se o crescimento, em percentual, dos diversos indicadores, no período de 2000 a 2009, onde se constata uma elevação exagerada dos encargos financeiros líquidos, isso em decorrência do aumento do endividamento (Gráfico 10).

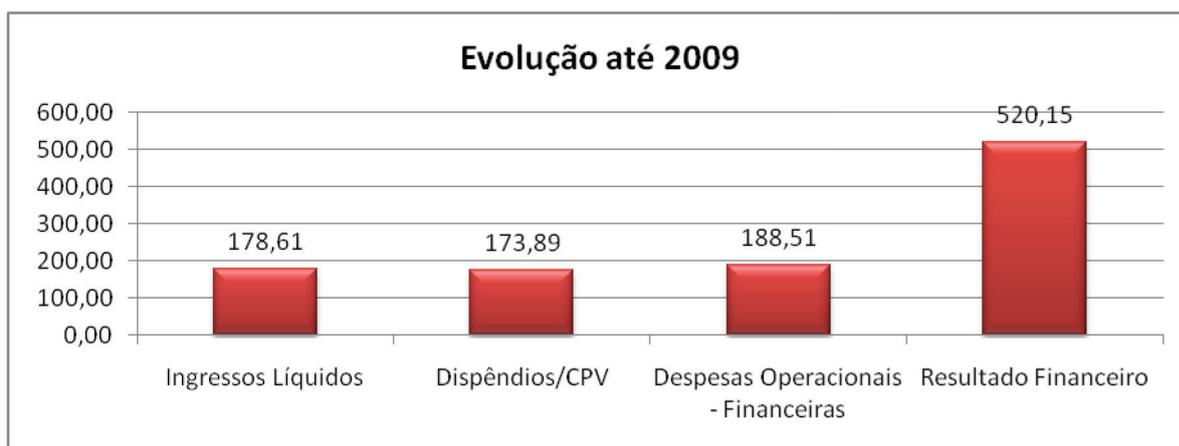


Gráfico 10: Evolução até 2009

Fonte: Autor deste Manual, 2011.

B- Indicadores de Desempenho de Gestão (extracontábeis)

Os indicadores de desempenho nos permitem manter, mudar ou abortar o rumo de nossas ações, de processos empresariais, de atividades, etc. São ferramentas de gestão ligadas ao monitoramento e auxiliam no desenvolvimento de qualquer tipo de empresa. O alto desempenho atrai o sucesso, e o baixo leva à direção oposta.

Tudo que for crítico para uma empresa deve ser monitorado, medido, mas não apenas os custos, os ganhos financeiros ou os desperdícios. É possível medir e monitorar até mesmo coisas abstratas, como, por exemplo, a satisfação. Você pode medir o grau de satisfação de seus clientes, basta criar indicadores precisos, que permitam acompanhar se os mesmos estão satisfeitos com o seu produto ou serviço, se a cada dia eles ficam mais ou menos satisfeitos ou, até mesmo, se tudo que você faz para agradar parece, aos olhos deles, ‘indiferente’.

Abaixo, na Figura 5, segue um esquema que ilustra as formas de monitoramento, através de indicadores de desempenho:

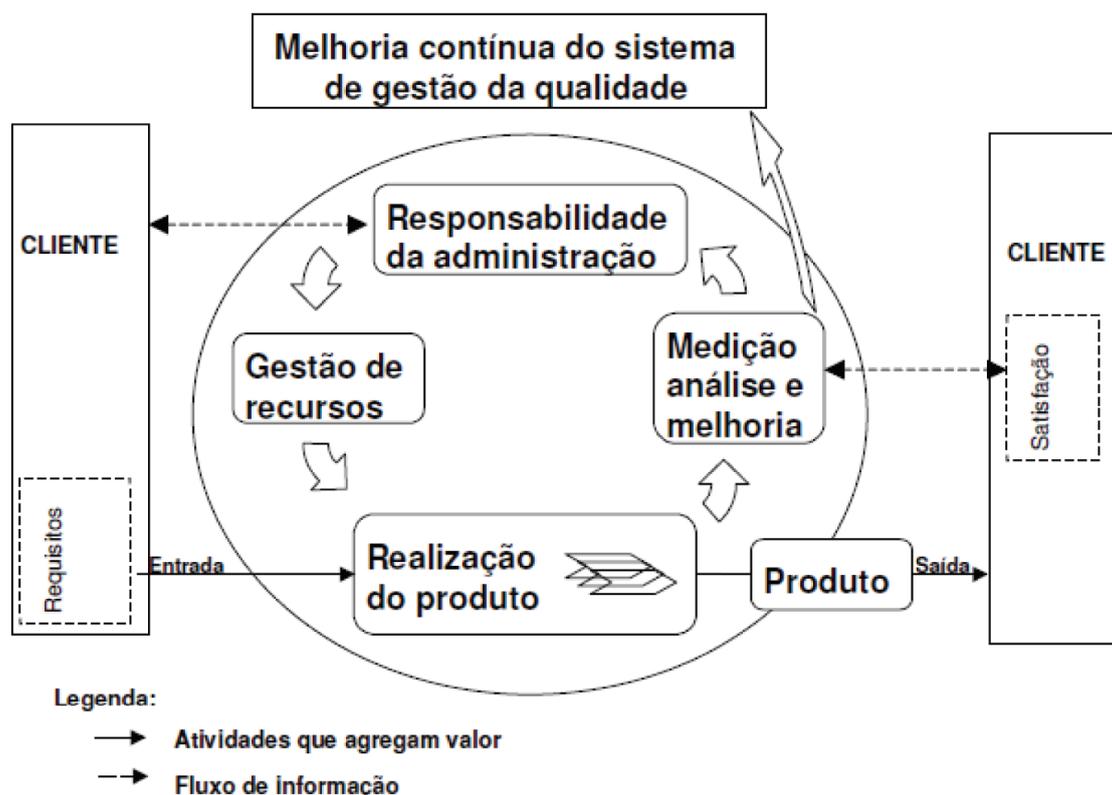


Figura 5: Modelo de Abordagem por Processos da ISO Versão 2000

Fonte: BRASIL. ABNT NBR ISO 9000:2000. Disponível em:

<http://www.oficinadanet.com.br/artigo/491/iso_9000_-_conceitos>. Acesso em: 17 ago. 2011.

A seguir, são expostos alguns critérios para a definição dos indicadores de desempenho:

- **Eficácia:**

Significa realizar as coisas certas, pontualmente, e com os requisitos de qualidade especificados. A eficácia está na saída do processo. A sua medida é igual ao *output* obtido/*output* esperado.

Fizemos aquilo que nos propusemos a fazer?

- **Eficiência:**

A eficiência é medida na entrada do processo. Refere-se a consumo de recursos.

Quantos recursos são consumidos em relação ao que propusemos a consumir?

- **Qualidade**

Fizemos as coisas que nos propusemos tão bem quanto deveríamos?

- **Produtividade**

A produtividade está coerente com o planejamento no que se refere à quantidade, qualidade e aos custos de produção, tudo isto no tempo pré-estabelecido?

Fizemos as coisas que nos propusemos tão bem quanto deveríamos?

- **Qualidade de vida no trabalho**

Criamos um ambiente salutar para o colaborador desenvolver as suas atividades com produtividade e satisfação?

- **Inovação**

Estamos pré-dispostos a provocar e aceitar mudanças que tragam resultados positivos para a empresa? Destinamos uma reserva para uso em P&D (Pesquisa e Desenvolvimento de Novos Produtos ou Modificação de Processos)?

- **Lucratividade e orçamento**

Definimos metas para as unidades estratégicas de negócios, filiais, grupos de produtos, usando como referência o orçamento?

C-Demais Relatórios Gerenciais

Os sistemas de gestão devem disponibilizar relatórios gerenciais extracontábeis, para monitoramento e controle da gestão, sendo que a disponibilização deve ocorrer, conforme o negócio no qual as Cooperativas atuam e as suas formas de monitoramento, mas, mesmo assim, seguem alguns exemplos:

- Fluxo de caixa: contendo informações sobre os saldos bancários, a previsão (ordens de compra, pedidos de venda), as provisões (notas fiscais e demais documentos para pagamento ou recebimento) e, posteriormente, o registro do que foi efetivamente realizado;
- Controle orçamentário: que poderá contemplar receitas, custos, despesas, investimento e caixa;

- Posição dos estoques com os seus respectivos custos e giro: deverá contemplar estoques próprios, estoques da Cooperativa em poder de terceiros e estoques de terceiros em poder da Cooperativa;
- Controle das contas a receber: são avaliados os dias de atraso, o grau de inadimplência, as garantias, os critérios, usados para o fornecimento de crédito;
- Controle das contas a pagar: são avaliadas as formas de pagamento, a disponibilidade de caixa e banco, entre outros;
- Confronto entre o prazo de recebimento e o prazo de pagamento: busca-se identificar um possível desencontro de caixa;
- Despesas e custos, oriundos da manutenção de ativos: estas visões devem permitir o acesso ao bem, para que seja avaliado se a substituição não é infinitamente mais viável do que os constantes gastos com manutenções;
- Controle dos recebimentos dos produtos agropecuários, confrontados com créditos já fornecidos.

7.8 INDICADORES DO BALANÇO SOCIAL ²⁹

Balanço Social é um demonstrativo, elaborado por algumas empresas e publicado anualmente, que reúne um conjunto de informações sobre as atividades da empresa, contendo informações sobre os seus projetos, benefícios e ações, destinados aos empregados, bem como a forma que interage com a comunidade e o meio ambiente. Esse demonstrativo é importante, pois o interessado tende a direcionar o seu foco a empresas, preocupadas com a ética e a transparência. Sendo assim, parte-se do pressuposto que as empresas que apresentam preocupações com os aspectos sociais e ambientais representam menor risco empresarial, atraindo o interesse de novos clientes, fornecedores e investidores.

Assinala-se que ainda não existe legislação federal aprovada que regule a elaboração e a publicação do balanço social, porém, em nível estadual, existe a Lei nº 11.440/2000, aprovada em 18.01.2000 pela Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, de autoria de um Deputado Estadual, a qual visa a estimular a publicação anual do Balanço Social para as empresas do Estado do Rio Grande do Sul. De acordo com esta lei, será conferido o “CERTIFICADO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL” às empresas que apresentarem o seu balanço social à Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Os balanços são submetidos à avaliação da mesa Diretora da Assembleia Legislativa, que elege os projetos mais destacados, concedendo a estes o “TROFEU RESPONSABILIDADE SOCIAL – DESTAQUE RS”.

O balanço social foi concebido, para divulgar informações de cunho social, e os seus objetivos são os seguintes:

²⁹ Texto elaborado pelo Contador Sérgio Maffi.

- a) Revelar, juntamente com as demais peças contábeis, a solidez da estratégia de sobrevivência e crescimento da entidade;
- b) Evidenciar as contribuições para a qualidade de vida da população;
- c) Explicitar as intenções entre clientes, fornecedores, associações, governo, acionistas, investidores e universidades;
- d) Apresentar os investimentos da empresa em pesquisas e tecnologias;
- e) Sedimentar a tomada de decisão dos diversos usuários; e
- f) Ampliar a confiança da sociedade na entidade.

Os usuários do balanço social são todos aqueles que, pelos mais diversos motivos, têm interesse nas informações, contidas nesse demonstrativo contábil, e, dentre os principais, salientam-se os seguintes:

- a) Governo;
- b) Trabalhadores;
- c) Acionistas ou quotistas (cooperados no caso das Cooperativas);
- d) Investidores;
- e) Clientes;
- f) Fornecedores;
- g) Sindicatos; e
- h) Pesquisadores;

Algumas empresas já divulgam o balanço social, acompanhado do parecer dos auditores independentes, de forma separada das demonstrações contábeis, justamente para que o público interessado possa fazer as avaliações, desvinculadas das peças financeiras.

Os principais objetivos da auditoria do balanço social consistem em:

- a) Certificar o grau de observância das disposições legais de âmbito social e ecológico;
- b) Avaliar a eficiência da entidade na condução de suas atividades;
- c) Identificar o nível de comprometimento do quadro funcional com a missão e os propósitos organizacionais;
- d) Formular recomendações e melhorias, a fim de sanear as fragilidades, observadas no curso da auditoria; etc.

A auditoria do balanço social tem como propósito contribuir para uma gestão eficaz da empresa e, conseqüentemente, proporcionar maior segurança às informações sociais e ecológicas para os usuários em geral.

No que concerne ao balanço social, este deverá divulgar, entre outras informações, as seguintes:

1) Recursos Humanos

- 1.1) Remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
- 1.2) Relação entre a maior e a menor remuneração da empresa, considerando os empregados e os administradores;
- 1.3) Gastos com encargos sociais; empregados, administradores e terceiros;
- 1.4) Gastos com alimentação;
- 1.5) Gastos com transportes;
- 1.6) Gastos com previdência privada;
- 1.7) Gastos com saúde;
- 1.8) Gastos com segurança e medicina do trabalho;
- 1.9) Gastos com educação (Ensino Fundamental, Médio e Superior);
- 1.10) Gastos com cultura;
- 1.11) Gastos com capacitação e desenvolvimento profissional
- 1.12) Gastos com creches ou auxílio-creches; e
- 1.13) Participação nos lucros ou resultados.

Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e pela quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:
 - menores de 18 anos
 - de 18 a 35 anos
 - de 36 a 60 anos
 - acima de 60 anos
- i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:
 - analfabetos
 - com Ensino fundamental
 - com Ensino médio
 - com Ensino técnico
 - com Ensino superior
 - pós-graduados
- j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

Nas informações, relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser observados:

- a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;
- b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;
- c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;
- d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

Nas informações, referentes à interação com a comunidade, devem ser levados em consideração os totais dos investimentos em:

- a) educação, exceto de caráter ambiental;
- b) cultura;
- c) saúde e saneamento;
- d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária; e
- e) alimentação.

Nas informações sobre a interação com os clientes, devem ser considerados:

- a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;
- b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;
- c) número de reclamações recebidas por meio da justiça;
- d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;
- e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgão de proteção e defesa do consumidor ou pela justiça;
- f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações;

Nas informações que se referem aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

2) Interação com o Meio Ambiente

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais, movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e indenizações, relativas à matéria ambiental, determinada administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

A grande mensagem que deve ser transmitida, através da divulgação do balanço social, é mostrar a importância e as vantagens da prática de responsabilidade social adotada pela empresa e convencer os seus cooperados, clientes, fornecedores e parceiros que todos, de forma conjunta, poderão adotar práticas semelhantes, sem onerar sobremaneira as suas finanças. A prática demonstra que um programa de responsabilidade social só traz resultados positivos para a sociedade e a empresa, se este for realizado de forma autêntica. É necessário que a empresa tenha a cultura da responsabilidade social, incorporada ao seu pensamento.

Desenvolver programas sociais apenas para divulgar a empresa, ou como forma compensatória, não traz resultados positivos sustentáveis para ela ao longo do tempo. Porém, nas empresas, cujos princípios forem incorporados e aplicados corretamente, podem ser sentidos os resultados, como a valorização da imagem institucional e da marca, maior lealdade do consumidor, maior capacidade de recrutar e manter talentos, flexibilidade, capacidade de adaptação e longevidade.

8

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A iniciativa do Sescoop/RS de editar o presente Manual demonstra a sua visão avançada sobre a importância da Contabilidade como fonte de informação, para a condução de um processo de gestão eficiente e eficaz.

Até um passado recente, as Cooperativas Agropecuárias possuíam acesso ao crédito fácil e subsidiado, não importando muito o seu desempenho econômico e financeiro. Aos poucos, entretanto, esta realidade foi mudando. Passamos pela securitização das dívidas, pelo Programa do RECOOP, pelo PESA e, mais recentemente, pelo PROCAP-AGRO, e o que se nota é que cada um destes programas adota regras mais rígidas, tornando mais difícil o acesso ao crédito. Em síntese, o crédito é concedido nas situações em que existe viabilidade do negócio e efetivas condições de saneamento da situação da Cooperativa interessada em obter o crédito.

Dentre os princípios da administração, destacam-se os Princípios do Planejamento e o do Controle, ambos ligados e interdependentes com as funções da Contabilidade. É com base nas informações contábeis que a alta Administração realiza o planejamento da Cooperativa, projeta o fluxo de caixa, avalia a viabilidade dos negócios e decide pela realização de novos investimentos. A Contabilidade ou, de forma mais abrangente, a controladoria exerce a função de controle, cuja ferramenta é indispensável para uma boa gestão.

Atualmente, a Contabilidade é reconhecida como a ciência que registra, estuda e analisa a dinâmica, as causas e as tendências das variações quantitativas e qualitativas do patrimônio das entidades, submetendo-as a críticas de natureza econômico-financeira.

Ainda, muitos dirigentes de Cooperativas visualizam a Contabilidade como um mero centro de custos. Não percebem que, quando esta for bem elaborada, serve de instrumento gerencial, auxiliando os administradores no processo de tomada de decisões. No entanto, é indispensável que a Contabilidade produza informações fidedignas e que sejam úteis para os seus usuários.

Neste sentido, cabe aos profissionais desta área a responsabilidade de executar o seu trabalho de forma responsável, com ética e correção, e, para isto, eles precisam se atualizar constantemente, seja em relação às ferramentas tecnológicas para execução da Contabilidade, seja quanto à legislação fiscal/tributária, ou ainda no que tange às normas que a regem, especialmente agora, com as grandes mudanças em função da convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade.

Este Manual, portanto, tem a pretensão de contribuir para a melhoria do processo de escrituração contábil das Cooperativas Agropecuárias brasileiras, ainda que, em um primeiro

momento, venha ser aplicado apenas em um grupo um tanto restrito, que demonstraram interesse na adoção de um Plano de Contas Padronizado e, acima disto, pela padronização das práticas contábeis.

Com certeza, este Manual deverá ser periodicamente atualizado, ampliado e melhorado em sua forma de abordagens, assim sempre serão bem vindas críticas, comentários e sugestões para o seu aprimoramento.

O presente Manual apresenta as diretrizes e destaca os aspectos contábeis peculiares das Sociedades Cooperativas Agropecuárias, contudo é indispensável o estudo e o conhecimento da íntegra das normas, editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Em última análise, o que se propõe é que a essência das normas seja respeitada, para que se obtenham Demonstrações Contábeis que, efetivamente, representem a realidade da situação econômica, financeira e patrimonial das nossas Cooperativas. E, para isso, diante desse novo cenário, os contabilistas devem exercer o seu pensamento crítico contábil de forma responsável, pois, desta forma, estaremos contribuindo para o engrandecimento e o fortalecimento das nossas Cooperativas Agropecuárias.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Jerônimo; SAMPAIO, Vinícius de Castro Alves. Bonificações no setor de varejo – receita ou redução de custos. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 2, n. 1, jan./abr. 2007. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/_pdf/AntuneseSampaio>. Acesso em: 27 ago. 2011.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de mar. 1999 Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 jun. 2003.

_____. Lei Nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências. **Diário Oficial da União, Brasília**, de 16 dez. 1971.

_____. **ABNT NBR ISO 9000:2000**. Disponível em: <http://www.oficinadanet.com.br/artigo/491/iso_9000_-_conceitos>. Acesso em: 17 ago. 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Resolução CFC nº 1.180/09**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 17 ago. 2011.

FRIDMAN, THOMAS. **O mundo é plano: Uma breve história do século XXI** / Friedman Thomas, tradução de Cristiana e S. Duarte. – Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. Pág. 58.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 36. ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Manual de contabilidade: plano de contas, escrituração e as demonstrações financeiras de acordo com as IFRS**. Curitiba: Juruá, 2011. 592p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de ... [et. al.]. **Manual de contabilidade societária**. Outros autores: Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbeke, Ariovaldo dos Santos. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010.

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas, 2011.

Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS versus Normas Brasileiras. ERNST & YOUNG, Fipecafi. - 1. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

_____. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 28 jul. 2011.

_____. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 21 ago. 2011.

PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **Contabilidade – Normas 2. Normas Internacionais de Informações Financeiras (IFRS) I. II.** São Paulo: Atlas, 2010.

RESENDE, José Flávio Bomtempo; NASCIMENTO, Jailson Felix do. **Indicadores de desempenho empresarial como facilitadores do processo decisório - buffets da cidade de Contagem-MG.** Disponível em: <<http://www3.mg.senac.br>>. Acesso em: 23 ago. 2011.

VALE, Gláucia M. Vasconcellos. **Desempenho Empresarial – Proposta de um Sistema de Indicadores para MPE.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2003.

ANEXO - SUMÁRIO DOS PRONUNCIAMENTOS DO CPC

1. Pronunciamento Conceitual Básico

Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico

Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Prefácio

O IASB está em pleno processo de atualização de sua Estrutura Conceitual, que está sendo conduzido em fases. À medida em que um capítulo é finalizado, itens da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, que foi emitida em 1989, vão sendo substituídos. Quando finalizada, haverá um único documento, denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro (The Conceptual Framework for Financial Reporting), que abrangerá outros relatórios além das demonstrações contábeis. IASB e FASB estão trabalhando em conjunto nesses novos documentos.

Esta versão da Estrutura Conceitual inclui dois capítulos da primeira fase do projeto da Estrutura: capítulo 1, Objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral; e capítulo 3, Características qualitativas da informação contábil financeira útil. O capítulo 2 (ainda não editado) tratará do conceito relativo à entidade que divulga a informação; e o 4 contém o texto remanescente da antiga Estrutura Conceitual.

O CPC adenda a este Prefácio as seguintes observações:

No Capítulo 1: posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam primariamente aos seguintes usuários externos: investidores, financiadores e outros credores, sem hierarquia de prioridade; posicionamento também mais claro de que prover prontamente informação fidedigna e relevante pode melhorar a confiança do usuário e assim contribuir para a promoção da estabilidade econômica.

No Capítulo 3: mudanças no sentido de definir que apenas duas são as características qualitativas fundamentais das demonstrações contábeis a obrigatoriamente serem sempre observadas: relevância e representação fidedigna; as demais são características qualitativas de melhoria da qualidade das demonstrações contábeis: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis. A característica qualitativa confiabilidade foi redenominada de representação fidedigna.

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB.

A característica prudência (conservadorismo) foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser considerada inconsistente com a neutralidade. Subavaliações de ativos e superavaliações de passivos, com consequentes registros de desempenhos posteriores inflados, são considerados incompatíveis com a informação que pretende ser neutra.

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro” é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, na preparação e utilização das demonstrações contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios e também para a elaboração de outros relatórios.

2. O documento tomado como fonte para esta Estrutura é o The Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB – BV 2011 Blue Book), emitido pelo IASB –International Accounting Standards Board, com as mínimas alterações possíveis. É importante notar que, por ser o original um documento destinado a uma validade mundial, é de natureza a mais geral possível e considera determinados conceitos que podem, ou não, ser suportados por normas específicas nacionais. Assim, por exemplo, esta Estrutura Conceitual admite a figura da Reavaliação de Ativos quando cita a figura da manutenção do capital físico (item 4.57 e seguintes). Todavia, a Lei das Sociedades por Ações, após a modificação instituída pela Lei nº. 11.638/2007, não mais admite esse procedimento a partir de 2008. Nesse caso, como essa é uma das alternativas de manutenção de capital, e não a única, apesar dessa menção no documento a Reavaliação espontânea de ativos não mais poderá ser realizada no Brasil enquanto vigor a Lei atual. Isso não contraria, absolutamente, as normas do IASB, já que a opção pela utilização da manutenção do capital financeiro entre nós está totalmente dentro das regras daquela organização, e as duas opções são aceitas pelo IASB. Assim, tanto a Lei das Sociedades por Ações vigente até 2007 quanto a posterior estão em conformidade com as normas internacionais de contabilidade preconizadas pelo IASB, mesmo uma aceitando, e outra não, a reavaliação de ativos.

3. Em outras situações também se vêem nesta Estrutura diversas alternativas, como quando se discutem os critérios de avaliação ou bases de mensuração de ativos como no item 4.55. A menção a diversas alternativas não permite que simplesmente a entidade ou o profissional contábil escolham qualquer critério em cada situação específica. É necessário analisar a situação e as normas específicas para decidir por qual base de mensuração em cada situação real. Ou seja, este documento é conceitual e não resolve, por si só, uma situação em particular quando esta está prevista em documento específico. Ele se destina a servir de fundamento à elaboração dos Pronunciamentos Técnicos, à sua constante revisão, à elaboração e à análise e utilização das demonstrações contábeis. Sozinho, somente pode ser utilizado para solução de casos práticos na inexistência de normas específicas.

Objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral

4. Esta Estrutura Conceitual define que o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações contábil-financeiras da entidade que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.

5. As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, à tempestividade e às incertezas

associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Além disso, para avaliar as perspectivas da entidade em termos de entrada de fluxos de caixa futuros, esses usuários necessitam de informação acerca de recursos da entidade, reivindicações contra a entidade, e o quanto eficiente e efetivamente a administração tem cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos da entidade. Os relatórios contábil-financeiros são direcionados a ajudar a atender a essas necessidades. Entretanto, relatórios contábil-financeiros de propósito geral não atendem e não podem atender a todas as informações de que necessitam os usuários, que precisam considerar informação pertinente de outras fontes.

6. Relatórios contábil-financeiros auxiliam a estimar, mas não são elaborados para mostrar o valor econômico da entidade. E também não são elaborados para atender primariamente a órgãos reguladores e outros usuários que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores.

7. Os relatórios contábil-financeiros são em larga escala baseados em estimativas, julgamentos e modelos, e não em descrições ou retratos exatos. A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem amparar tais estimativas, julgamentos e modelos. Assim como a maioria dos objetivos, a visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo, visto que se requer tempo para a compreensão, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos. Recursos econômicos, reivindicações e suas mudanças.

8. Informação sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação pode auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a informação, inclusive para auxiliar a avaliar sua liquidez e solvência, suas necessidades em termos de financiamento adicional e o quanto provavelmente bem sucedido será seu intento em angariar esse financiamento.

9. Informação sobre as mudanças nos recursos econômicos e reivindicações ajuda a avaliar adequadamente a performance da entidade, mostrando o quanto diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades (função confirmatória); são do mesmo modo úteis para predição de retornos futuros da entidade sobre os seus recursos econômicos (função preditiva).

Performance financeira refletida pelo regime de competência e pelos fluxos de caixa.

10. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, independentemente dos recebimentos e pagamentos. Fornece melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período; e é útil para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos.

11. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade também ajudam os usuários a avaliar a capacidade de a entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos, indicando como a entidade obtém e despense caixa, informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos e outras distribuições para seus investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez e a solvência da entidade.

12. Mas os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes de sua performance financeira, como é o caso da emissão adicional de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.

Características Qualitativas Fundamentais das Demonstrações Contábeis

13. São duas as características qualitativas obrigatoriamente presentes nas Demonstrações Contábeis e reputadas como as mais úteis para os usuários e as únicas denominadas de fundamentais: Relevância e Representação Fidedigna.

14. A Relevância diz respeito à influência de uma informação contábil na tomada de decisões. As informações são relevantes quando fazem a diferença nas decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados ou corrigindo as suas avaliações anteriores (valor confirmatório), ou ajudando-os nos processos para predizer resultados futuros (valor preditivo). A Relevância depende da natureza e também da materialidade (tamanho) do item em discussão.

15. A Representação Fidedigna diz respeito a três atributos: a informação precisa ser completa, precisa ser neutra e precisa ser livre de erro. Para ser completa, precisa conter o necessário para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado. Para ser neutra, precisa estar desprovida de viés na seleção ou na apresentação, não podendo ser distorcida para mais ou para menos. Ser livre de erro não significa total exatidão, mas sim que o processo para obtenção da informação tenha sido selecionado e aplicado livre de erros. No caso de estimativa, ela é considerada como tendo representação fidedigna se, além disso, o montante for claramente descrito como sendo estimativa e se a natureza e as limitações do processo forem devidamente revelados.

16. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil.

Características Qualitativas de Melhoria

17. As características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade são: Comparabilidade, Verificabilidade, Tempestividade e Compreensibilidade. Essas características podem também auxiliar na escolha quando de alternativas equivalentes em termos de relevância e representação fidedigna.

18. A Comparabilidade é a característica que permite a identificação e compreensão de similaridades e diferenças entre os itens. É diferente da consistência que significa aplicação dos mesmos métodos para os mesmos itens. Comparabilidade é o objetivo, enquanto que a consistência é um auxílio na obtenção desse objetivo. Comparabilidade implica também em fazer com que coisas diferentes não pareçam iguais ou coisas iguais não pareçam diferentes.

19. A Verificabilidade implica em diferentes observadores poderem chegar a um consenso sobre o retrato de uma realidade econômica, podendo, em certas circunstâncias, representar uma faixa de possíveis montantes com suas respectivas probabilidades. Pode ser direta ou indireta e, às vezes, se restringir à análise das premissas subjacentes a uma estimativa sobre o futuro.

20. Tempestividade significa estar a informação disponível a tempo de influenciar o usuário em sua decisão.

21. Compreensibilidade significa que a classificação, a caracterização e a apresentação da informação são feitas com clareza e concisão, tornando-a compreensível. Mas não é admissível a exclusão de informação complexa e não facilmente compreensível se isso tornar o relatório incompleto e distorcido. Os relatórios contábil-financeiros são elaborados na presunção de que o usuário tem conhecimento razoável de negócios e que age diligentemente, mas isso não exclui a necessidade de ajuda de consultor para fenômenos complexos.

Restrição de Custo

22. A informação é vital para um mercado mais eficiente e para a redução do custo do capital para a economia como um todo, mas o custo está sempre presente na geração da informação. Assim, não é possível a geração de toda a informação considerada relevante para o usuário, o que leva à necessidade da análise da relação entre esse custo e o benefício da informação por parte dos órgãos normatizadores.

Os Elementos das Demonstrações Contábeis

23. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade. Repare-se que a figura do controle (e não da propriedade formal) e a dos futuros benefícios econômicos esperados são essenciais para o reconhecimento de um ativo. Se não houver a expectativa de contribuição futura, direta ou indireta, ao caixa da empresa, não existe o ativo.

24. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

25. Patrimônio Líquido é o interesse residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

26. Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (proprietários da entidade).

27. Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade).

28. Essas definições são bastante amplas e não distinguem as receitas propriamente ditas dos ganhos e nem as despesas propriamente ditas das perdas. Essa divisão não é dada como vital pelo Pronunciamento, apesar de ele reconhecer que os ganhos e as perdas se referem a baixas não comuns de ativos destinados ao uso, ou derivam de fatores exógenos à entidade ou possuem outras especificidades. É dada, no documento, maior importância à sua evidenciação e segregação como itens não recorrentes na Demonstração do Resultado do que à diferença conceitual entre

esses elementos, sendo mencionado que como regra devem ser apresentados líquidos uns dos outros.

29. Note-se que não há, nesta Estrutura Conceitual, segregação entre receitas e despesas operacionais e não operacionais, muito menos a figura de resultados extraordinários. O vital é a segregação, na Demonstração do Resultado, dos seus componentes que tenderão a não ocorrer no futuro.

O Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Contábeis

30. As definições anteriormente mencionadas não indicam quando os ativos, passivos, receitas e despesas são reconhecidos contabilmente. Esse processo depende, fundamentalmente, da Probabilidade de Realização de Benefício Econômico Futuro e da Confiabilidade nessa Mensuração, além de outros fatores. Se não houver a provável realização desses benefícios, ou se eles não puderem ser confiavelmente mensurados, não há como reconhecer ativos e receitas. Também há a obrigatoriedade de serem prováveis as entregas de ativos para o reconhecimento dos passivos e das despesas. É necessária sempre a presença de um custo ou de um valor confiáveis.

31. O ativo deve ser reconhecido quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.

32. O passivo deve ser reconhecido quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade.

33. A receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.

34. A despesa deve ser reconhecida quando resultar em decréscimo nos benefícios econômicos futuros relacionados com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurada com confiabilidade.

Mensuração dos Elementos das Demonstrações Contábeis e Conceitos de Capital e Manutenção de Capital

35. Esta Estrutura Conceitual reconhece que os elementos patrimoniais podem ser reconhecidos pelo custo histórico, atualizado monetariamente ou não, custo corrente (reposição), valor realizável ou valor presente dos futuros benefícios econômicos. O custo histórico é a base mais comumente adotada, em combinação com as demais para certas situações.

36. A escolha da base mais adequada depende do conceito de capital a ser mantido pela entidade. Quando o relevante é a manutenção do capital financeiro (monetário), lucro é o que excede o capital financeiro aportado pelos proprietários. Esse conceito leva, normalmente, à adoção do custo histórico para os elementos patrimoniais (principalmente os não monetários) e à inclusão, no resultado, das variações de preços de determinados elementos.

37. Quando o relevante é a manutenção do capital físico, lucro é o que excede à manutenção da capacidade física ou operacional inicial do período. Nesse caso, as variações de preços dos ativos,

por exemplo, são consideradas ajustes ao capital, e não lucros, como é o caso das reavaliações de ativos destinados ao uso.

38. Esta Estrutura Conceitual não define qual o conceito de capital a utilizar, apesar de reconhecer que o capital financeiro é o mais utilizado. Assim, todos esses conceitos precisam ser aplicados à luz das normatizações e práticas contábeis específicas.

2. Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 01 Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos é definir procedimentos visando a assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado no tempo por uso nas operações da entidade ou em sua eventual venda. Caso existam evidências claras de que os ativos estão registrados por valor não recuperável no futuro, a entidade deverá imediatamente reconhecer a desvalorização, por meio da constituição de provisão para perdas.

2. O Pronunciamento aplica-se a todos os ativos ou conjunto de ativos relevantes relacionados às atividades industriais, comerciais, agro-pecuárias, minerais, financeiras, de serviços e outras. No caso de pronunciamento específico que trate da matéria para alguma classe de ativos em particular, prevalecerá essa determinação específica.

Processo de identificação da existência de ativos desvalorizados

3. A entidade deve avaliar, no mínimo por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis anuais, se há alguma indicação de que seus ativos ou conjunto de ativos porventura perderam representatividade econômica, considerada relevante. Se houver indicação, a entidade deve efetuar avaliação e reconhecer contabilmente a eventual desvalorização dos ativos.

4. As seguintes indicações, entre outras, devem ser consideradas:

Fontes externas observadas durante o período ou por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis.

(a) O valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b) Ocorreram, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

(c) As taxas de juros de mercado, ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram, e esses acréscimos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor de um ativo em uso e diminuirão significativamente o seu valor recuperável; e

(d) O valor contábil do patrimônio líquido da entidade se tornou maior do que o valor de suas ações no mercado.

Fontes internas

(e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico;

(f) Ocorreram, ou ocorrerão em futuro próximo, mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade, na medida ou maneira em que um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças, entre outras, incluem: o ativo que se torna inativo, o ativo que a administração planeja descontinuar, reestruturar ou baixar antecipadamente; ou, ainda, o ativo que passa a ter vida útil definida ao invés de indefinida; e

(g) Levantamentos ou relatórios internos que evidenciem, por exemplo, a existência de dispêndios extraordinários de construção, capitalização excessiva de encargos financeiros, etc. e indiquem que o desempenho econômico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Determinação do valor recuperável

5. O Pronunciamento define valor recuperável como o maior valor entre o preço líquido de venda do ativo e o seu valor em uso. Caso um desses valores exceda o valor contábil do ativo, não haverá desvalorização nem necessidade de estimar o outro valor.

6. A melhor evidência do preço líquido de venda de ativos é obtida a partir de um contrato de venda formalizado. Caso não exista contrato formal, o preço poderá ser obtido a partir do valor de negociação em um mercado ativo, menos as despesas necessárias de venda. Se essas fontes também não estiverem disponíveis, o preço deve ser baseado na melhor informação disponível para refletir o valor que uma entidade possa obter, na data do balanço, para a alienação do ativo em negociação com parte conhecedora, interessada e independente, sem que corresponda a uma transação compulsória ou decorrente de um processo de liquidação, após deduzir as despesas da baixa. Ao determinar esse valor, a entidade pode considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor em que opera.

7. O valor em uso de ativos será estimado com base nos fluxos de caixa futuros derivados do uso contínuo dos ativos relacionados, utilizando-se uma taxa de desconto para trazer esses fluxos de caixa a valor presente.

8. Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) futuras entradas ou saídas de caixa previstas para uma futura reestruturação com a qual a entidade ainda não esteja formalmente compromissada, ou melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo; e

(b) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades financeiras ou os recebimentos ou pagamentos de impostos sobre a renda.

9. A estimativa de fluxos de caixa futuros deve ser baseada nas previsões e ou orçamentos aprovados pela administração da entidade, sendo recomendável adotar um período de cinco anos. Períodos mais longos devem ser evitados pelo grau de incerteza contido nas premissas; entretanto, poderão ser aceitos desde que justificados.

10. A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos sobre a renda, que reflita as avaliações atuais de mercado do valor da moeda no tempo e os riscos específicos do ativo. Essa taxa representa o retorno que os investidores exigiriam se eles houvessem de escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de valores, tempo e perfil de risco equivalente àqueles que a entidade espera extrair do ativo. Entretanto, a taxa de desconto não deve refletir a estrutura de capital da entidade, os riscos para os quais as futuras estimativas de fluxos de caixa foram ajustadas, nem a inflação projetada. Caso contrário, o efeito das premissas será levado em consideração em duplicidade.

11. Quando uma taxa não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deverá estimar a taxa de desconto considerando o valor temporal do dinheiro para os períodos até ao fim da vida útil do ativo e os riscos de os fluxos de caixa futuros diferirem em termos de valores e período das estimativas. Como ponto de partida, a entidade poderá considerar as seguintes taxas:

(a) o custo médio ponderado de capital da entidade determinado pelo uso de técnicas específicas, tal como o Capital Asset Pricing Model; e

(b) a taxa de empréstimos obtidos pela entidade.

12. O valor recuperável de um ativo deve ser estimado para cada uma das unidades que geram caixa. Se não for possível estimar o valor recuperável de cada uma das unidades do ativo, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence. Uma unidade geradora de caixa é o menor grupo de ativos que inclui o ativo em uso e que gera entradas de caixa, que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos.

13. Considera-se que o valor recuperável de um ativo, individualmente, não pode ser determinado se:

(a) o valor do ativo em uso, isoladamente, gera valores insignificantes de caixa, nitidamente desvinculados do que seria o valor de retorno do ativo no mercado; e

(b) o ativo não gera entradas de caixa que possam ser em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos. Nesses casos, o valor em uso, e, portanto, o valor recuperável, deverá ser determinado para a unidade considerada a geradora de caixa do grupo de ativos.

Reconhecimento das perdas

14. Se o valor recuperável do ativo for menor que o valor contábil, a diferença existente entre esses valores deve ser ajustada pela constituição de provisão para perdas, redutora dos ativos, em contrapartida ao resultado do período. No caso de ativos reavaliados, o montante da redução deve reverter uma reavaliação anterior, sendo debitado em reserva no patrimônio líquido. Caso essa reserva seja insuficiente, o excesso deverá ser contabilizado no resultado do período.

15. Após o reconhecimento da provisão para perdas, a despesa de depreciação, amortização e exaustão dos ativos desvalorizados deve ser calculada em períodos futuros pelo novo valor contábil apurado, ajustado ao período de sua vida útil remanescente.

Reversão de provisão para perdas por desvalorização

16. A entidade deve avaliar na data de encerramento do período social se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. Em caso positivo, a provisão constituída deve ser revertida total ou parcialmente a crédito do resultado do período, desde que anteriormente a ele debitada; nos casos em que tenha sido debitada a reserva de reavaliação, esta deverá ser recomposta. Não se aplica a reversão no caso de perda no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Divulgações

17. A entidade deve divulgar as informações previstas, assim resumidas:

(a) O valor da perda (reversão de perda) com desvalorizações reconhecidas no período, e eventuais reflexos em reservas de reavaliações;

(b) Os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da desvalorização;

(c) Relação dos itens que compõem a unidade geradora de caixa e uma descrição das razões que justifiquem a maneira como foi identificada a unidade geradora de caixa; e;

(d) Se o valor recuperável é o valor líquido de venda, divulgar a base usada para determinar esse valor e, se o valor recuperável é o valor do ativo em uso, a taxa de desconto usada nessa estimativa.

3. Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2)

Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis é como registrar transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade no Brasil, registrar as variações cambiais dos ativos e passivos em moeda estrangeira e como converter as demonstrações contábeis de uma entidade de uma moeda para outra.

2. Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, uma entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo do Pronunciamento Técnico é orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter demonstrações contábeis para uma moeda de apresentação.
3. Os principais pontos envolvem quais taxa(s) de câmbio deve(m) ser usada(s) e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.
4. O Pronunciamento não cuida dos ajustes necessários para que as demonstrações contábeis tenham que se adaptar às normas e aos padrões contábeis de outro país para a aplicação da equivalência patrimonial, da consolidação ou da consolidação proporcional, partindo do princípio de que, antes da conversão, tais ajustes tenham já sido implementados. Essas conversões são normalmente necessárias para que a investidora registre, via equivalência patrimonial, seu investimento em outra empresa no exterior e os resultados dele derivados, bem como para que possa proceder à consolidação, plena ou proporcional, das demonstrações de controlada no exterior.

Resumo da abordagem requerida pelo Pronunciamento

5. Na preparação das demonstrações contábeis, cada entidade seja ela uma entidade única, uma entidade com operações no exterior (como uma controladora) ou uma entidade no exterior (como uma controlada ou filial) deve determinar sua moeda funcional com base nos itens 9 a 14 do Pronunciamento. A entidade deve converter os itens expressos em moeda estrangeira para sua moeda funcional e deve reportar os efeitos de tal conversão em consonância com os itens 20 a 37 e 50.
6. Muitas entidades que reportam a informação são compostas por um número de entidades individuais (ex. um grupo econômico é formado pela controladora e uma ou mais controladas). Variados tipos de entidades, sejam elas membros de um grupo econômico ou não, podem ter investimentos em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto. Elas podem ter também filiais, agências, sucursais ou dependências. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que reporta a informação sejam convertidos para a moeda segundo a qual essa entidade que reporta a informação apresenta suas demonstrações contábeis. O Pronunciamento permite que a moeda de apresentação de uma entidade que reporta a informação seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual incluída na entidade que reporta a informação, cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação, devem ser convertidos em consonância com os itens 38 a 50.
7. O Pronunciamento também permite que uma entidade, na preparação de suas demonstrações contábeis individuais, ou uma entidade na preparação de suas demonstrações contábeis separadas, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas, apresente essas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação da entidade que reporta a informação difira da sua moeda funcional, seus resultados e posição financeira devem ser também convertidos para essa moeda de apresentação, de acordo com os itens 38 a 50.

Entidade no exterior

8. O Pronunciamento determina que prevaleça a essência dos fatos, e não a forma jurídica,

quando da caracterização de uma Entidade no exterior como filial, sucursal ou agência, coligada ou controlada. Assim, a conceituação de Entidade no exterior é relevante para a aplicação do Pronunciamento, incluindo a determinação da Moeda funcional da Entidade que reporta e da Entidade no exterior.

9. Entidade no exterior é conceituada no Pronunciamento como “uma entidade que pode ser uma controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial, sucursal ou agência de uma entidade que reporta informação, por meio da qual são desenvolvidas atividades que estão baseadas ou são conduzidas em um país ou em uma moeda diferente daquelas da entidade que reporta a informação” e Moeda funcional é conceituada como “a moeda do ambiente econômico primário no qual a entidade opera”.

Moeda funcional e investimento líquido

10. É preciso definir qual a moeda funcional da investidora e qual a de cada investida, antes de se proceder a conversão. Os princípios básicos definidos são a consideração do ambiente econômico onde se insere a empresa, a existência de claras condições que evidenciem que a moeda funcional não é a moeda corrente do país onde está essa empresa e a da consistência, ao longo do tempo, na utilização dessa moeda. Regras são dadas neste Pronunciamento quanto aos casos raros de mudança de moeda funcional.

11. No caso de moeda funcional em economia hiperinflacionária é necessária a aplicação da correção monetária integral antes de qualquer conversão para outra moeda.

12. Os valores a receber e a pagar que se caracterizem como complemento de investimento ou de desinvestimento deve ser considerado como parte do investimento líquido.

Impairment

13. Atenção especial será dada ao tratamento da perda por desvalorização em investimento societário em entidade no exterior, já que o processo de conversão pode levar à necessidade de registro de impairment conforme o CPC 01 – Redução no Valor Recuperável de Ativos em função de uma disparidade cambial.

Variações cambiais de ativos e passivos monetários em moeda estrangeira

14. O tratamento contábil das variações cambiais de ativos e passivos na forma de itens monetários em moeda estrangeira estipulados neste Pronunciamento são basicamente os que já vinham sendo praticados no Brasil antes da aprovação do CPC 02. Esses valores devem estar atualizados no balanço patrimonial com as variações cambiais reconhecidas pelo Regime de Competência na Demonstração do Resultado.

Variações cambiais de investimento no exterior e de suas contas de *hedge*

15. As variações cambiais de investimentos no exterior tratados como Entidade no Exterior deverão ser registradas no patrimônio líquido da empresa investidora, de forma que esses ganhos ou perdas decorrentes da variação cambial não sejam reconhecidos no resultado até que se tenha a baixa total ou parcial do investimento, normalmente via venda ou liquidação da investida.

16. As variações cambiais de investimentos no exterior que sejam extensões da investidora estarão incorporadas às demonstrações contábeis da própria investidora, diretamente em seu resultado.

17. As variações cambiais de empréstimos tomados pela investidora na mesma moeda que o investimento, e destinados formalmente a financiá-los, serão também tratados como parte dessa conta especial de equivalência patrimonial no patrimônio líquido da investidora.

Conversão das demonstrações contábeis

18. As contas de ativo e passivo da sociedade investida serão convertidas pela taxa cambial da data do balanço de fim de período, mantendo-se as contas do patrimônio líquido inicial pelos mesmos valores convertidos no balanço do final do período anterior; as mutações do patrimônio líquido que não o resultado serão convertidas pelas taxas das datas dessas mutações.

19. As contas da demonstração do resultado poderão ser convertidas pela taxa cambial média do período, mas no caso de receitas ou despesas não homoganeamente distribuídas ou no de câmbio com oscilações significativas terá que a conversão ser com base na data da competência de tais receitas e despesas.

20. As diferenças cambiais entre as receitas e despesas convertidas de acordo com o item anterior e os valores obtidos pela sua conversão pela taxa de fechamento do período, bem como as variações entre os valores originais convertidos do patrimônio líquido inicial e seus valores convertidos pela taxa de final de período serão reconhecidas diretamente no patrimônio líquido. As mutações patrimoniais que não o resultado gerarão ganhos ou perdas cambiais entre a data de sua ocorrência e o final do período, se aumentos (como o aumento de capital), e entre a data de fechamento do período anterior e a data de sua ocorrência, se diminuições (como distribuição de dividendos). No caso de presença de sócios minoritários na investida, sua parte proporcional nesses ganhos ou perdas será a eles alocada.

21. No caso de demonstrações em moeda funcional de país com economia hiperinflacionária, primeiramente aplicam-se as técnicas da correção integral para depois se efetuar a conversão. Esta será feita com a aplicação da taxa de encerramento do período a todos os componentes do balanço e do resultado.

Registros na investidora

22. O resultado de equivalência patrimonial da investidora será desdobrado em duas parcelas: uma registrada no resultado, representando o efetivo resultado da investida devidamente convertido, e outra registrada no patrimônio líquido da investidora para alocação ao seu resultado no futuro, correspondente às variações cambiais tratadas em conta especial no patrimônio líquido das demonstrações convertidas da investida.

Realização dos ganhos e perdas cambiais acumulados no patrimônio líquido

23. As variações cambiais de um investimento líquido no exterior, juntamente com as de contas que lhe sirvam de hedge, serão reconhecidas no resultado convertido da investida e no da controladora quando da baixa, parcial ou total, do investimento, por alienação, liquidação etc.

Divulgação

24. Deverão ser divulgadas a movimentação da conta especial de patrimônio líquido, a data desde quando esse procedimento está sendo utilizado, a moeda funcional e sua eventual mudança.

4. Demonstração dos Fluxos de Caixa

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) Demonstração dos Fluxos de Caixa

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. As informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses recursos.
2. O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa é exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade por meio de uma demonstração que classifique os fluxos de caixa durante os períodos provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.
3. Os usuários das demonstrações contábeis de uma entidade estão interessados em conhecer como a entidade gera e usa os recursos de caixa e equivalentes de caixa, independentemente da natureza das suas atividades e mesmo que o caixa seja considerado como o produto da entidade, como é o caso de uma instituição financeira. Assim sendo, o Pronunciamento requer que todas as entidades apresentem uma demonstração de fluxos de caixa.
4. A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa durante o período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Atividades operacionais

5. O montante dos fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais é o indicador-chave da extensão em que as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos (ou juros sobre o capital próprio, que no Brasil se assemelham a dividendos) e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. As informações sobre os componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos são úteis, em conjunto com outras informações, na projeção de futuros fluxos de caixa operacionais.
6. Algumas transações, como a venda de um ativo imobilizado, podem resultar em ganho ou perda, que é incluído na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Entretanto, os fluxos de caixa

relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento.

7. A entidade deve divulgar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando:

(a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e desembolsos brutos são apresentadas; ou

(b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos de:

(i) mudanças ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(ii) itens que não afetam o caixa; e

(iii) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Atividades de investimento

8. A divulgação em separado dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimento é importante porque tais fluxos de caixa representam a extensão em que dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar receitas e fluxos de caixa no futuro.

Atividades de financiamento

9. A divulgação separada dos fluxos de caixa decorrentes das atividades de financiamento é importante por ser útil para prever as exigências sobre futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

10. Os fluxos de caixa decorrentes de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade, convertendo-se o montante em moeda estrangeira à taxa cambial na data de cada fluxo de caixa.

11. Os fluxos de caixa de uma controlada no exterior devem ser convertidos para a moeda funcional da controladora, utilizando-se a taxa cambial na data de cada fluxo de caixa.

Juros e dividendos

12. Os fluxos de caixa referentes a juros e dividendos ou juros sobre o capital próprio recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de uma maneira uniforme, de período a período, como decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

13. O valor total dos juros pagos durante o período é divulgado na demonstração dos fluxos de caixa, quer tenha sido reconhecido como despesa na demonstração do resultado, quer tenha sido capitalizado.

14. Os juros pagos e recebidos e os dividendos (ou juros sobre o capital próprio) recebidos são

comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e recebidos e os dividendos (ou juros sobre o capital próprio) recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, os juros pagos e os juros e dividendos (ou juros sobre o capital próprio) recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

15. Os dividendos (ou juros sobre o capital próprio) pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento, porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos (ou juros sobre o capital próprio) pagos podem ser classificados como um componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos (ou juros sobre o capital próprio) utilizando os fluxos de caixa operacionais.

Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido

16. Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido devem ser apresentados separadamente como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser especificamente relacionados com atividades de financiamento e de investimento.

Investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos em conjunto (joint ventures)

17. Quando a contabilização do investimento baseia-se no método da equivalência patrimonial ou no método de custo, a entidade investidora fica limitada a apresentar, na demonstração do fluxo de caixa, os fluxos de caixa entre a própria entidade investidora e a entidade na qual participe, representados, por exemplo, por dividendos e por adiantamentos.

18. Uma entidade que contabilize seu investimento em uma entidade de controle conjunto (joint ventures) utilizando a consolidação proporcional incluirá, em sua demonstração consolidada de fluxo de caixa, sua parte proporcional nos fluxos de caixa da entidade controlada em conjunto.

19. Uma entidade que contabilize tais investimentos usando o método da equivalência patrimonial incluirá, em sua demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa referentes a seus investimentos na entidade de controle conjunto e as distribuições de lucros e outros pagamentos ou recebimentos entre a entidade e a entidade de controle conjunto.

Transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa

20. Transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas em outra parte das demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de financiamento e de investimento.

Componentes de caixa e equivalentes de caixa

21. A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar uma conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens

contabilizados no balanço patrimonial.

Outras divulgações

22. Informações adicionais podem ser importantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez de uma entidade. A divulgação de tais informações em nota explicativa da administração é recomendada e pode incluir:

(a) o valor 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;

(b) o valor dos fluxos de caixa de cada uma das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, referentes aos investimentos em entidades de controle conjunto, contabilizados mediante o uso da consolidação proporcional;

(c) o valor dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional, separadamente dos fluxos de caixa que são necessários para apenas manter a capacidade operacional; e

(d) o valor dos fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento de negócio e geográfico.

5. Ativo Intangível

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 04 Ativo Intangível

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo

1. O objetivo do Pronunciamento é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como apurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos. Um ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Reconhecimento e mensuração

2. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaça:

(a) a definição de ativo intangível; e

(b) os critérios de reconhecimento.

3. Esses requisitos aplicam-se aos gastos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar um ativo intangível e também àqueles incorridos posteriormente.

4. Um ativo é identificável na definição de um ativo intangível quando:

(a) for separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou

(b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

5. Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

(c) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

(d) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

6. Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

7. O custo de um ativo intangível adquirido separadamente inclui:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

Ativo intangível gerado internamente

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

Fase de Pesquisa

9. Nenhum ativo intangível proveniente de pesquisa deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa deve ser reconhecido como uma despesa quando for incorrido.

10. Durante a fase de pesquisa de um projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de um ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos são reconhecidos como despesa quando incorridos.

11. São exemplos de atividades de pesquisa:

(a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;

(b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;

(c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e

(d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de Desenvolvimento

12. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deverá ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

(a) a viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

(b) sua intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;

(c) sua capacidade para usar ou vender o ativo intangível;

(d) a forma como o ativo intangível deverá gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deverá demonstrar a existência de um mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;

(e) a disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

(f) sua capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

13. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Método de custo ou método de reavaliação

14. O Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por uma Lei ou norma legal regularmente estabelecida¹, a entidade pode optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo ou pelo método de reavaliação. Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.

Vida útil

15. A entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

16. Para determinar se um ativo intangível requer uma provisão para perdas por desvalorização, a entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Ativo intangível com vida útil definida

17. O valor amortizável de um ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

18. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

19. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

20. O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com segurança, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou Pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

21. O período de amortização e o método de amortização para um ativo intangível, com vida útil, definida devem ser revistos pelo menos no final de cada exercício social.

Ativo intangível com vida útil indefinida

22. Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

23. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, é exigido que uma entidade teste a recuperação de um ativo intangível com vida útil indefinida comparando o seu valor recuperável com o seu respectivo valor contábil, anualmente ou sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível pode estar perdendo substância econômica.

6. Divulgação de Partes Relacionadas

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1)

Divulgação sobre Partes Relacionadas

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é assegurar que as demonstrações contábeis e uma entidade contenham as divulgações necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e seu resultado possam ter sido afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos existentes com tais partes.

Obs: As definições e a abrangência deste Pronunciamento Técnico (CPC 05 (R1)) diferem do Pronunciamento Anterior (CPC 05), especialmente no que diz respeito às entidades estatais que apresentam demonstrações contábeis.

Definições

Parte relacionada é uma entidade ou uma pessoa física, ou um membro próximo da família dessa pessoa física que esteja relacionada à entidade que reporta a informação (apresenta as demonstrações contábeis).

Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação ou influência significativa sobre ela ou for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.

Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação em diversas situações. As principais (ver todas as hipóteses no Pronunciamento) ocorrem quando:

Ambas são membros do mesmo grupo econômico ou estão sob o controle conjunto (joint ventures) de uma terceira entidade ou a entidade é coligada ou controlada em conjunto da entidade que reporta ou de entidade membro de grupo econômico do qual a entidade que reporta é membro;

A entidade está sob o controle conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade for coligada dessa terceira entidade;

A entidade é controlada, de modo pleno ou sob controle conjunto, por uma pessoa identificada no parágrafo anterior ou uma pessoa identificada no parágrafo anterior tem influência significativa sobre a entidade, ou for membro do pessoal chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade).

Uma transação com partes relacionadas é uma transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente de ser cobrado ou não um preço em contrapartida.

Membros próximos da família de uma pessoa são aqueles membros da família que se espera que influenciem ou sejam influenciados por essa pessoa nos seus negócios com a entidade. Incluem os filhos da pessoa, cônjuge ou companheiro, filhos do cônjuge da pessoa ou de companheiro e dependentes da pessoa, de seu cônjuge ou companheiro.

Pessoal chave da administração são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.

Estado refere-se ao governo no seu sentido lato, agências de governo e organizações similares, sejam elas municipais, estaduais, federais, nacionais ou internacionais e entidade relacionada com o Estado é a entidade que é controlada, de modo pleno ou em conjunto, ou sofre influência significativa do Estado.

Finalidade da divulgação sobre partes relacionadas

Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e dos negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente parte das suas atividades por meio

de controladas, joint ventures e coligadas. Nessas circunstâncias, a capacidade da entidade de afetar as políticas financeiras e operacionais da investida é por meio de controle, controle conjunto ou influência significativa.

O relacionamento com partes relacionadas pode ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efetuar transações que partes não relacionada normalmente não realizariam.

O conhecimento das transações, dos saldos existentes, incluindo compromissos, e dos relacionamentos da entidade com partes relacionadas pode afetar as avaliações de suas operações por parte dos usuários das demonstrações contábeis, inclusive as avaliações dos riscos e das oportunidades com os quais a entidade se depara. Daí a necessidade da divulgação relativa às partes relacionadas.

Divulgação para todas as entidades

Os relacionamentos entre controladora e controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas.

Numa estrutura societária com múltiplos níveis de participações, uma entidade deve divulgar o nome da entidade controladora direta e, se for diferente, da parte controladora final. Se a entidade controladora direta e a parte controladora final não elaborarem demonstrações contábeis disponíveis para uso público, o nome da controladora do nível seguinte, se houver, deve também ser divulgado.

A entidade deve divulgar a remuneração do pessoal-chave da administração no total e para cada uma das seguintes categorias: benefícios de curto prazo a empregados e administradores, benefícios pós-emprego, outros benefícios de longo prazo, benefícios de rescisão de contrato de trabalho e remuneração baseada em ações.

Se tiver havido transações entre partes relacionadas, a entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, assim como informações sobre as transações e saldos existentes necessárias para a compreensão do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações contábeis. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos referidos no item acima para divulgar a remuneração do pessoal-chave da administração. Há um mínimo de divulgações a ser feito.

As divulgações exigidas devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias: controladora, entidades com controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade, controladas, coligadas, joint ventures nas quais a entidade seja uma investidora, pessoal chave da administração da entidade ou da respectiva controladora e outras partes relacionadas.

As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes devem ser feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados.

Para quaisquer transações entre partes relacionadas, faz-se necessária a divulgação das condições em que as mesmas transações foram efetuadas.

Os itens de natureza semelhante podem ser divulgados de forma agregada exceto quando divulgações separadas forem necessárias para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Divulgação para as entidades relacionadas com o Estado

A entidade que reporta a informação está isenta das exigências de divulgação no tocante a transações e saldos mantidos com partes relacionadas, incluindo compromissos, quando a parte fórum ente estatal que exerça o controle, de modo pleno ou compartilhado, ou que exerça influência significativa sobre a entidade que reporta a informação ou for outra entidade que seja parte relacionada, pelo fato de o mesmo ente estatal deter o controle, de modo pleno ou em conjunto, ou exercer influência significativa, sobre ambas as partes (a entidade que reporta a informação e a outra entidade).

Se a entidade que reporta a informação aplicar essa isenção ela deve divulgar o nome do ente estatal e a natureza de seu relacionamento com a entidade que reporta a informação (por exemplo, controle, pleno ou compartilhado, ou influência significativa), a natureza o montante de cada transação individualmente significativa; e, para outras transações que no conjunto são significativas, mas individualmente não o são, uma indicação qualitativa e quantitativa de sua extensão.

7. Operações de Arrendamento Mercantil

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 06 Operações de Arrendamento Mercantil

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

O objetivo deste Pronunciamento é o de prescrever, para arrendatários e arrendadores, as políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

A classificação de arrendamentos mercantis adotada neste Pronunciamento baseia-se na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo arrendado são transferidos ao arrendatário ou permanecem no arrendador.

Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

Arrendamento mercantil nas demonstrações contábeis de arrendatário

Arrendamento mercantil operacional

Os pagamentos do arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa numa base de linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário.

Arrendamento mercantil financeiro

No começo do prazo do contrato de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil. A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil é a taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário são adicionados à quantia reconhecida como ativo.

Os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser divididos entre o encargo financeiro e a redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo do arrendamento mercantil de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Pagamentos contingentes devem ser contabilizados como despesas nos períodos em que são incorridas.

Um arrendamento mercantil financeiro dá origem a uma despesa de depreciação relativa a ativos depreciables, assim como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciables deve ser consistente com a dos ativos depreciables possuídos, e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com as regras aplicáveis aos Ativos Imobilizados (o mesmo com a amortização de Ativos Intangíveis, se pertinente). Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor.

Arrendamento mercantil nas demonstrações contábeis de arrendador

Arrendamento mercantil operacional

Os arrendadores devem apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo. A política de depreciação para ativos arrendados depreciables deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com as regras aplicáveis aos Ativos Imobilizados, com o mesmo princípio válido para os Ativos Intangíveis. A receita proveniente de arrendamentos mercantis operacionais deve ser reconhecida na receita numa base de linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal em que o benefício do uso do ativo arrendado seja diminuído.

Arrendamento mercantil financeiro

Os arrendadores devem reconhecer nos seus balanços patrimoniais os ativos mantidos por um arrendamento mercantil financeiro e apresentá-los como uma conta a receber por um valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil. O reconhecimento da receita financeira deve basear-se num modelo que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro.

Os arrendadores fabricantes ou negociantes devem reconhecer lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas imediatas. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se uma taxa de juros do mercado fosse utilizada. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou negociantes em ligação com a negociação e aceitação de um arrendamento mercantil devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da venda for reconhecido.

Transação de venda e leaseback

Uma transação de venda e leaseback envolve a venda de um ativo e o arrendamento mercantil do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e leaseback depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido.

8. Subvenções e Assistência Governamentais

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 07 Subvenção e Assistência Governamentais

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

O objetivo deste Pronunciamento é o de prescrever o registro contábil e a divulgação as subvenções para investimento e a divulgação das subvenções para custeio e das demais formas de assistência governamental. A divisão formal entre subvenção para custeio e para investimento não está proposta neste Pronunciamento, já que o tratamento contábil o de ambas transitarem pelo resultado.

São incluídos como parte das subvenções governamentais os ganhos com empréstimos subsidiados, mas a aplicação completa desse conceito deve também obedecer ao Pronunciamento Técnico sobre Ajustes a Valor Presente.

Por força de legislações específicas brasileiras, foi necessário incluir alguns parágrafos adicionais aos contidos na norma internacional tomada como base, principalmente por conta de certas isenções e reduções tributárias que, no Brasil, assumem a forma de subvenção governamental em certas circunstâncias, e da característica de perda do benefício tributário se o valor da subvenção não ficar retido em reserva própria, sem destinação como dividendos aos sócios.

É fundamental, todavia, afirmar que essas adições estão conforme o princípio básico das normas internacionais do IASB – International Accounting Standards Board – e que as demonstrações contábeis elaboradas com base neste Pronunciamento estarão conforme tais normas.

No Brasil, apenas as subvenções para investimento vinham tendo tratamento contábil e de divulgação especiais, com reconhecimento direto em reserva de capital no patrimônio líquido, por força do que dispunha a Lei nº. 6.404/76. Com as modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 e com a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB, determinada também por essa recente Lei, as subvenções todas passam a ter que transitar pelo resultado. Mas há diferentes momentos de seu reconhecimento conforme as condições de cada subvenção. E a divulgação passa a ser exigida para as subvenções que não sejam para investimento e demais formas de assistência governamental.

Reconhecimento, mensuração, contabilização e apresentação das subvenções

Atenção especial é dada neste Pronunciamento ao momento do reconhecimento das subvenções governamentais. E a essência econômica da transação deverá ser sempre observada.

As subvenções, mesmo as não monetárias, não devem ser reconhecidas até que exista segurança de que a entidade cumprirá todas as condições relacionadas à obtenção da subvenção e de que será efetivamente recebida.

O simples recebimento de uma subvenção não é prova conclusiva de que as condições associadas à subvenção tenham sido ou serão cumpridas. E a forma como uma subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que já cumpridas as condições necessárias à sua efetivação e em que não há bases de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento no resultado, as contrapartidas das subvenções governamentais registradas no ativo serão em conta específica do passivo. No caso de subvenção na forma de ativo não monetário, a contrapartida poderá ser uma conta retificadora desse ativo.

Quando a subvenção governamental estiver sendo recebida para compensar despesas da entidade, deve ser reconhecida como receita ou como redução da despesa ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que pretende compensar.

No caso de subvenções recebidas na forma de ativos não monetários, o valor justo deverá ser a base de registro contábil, a não ser que seja impossível a obtenção desse valor, quando um valor nominal será utilizado. No caso de ativos depreciáveis, amortizáveis ou exauríveis, a apropriação ao resultado dessa subvenção se dará conforme as respectivas depreciações, amortizações ou exaustões.

Os empréstimos subsidiados de origem governamental serão trazidos a valor presente e a diferença entre os valores presentes pelas aplicações da taxa de desconto e da taxa subsidiada será reconhecida como subvenção governamental e apropriada ao resultado como tal, o mesmo para perdões de dívidas com característica de subvenção governamental.

Situações típicas brasileiras

Isenções ou reduções de tributos que tenham a característica ou a tipificação legal de incentivos fiscais, como nas aplicações em áreas incentivadas, serão reconhecidas como subvenções governamentais no resultado, atendidos os requisitos estabelecidos, e não o patrimônio líquido.

No caso de, para gozo dos benefícios fiscais, haver dependência de não distribuição aos sócios dessas ou de outras formas de subvenção governamental, poderão os respectivos valores ser transferidos, a partir da conta de Lucros Acumulados, para a Reserva de Incentivos Fiscais.

Divulgação deve ser dada não só às subvenções governamentais como também às outras formas de assistência governamental.

9. Demonstração do Valor Adicionado

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 09 Demonstração do Valor Adicionado

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer critérios para elaboração e divulgação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

Sua elaboração deve levar em conta o Pronunciamento Conceitual Básico deste CPC Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis; e seus dados, em sua grande maioria, são obtidos principalmente a partir da Demonstração do Resultado do Exercício.

Alcance e Apresentação

A entidade deve elaborar a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada período.

A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores conforme modelo apresentado.

A DVA deve proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela empresa em determinado período, bem como a forma pela qual tais riquezas foram distribuídas.

A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma: a) pessoal e encargos; b) impostos, taxas e contribuições; c) juros e aluguéis; d) juros sobre o capital próprio (JSCP) e dividendos; e) lucros retidos/prejuízos do exercício.

Características das informações da DVA

A DVA está fundamentada em conceitos macroeconômicos, buscando apresentar, eliminados os valores que representam dupla-contagem, a parcela de contribuição que a entidade tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país onde essas operações estiverem sendo realizadas. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização das receitas, isto é, baseia-se no regime contábil de competência. Admitindo-se a inexistência de estoques inicial e final, os valores encontrados com a utilização de conceitos econômicos e contábeis tenderão a convergir.

Para os investidores e outros usuários, essa é uma demonstração que proporciona o conhecimento de informações de natureza econômica e social e oferece a possibilidade e uma melhor avaliação das atividades da entidade dentro da sociedade que a abriga. A decisão de recebimento por uma comunidade (Município, Estado e a própria Federação) de um investimento poderá ter nessa demonstração um instrumento de extrema utilidade e com informações que a demonstração de resultados por si só não é capaz de oferecer.

Formação da riqueza

Riqueza criada pela própria entidade

A DVA, em sua primeira parte, deve apresentar de forma detalhada a riqueza produzida pela entidade por meio dos seguintes componentes: vendas de mercadorias, produtos e serviços, outras receitas e a constituição ou reversão da provisão para créditos de liquidação duvidosa, diminuídas dos insumos adquiridos de terceiros: custos das matérias-primas, embalagens, outros materiais, mercadorias, energia, outras utilidades, serviços e outros.

Valor Adicionado recebido em transferência

Nesse item serão incluídas as receitas e resultados gerados por outras entidades e transferidas na forma de resultado de equivalência patrimonial, receitas financeiras, dividendos de investimentos avaliados ao custo, aluguéis, royalties, direitos de franquia etc.

Distribuição da riqueza

A segunda parte da DVA deve apresentar de forma detalhada como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados seguir: Remuneração dos Recursos Humanos, Remuneração dos Emprestadores de Capital, Governo e Remuneração do Capital Próprio. Daí os detalhes do tipo Pessoal, Impostos, Taxas e contribuições, juros, aluguéis, juros sobre o capital próprio (JSCP), dividendos e lucros destinados às reservas etc.

O caso especial das instituições financeiras bancárias

Há uma forma diferenciada na elaboração da DVA reconhecida internacionalmente: no caso das instituições financeiras bancárias, as despesas com a remuneração da captação de recursos são dadas

como de natureza operacional e consideradas como redutoras das receitas pela aplicação dos recursos; e esse diferencial, que é o Resultado da Intermediação Financeira, é considerado como Geração de Recursos. Nas demais entidades, as receitas financeiras são valor adicionado recebido em transferência e as despesas financeiras são distribuição do valor adicionado. Nas instituições financeiras bancárias, portanto, ambos os valores são juntados e o saldo líquido é considerado geração de recursos.

10. Ajuste a Valor Presente

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 12 Ajuste a Valor Presente

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. A Lei 11.638/07 passou a exigir a obrigatoriedade do ajuste a valor presente nos realizáveis e exigíveis a longo prazo e, no caso de efeito relevante, também nos de curto prazo. As normas internacionais tratam desse assunto em inúmeros documentos, e este CPC está emitindo seu Pronunciamento Técnico CPC 12 sobre essa matéria com base em pesquisa feita junto a todas as normas internacionais.

Objetivo do Pronunciamento

2. O objetivo deste Pronunciamento é especificar procedimentos para cálculo desses ajustes a valor presente no momento inicial em que tais ativos e passivos são reconhecidos, bem como nos balanços subsequentes.

Principais Pontos do Pronunciamento

3. São sujeitos a ajuste a valor presente todos os realizáveis e exigíveis que tenham sido negociados ou determinados sem a previsão de encargos ou rendimentos financeiros. Mas são também passíveis de ajuste a valor presente os que tenham sido negociados ou determinados com previsão de encargos ou rendimentos financeiros, mas com taxas não condizentes com as prevalecentes no mercado para as condições econômicas do momento e os riscos das entidades envolvidas.

4. Não estão sujeitos a ajuste a valor presente os realizáveis e exigíveis com condições de impossibilidade ou extrema dificuldade de determinação de data de seu vencimento ou efetiva realização e aproveitamento seus. Assim, as normas internacionais de contabilidade, e este Pronunciamento, vedam o ajuste a valor presente do imposto de renda e da contribuição social diferidos ativo ou passivo. Em certas circunstâncias não são também ajustáveis a valor presente determinados contratos de mútuo e saldos de certos impostos a recuperar.

5. Há certas situações de mercado em que, dada a existência de uma única entidade com determinada política de juros, sem qualquer característica de incentivo fiscal, essas taxas de juros se transformam nas taxas desse mercado, o que faz com que não se façam ajustes a valor presente que não os

derivados dessas mesmas taxas. É o caso das operações de financiamento com o BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social que, por essas razões, continuam reconhecidas pelo “custo amortizado” (“pela curva”), ou seja, pelas próprias taxas de juros contratadas.

6. As taxas de desconto a serem utilizadas devem ser as que mais se coadunam com o risco da entidade envolvida na data inicial do contrato. Todo o esforço deve ser desenvolvido na sua determinação. E, fixadas essa taxa, elas não mais mudam com o decorrer do tempo. Não são descontados dessas taxas quaisquer benefícios fiscais como dedutibilidade dos juros para cálculo de determinados tributos.

7. Em princípio, o valor presente de uma obrigação na data inicial deve corresponder ao valor justo do ativo contrapartida desse exigível, mas, em certas circunstâncias não comuns, isso pode não ocorrer, como no caso de aquisição de um bem sob taxa de financiamento fora das condições de mercado. Nessas situações, o ajuste a valor presente considera a taxa dentro das condições de mercado, e não a efetivamente contratada (prevalência da essência econômica sobre a forma).

Nas datas futuras, a divergência entre o conceito de valor justo e valor ajustado a valor presente de todos os contratos tende a aumentar, já que o valor justo estará, em cada data, vinculado às condições de mercado dessa data, e não mais às condições da data inicial.

8. Os ajustes a valor presente de obrigações vinculadas a ativos não-monetários são considerados reduções desses ativos. Assim, o ajuste a valor presente de um financiamento, mesmo que sob as condições do item anterior, é tratado como redução do custo de aquisição do ativo a que se refere.

9. Os valores de ajuste originalmente efetuados vão sendo revertidos com o decorrer do tempo com base na taxa efetiva de juros. Essas reversões são apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional.

10. As normas não especificam, mas o tratamento contábil mais comum é a utilização, no ajuste a valor presente, de contas retificadoras do realizável ou do exigível a que se refere.

11. Os passivos não contratuais, como, por exemplo, as provisões espontâneas para futuros reparos relativos a meio ambiente quando cessarem as atividades da empresa, também precisam ser ajustadas a valor presente. E isso é necessário mesmo que a provisão tenha sido calculada com base nos valores correntes. Nesse caso, a taxa de desconto só considera o fator tempo e o risco (“juro real”), e não a inflação estimada futura. Se os valores calculados contiverem estimativa de inflação futura, logicamente a taxa de desconto incluirá também essa mesma estimativa.

11. Combinação de Negócios

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 15 Combinação de Negócios

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo do Pronunciamento é melhorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que uma entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de uma combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências de como o adquirente:

- (a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e alguma participação de não controladores na adquirida;
- (b) reconhece e mensura o ágio por rentabilidade futura (goodwill) da combinação de negócio ou um ganho proveniente de uma compra vantajosa; e
- (c) determina as informações a serem divulgados para capacitar os usuários das demonstrações contábeis na avaliação da natureza e dos efeitos econômicos e financeiros da combinação de negócios.

Principais Características do Pronunciamento

2. O princípio geral do Pronunciamento é que o adquirente deve reconhecer, obrigatoriamente, os ativos adquiridos e os passivos que passa a controlar pelos seus respectivos valores justos, mensurados na data de aquisição, divulgando informações que permitam atingir o objetivo citado no item anterior.

3. Uma combinação de negócios deve ser contabilizada pelo método de aquisição, a menos que a combinação envolva entidades ou negócios sob controle comum (entre empresas “do mesmo grupo econômico”). Uma das partes da combinação de negócios sempre precisa ser identificada como a adquirente, a qual é a entidade que obtém o controle de outros negócios (a adquirida), mesmo no caso de genuínas fusões. A formação de empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e a aquisição de um ativo ou um grupo de ativos que não constituam um negócio não são combinações de negócio e, portanto, estão fora do alcance do Pronunciamento.

4. O Pronunciamento estabelece princípios para o reconhecimento e a mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e da participação dos não controladores na adquirida, se houver. As classificações e as designações feitas no reconhecimento desses itens devem ser feitas de acordo com os termos contratuais, as condições econômicas, as políticas contábeis do adquirente e outros fatores existentes à data de aquisição. O Pronunciamento se aplica inclusive aos casos em que a aquisição de um controle se dá mesmo sem aquisição de ações, como no caso de a adquirida adquirir de sócios suas próprias ações e com isso um sócio que não era transformar-se em controlador.

(a) Todos os ativos identificáveis e os passivos assumidos são mensurados pelos respectivos valores justos na data da aquisição, mesmo quando não estejam reconhecidos no balanço da adquirida (como pode ocorrer com ativos intangíveis e até mesmo com passivos contingentes – afinal eles normalmente entram e influenciam no valor da negociação e não devem ficar computados no valor do goodwill). A participação dos não controladores na adquirida, se houver, é mensurada ou pelo respectivo valor justo dessa participação (valor justo das ações em poder dos não controladores) ou pela parte que couber aos não controladores no valor dos ativos líquidos da adquirida mensurados contabilmente.

5. O Pronunciamento prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e mensuração:

(a) arrendamentos e contratos de seguro devem ser classificados com base nas condições contratuais e em outros fatores do início do contrato (ou de quando as cláusulas do contrato foram alteradas) em vez de com base nos fatores e nas condições existentes na data da aquisição;

(b) serão reconhecidos somente os passivos contingentes assumidos na combinação que se constituírem em obrigações presentes e que puderem ser mensurados com confiabilidade;

(c) exige-se que alguns ativos e passivos sejam reconhecidos ou mensurados de acordo com outros Pronunciamentos em vez de pelos seus respectivos valores justos. Os ativos e passivos afetados por essa exigência são aqueles dentro do alcance dos seguintes Pronunciamentos Técnicos: CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações e CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(d) existem exigências específicas para a mensuração de um direito readquirido (vendido anteriormente pela adquirente à adquirida e agora retornado à primeira por força da combinação de negócios);

(e) os ativos de indenização (valores a receber por força de alguma incerteza ou contingência a ser resolvida no futuro) são reconhecidos e mensurados em bases consistentes com o item objeto da indenização, independentemente de não serem mensurados ao valor justo. Podem também existir passivos de indenização.

6. Uma vez reconhecidos e mensurados os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e a participação dos não controladores, o Pronunciamento exige que o adquirente identifique eventual diferença entre:

(a) a soma do valor justo dos seguintes itens: (i) contraprestação transferida total; (ii) participação dos não controladores na adquirida, se houver; (iii) participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da data da combinação, se houver (no caso de uma combinação alcançada em fases); e

(b) o valor dos ativos líquidos identificáveis da adquirida medido conforme os itens anteriormente mencionados.

A diferença positiva será reconhecida como ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). Caso a diferença seja negativa, o adquirente deve, caso confirmados os valores e os cálculos, reconhecê-la como um ganho proveniente de uma compra vantajosa no resultado do período.

7. A contraprestação transferida (em troca do controle da adquirida) em uma combinação de negócios (incluindo qualquer acréscimo ou redução por indenização contingente) deve ser mensurada ao valor justo.

8. Ajustes provisórios podem ser necessários durante certo tempo posterior à data da combinação de negócios, o que constitui um período de mensuração até quando se resolvam as situações de incerteza. Até que se complete esse período, os ajustes provisórios afetam os ativos, os passivos, o valor da contraprestação, o *goodwill* ou o ganho pela compra vantajosa, mas esse período não pode ultrapassar doze meses; a partir daí os ajustes são registrados contra o resultado.

9. Após a combinação ter sido completada, o adquirente normalmente mensura e contabiliza os ativos adquiridos e os passivos assumidos em uma combinação de negócios de acordo com outras normas e Pronunciamentos aplicáveis. Contudo, o Pronunciamento contém exigências específicas para direitos readquiridos, passivos contingentes, contraprestação contingente e ativos de indenização.

10. Os custos com a operação de aquisição são tratados diretamente como despesa do exercício e não se acrescentam ao custo dos ativos líquidos adquiridos.

11. Em aquisição feita em estágios (ou etapas), o adquirente reavalia sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição e reconhece no resultado do período o ganho ou a perda resultante, se houver, como no caso de valores contabilizados pelo adquirente em outros resultados abrangentes.

12. O Pronunciamento exige que o adquirente divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros e econômicos das combinações de negócios que ocorreram durante o período de reporte ou após a data de encerramento do período, mas antes de aprovada a publicação das demonstrações contábeis. Após a combinação de negócios, o adquirente deve divulgar qualquer ajuste reconhecido no período de reporte corrente e que estiver relacionado às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores.

12. Estoques

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O presente Pronunciamento trata da avaliação contábil dos estoques em geral, com exceção dos mensurados a seu valor realizável líquido, como os ativos cuidados pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, das commodities avaliadas por comerciantes em certas circunstâncias a seu valor justo menos custos de venda, dos ativos incluídos no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção e dos instrumentos financeiros.

Objetivo do Pronunciamento

2. O objetivo deste Pronunciamento é determinar a forma de avaliação dos estoques adquiridos para revenda, dos mantidos para consumo ou utilização industrial ou na prestação de serviços, dos em processamento e dos produtos acabados prontos para a venda.

Principais Características do Pronunciamento

3. O Pronunciamento exige que os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Neles se incluem todos os custos de aquisição, de transformação e outros incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Por isso, devem compreender o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (que não sejam aqueles posteriormente recuperáveis pela empresa), custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

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

4. Os custos de estoques fabricados ou em processo de fabricação são aqueles diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta e matéria-prima, e incluem também a alocação sistemática de custos indiretos de produção fixos e variáveis que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados ou para a prestação de serviços.

5. A alocação de custos indiretos fixos às unidades produzidas deve ser baseada no volume normal de produção, que é aquele que se espera atingir, em média, ao longo de vários períodos ou de períodos sazonais, em circunstâncias normais, levando-se em consideração a não-utilização da capacidade total, resultante da manutenção planejada, de férias coletivas planejadas, etc. Os custos fixos relativos à capacidade não-utilizada em função de volume de produção inferior ao normal devem ser registrados como despesas no período em que são incorridos, não podendo ser alocados aos estoques.

6. Quando se fabricam produtos conjuntos ou quando há um produto principal e um subproduto, os custos de transformação não separadamente identificáveis devem ser atribuídos aos produtos numa base racional e consistente, normalmente conforme o valor relativo da receita de venda de cada produto. Quando há geração de subprodutos de custo irrelevante, eles devem ser mensurados pelo valor realizável líquido e esse valor deve ser deduzido do custo do produto principal.

7. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo dos estoques, sendo reconhecidos como despesas do período em que são incorridos.

8. O custo-padrão pode ser utilizado para a avaliação de estoques desde que seja estabelecido com base em níveis normais de eficiência e de volume de produção, seja revisado periodicamente ou quando houver mudança das condições de produção, e desde que seus valores reflitam aproximadamente o custo real.

9. Quando da existência de bens não-intercambiáveis, seu custo específico precisa ser utilizado. No caso de bens intercambiáveis, deve-se usar o custo médio ponderado ou o Primeiro Que Entra, Primeiro Que Sai (PEPS), vedada a utilização do Último Que Entra, Primeiro Que Sai (UEPS). O mesmo critério precisa ser usado consistentemente para valoração dos estoques que tenham natureza e uso semelhante.

10. O custo dos estoques pode não ser recuperável por motivo de danificação, obsolescência, redução no preço de venda, incremento no custo estimado de acabamento, etc. Nesse caso, o valor

de custo precisa ser substituído pelo valor realizável líquido, obtido a partir do preço de venda estimado deduzido dos custos estimados de conclusão, dos gastos estimados necessários para se concretizar sua venda e dos tributos incidentes sobre a venda. Essa redução é normalmente feita item a item, a não ser quando relacionados com a mesma linha de produtos e tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos, ou circunstâncias semelhantes. As reduções ao valor realizável líquido devem ser revertidas quando desaparecerem as circunstâncias que obrigaram ao seu registro.

11. Não há redução ao valor realizável líquido de matérias-primas e materiais de consumo quando for previsível que os produtos acabados em que eles serão utilizados serão vendidos pelo custo ou acima do custo.

12. Os estoques são baixados ao resultado como despesa quando reconhecida a receita a que se vinculam, ou quando consumidos nas atividades a que se destina se não estiverem vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços para a geração de receita futura. São também reconhecidas como despesas do período a redução ao valor realizável líquido e quaisquer outras perdas.

13. Os estoques podem ser registrados em outras contas do ativo, como quando usados como um componente de ativos imobilizados de construção própria, e serão alocados como despesa durante a vida útil desse ativo.

14. No caso de prestadores de serviços que precisem estocar seus custos, os mesmos procedimentos utilizados para custeamento de bens em elaboração devem ser adotados.

15. O Pronunciamento especifica a divulgação a ser dada aos estoques existentes, às baixas, às reduções ao valor realizável líquido e suas reversões e a outras situações.

13. Investimento em Coligada e em Controlada

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 18 (R2)

Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto

Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para a identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

Objetivo, alcance e definições

1. O objetivo do Pronunciamento é especificar como devem ser contabilizados os investimentos em coligadas nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas do investidor e em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) nas demonstrações contábeis da controladora. Ele não se aplica aos investimentos em coligadas e controladas que forem mantidos por organizações de capital de risco, fundos mútuos, trustes e entidades similares; também não se aplica aos investimentos classificados como instrumentos financeiros mantidos para negociação, de acordo com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Estes últimos são mensurados ao valor justo com as alterações de valor justo reconhecidas no resultado do período em que ocorrerem.

2. Coligada é a entidade sobre a qual a investidora mantém influência significativa. Influência significativa significa existência do poder de participar nas decisões financeiras e operacionais da investida. É presumido que exista influência significativa quando a entidade possui 20%, ou mais, das ações ou das quotas com direito a voto da investida. A entidade perde a influência significativa sobre a investida quando ela perde o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida.
3. Controlada é a entidade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outra controlada, tem poder para assegurar, de forma permanente, preponderância em suas deliberações sociais e de eleger a maioria de seus administradores.
4. Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é um acordo conjunto por meio do qual as partes, que detêm o controle em conjunto do acordo contratual, têm direitos sobre os ativos líquidos desse acordo.
5. O investimento em controlada obriga à elaboração da demonstração consolidada, com as exceções previstas no Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Consolidadas. Nas demonstrações individuais, o investimento em controlada é avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

Principais características

6. O investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, nas demonstrações individuais) deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, exceto quando classificado como mantido para venda, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e em raríssimas outras situações previstas no Pronunciamento.
7. É requerido que a entidade considere a existência e o efeito dos direitos de voto potencial que forem prontamente exercíveis ou conversíveis para fins de determinar se possui influência significativa ou controle.
8. Na aquisição de investimento em coligada, controlada ou controlada em conjunto, há a segregação da parcela do investimento correspondente à diferença entre o valor pago e a parcela sobre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos, que não é classificada como goodwill no Ativo Intangível no balanço individual e nem é amortizada sistematicamente, permanecendo no subgrupo de Investimentos e sujeita aos testes de impairment; no caso de coligada, esse teste é em conjunto com o restante do valor contábil do investimento. No caso de controlada, o teste de impairment é o mesmo daquele aplicado às demonstrações consolidadas e, nestas, esse ágio é classificado como Ativo Intangível.
9. É também segregada a parcela referente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos adquiridos e seu valor contábil no balanço individual, para fins de baixa proporcionalmente à sua realização na coligada e na controlada.
10. O resultado da equivalência patrimonial corresponde à participação da investidora no resultado da coligada, da controlada e da controlada em conjunto. A participação sobre as mutações patrimoniais na investida derivadas de outros resultados abrangentes reconhecidos diretamente no patrimônio líquido da investida deve também ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido da investidora e, não, no resultado.

11. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) e descendentes (downstream) entre o investidor (incluindo suas controladas consolidadas) e a coligada devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do investidor somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada que sejam partes independentes do grupo econômico a que pertence a investidora. As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da coligada para o investidor. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos do investidor para a coligada. A participação do investidor nos lucros e prejuízos resultantes dessas transações deve ser eliminada.

12. Os resultados decorrentes de transações descendentes (downstream) entre a controladora e a controlada não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao mesmo grupo econômico. Aplica-se o disposto neste item inclusive quando a controladora é, por sua vez, controlada de outra entidade do mesmo grupo econômico.

13. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) entre a controlada e a controladora e de transações entre as controladas do mesmo grupo econômico devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis da vendedora, mas não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao grupo econômico.

14. O disposto nos itens 12 e 13 acima (28A e 28B do Pronunciamento CPC 18) deve produzir o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido para a controladora obtidos a partir das demonstrações contábeis consolidadas dessa controladora e suas controladas. Devem também, para esses mesmos itens, ser observadas as disposições contidas na Interpretação Técnica ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

15. No caso de o patrimônio líquido da coligada se tornar negativo, o prejuízo só é reconhecido pela investidora na extensão em que a investidora se responsabilize, legalmente ou por obrigação não formalizada, em fazer pagamentos a terceiros por conta da coligada. No caso dessa situação em controlada, a controladora reconhece, em seu balanço individual, provisão por conta desse patrimônio líquido negativo de forma a ter o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido que forem apresentados pelas demonstrações consolidadas.

16. A defasagem máxima entre as datas de encerramento das demonstrações da coligada e do investidor não deve ser superior a dois meses, e devem ser considerados os efeitos de transações relevantes nesse período.

17. O Pronunciamento requer que o investidor faça os ajustes necessários nas demonstrações contábeis de suas coligadas para manter a uniformidade de políticas contábeis para transações e outros eventos de mesma natureza.

18. A investidora pode também elaborar demonstrações separadas para esses investimentos, os quais são avaliados por valor justo ou, se for o caso, pelo custo, nunca pela equivalência patrimonial. As exigências para a elaboração das demonstrações separadas de um investidor em coligadas são aquelas estabelecidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 35 – Demonstrações Separadas.

19. A Interpretação Técnica ICPC 09 traz mais detalhes sobre investimentos em coligadas, em controladas e também em entidades controladas em conjunto (joint ventures) nas demonstrações contábeis individuais, bem como sobre demonstrações separadas e demonstrações consolidadas.

14. Custo de Empréstimos

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 20 Custos de Empréstimos

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

Custos de empréstimos que são diretamente atribuídos à aquisição, à construção ou à produção de ativos qualificáveis para a sua capitalização formam parte do custo de tais ativos. Outros custos de empréstimos são reconhecidos como despesas.

Custos de empréstimos são despesas de juros de todas as formas de empréstimos, inclusive mútuos, e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos, conforme consta do Pronunciamento Técnico CPC 08 Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários.

Ativo qualificável é aquele que, necessariamente, leva um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

Reconhecimento

Na medida em que a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, deve determinar o montante de custos dos empréstimos elegíveis para capitalização como sendo aquele incorrido sobre esses empréstimos durante o período necessário para completar a aquisição, a construção ou a produção do ativo, menos qualquer receita financeira derivada da aplicação temporária desses recursos. Se a receita financeira nesse período em que tais recursos ficam temporariamente investidos suplantar o custo desses empréstimos, o excedente deverá ser reconhecido como receita no resultado.

À medida que a entidade toma recursos emprestados de maneira genérica e usa-os com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve utilizar uma taxa de capitalização com base na média ponderada dos custos de empréstimos aplicáveis aos empréstimos da entidade que estiveram vigentes durante o período; se ainda houver, além dos empréstimos tomados de maneira genérica, empréstimos feitos especificamente com o propósito de se obter um ativo qualificável, os custos desses empréstimos específicos são diretamente capitalizados e não integrarão o cálculo da taxa com base na média. O montante de custos de empréstimos que uma entidade capitaliza durante um período não pode exceder o montante de custos de empréstimos incorridos durante esse período.

A entidade deve iniciar a capitalização dos custos dos empréstimos como parte do custo do ativo qualificável na data em que as seguintes condições estiverem satisfeitas: gastos com a obtenção do ativo estão sendo incorridos, custos dos empréstimos também estão sendo incorridos e estão iniciadas atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos.

A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos se existirem interrupções durante extensos períodos das atividades de desenvolvimento do ativo qualificável, a não ser que essas interrupções sejam normais e previsíveis no processo de obtenção de tal ativo.

A entidade deve cessar definitivamente a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem completas.

Evidenciação

A entidade deve evidenciar:

- (a) o montante de custo de empréstimos capitalizados durante o período; e
- (b) a taxa de capitalização usada para determinar o montante dos custos elegíveis para a capitalização.

15. Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 23 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O objetivo deste Pronunciamento é definir os critérios para a seleção, alteração e divulgação de políticas contábeis, para as alterações nas estimativas contábeis e para as retificações de erros. O Pronunciamento tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis de uma entidade e sua comparabilidade ao longo do tempo e com as demonstrações contábeis de outras entidades.

Políticas contábeis

- 2. Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na preparação e na apresentação de demonstrações contábeis.
- 3. Quando um Pronunciamento, uma Interpretação ou uma Orientação se aplicarem especificamente a uma transação, evento ou situação, as políticas contábeis adotadas devem ser determinadas

pela aplicação desses documentos específicos para essa situação, juntamente com qualquer Guia de Implementação pertinente. Na ausência de um Pronunciamento, uma Interpretação ou uma Orientação que se aplique especificamente a uma transação, evento ou condição, a administração deve exercer julgamento no desenvolvimento e aplicação de uma política contábil que resulte em informação que seja relevante e confiável.

4. Nesse cenário, a seguinte hierarquia de fontes de informação para seleção e adoção de políticas contábeis deverá ser utilizada no exercício do julgamento referido:

(a) os requisitos e a orientação dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados;

(b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis emitido pelo CPC;

(c) adicionalmente, podem também ser consideradas as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas nos itens anteriores.

5. A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a alteração:

(a) for exigida por um Pronunciamento, uma Interpretação ou uma

Orientação; ou

(b) permitir que as demonstrações contábeis proporcionem informação confiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições na posição patrimonial e financeira, no desempenho financeiro ou nos fluxos de caixa da entidade.

6. Uma alteração na política contábil resultante da adoção inicial de um Pronunciamento, de uma Interpretação ou de uma Orientação deve ser contabilizada conforme as disposições de transição especificamente explicitadas nesse documento, se existirem. Quando não incluídas disposições de transição específicas que se apliquem a essa alteração, ou quando for alterada uma política contábil voluntariamente, a alteração deverá ser aplicada retrospectivamente, ou seja, com a reapresentação das demonstrações contábeis como se as novas políticas viessem sendo aplicadas desde a data mais antiga apresentada, exceto se for impraticável determinar os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo da alteração.

Mudança de estimativa contábil

7. O uso de estimativas é parte essencial da preparação de demonstrações contábeis, não fazendo diminuir a sua confiabilidade. Uma alteração na estimativa contábil é um ajuste no valor de um ativo, passivo ou do consumo periódico de um ativo, que resulta da avaliação atual das obrigações e benefícios futuros esperados associados a esses ativos e passivos.

8. As alterações nas estimativas contábeis resultam de nova informação ou maior experiência

e, portanto, não são correções de erros. São exemplos: mudança na expectativa de vida útil econômica de um ativo imobilizado, mudança na classificação de perda esperada de uma obrigação de provável para possível ou remota, mudança no valor da parte não recuperável de um ativo (impairment) etc.

9. O efeito de uma alteração numa estimativa contábil deve ser reconhecido prospectivamente e reconhecido no resultado: (a) do período da alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou (b) do período da alteração e futuros períodos, se a alteração afetar todos.

Erros de Períodos Anteriores

10. Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que: (a) estava disponível quando as demonstrações contábeis desses períodos foram autorizadas para divulgação; e (b) poderia ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na preparação e apresentação dessas demonstrações contábeis.

11. Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

12. A não ser que seja impraticável determinar ou os efeitos específicos de um período ou o efeito cumulativo do erro, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis divulgadas após a sua descoberta por: (a) republicação comparativa para o(s) período(s) anterior(es) apresentado(s) em que tenha ocorrido o erro; ou (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, ajuste dos saldos de abertura dos ativos, passivos e patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado. As omissões ou declarações incorretas de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

13. O Pronunciamento determina, resumidamente, que devem ser divulgados: a) a natureza da política contábil que sofrer mudança, as razões da mudança, os efeitos da mudança e outras informações pertinentes; b) a natureza e o montante de mudança na estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes; c) a natureza do erro sendo retificado, o valor dessa retificação e outras informações também pertinentes; c) no caso de impossibilidade de mensuração de quaisquer desses efeitos, as razões que levam a essa situação devem também ser divulgadas.

16. Evento Subsequente

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 24 Evento Subsequente

Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo deste Pronunciamento é determinar:

a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações; e

b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações.

Principais Características do Pronunciamento

2. Este Pronunciamento estabelece que a entidade não deve preparar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

3. A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

4. Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são definidos como aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data final do período a que se referem as demonstrações e a data na qual é autorizada a emissão das demonstrações contábeis. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

(a) os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis; e

(b) os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período a que se referem as demonstrações.

5. No caso de eventos subsequentes que evidenciam condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deverá retroagir e ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações para que reflitam tais eventos. Se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações contábeis, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar as divulgações que se relacionam a essas condições, à luz das novas informações.

6. Já os eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período a que se referem as demonstrações contábeis não geram ajustes nos valores reconhecidos nessas demonstrações contábeis. A entidade deverá divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes:

- a) a natureza do evento; e
- b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

7. Se a entidade declarar dividendos após o período a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período, devendo apenas divulgar o fato.

17. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

O objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 25 é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas, para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Esse Pronunciamento Técnico determina o tratamento contábil e os requisitos de divulgação para todas as provisões, passivos e ativos contingentes, exceto:

- (a) os que resultem de contratos a executar, exceto quando o contrato for oneroso. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.
- (b) os cobertos por um outro Pronunciamento Técnico.

Provisões

Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

Reconhecimento

Uma provisão deve ser reconhecida quando, e apenas quando:

- (a) uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;
- (b) é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos será necessária para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Esse Pronunciamento Técnico ressalta que uma estimativa confiável não pode ser feita apenas em casos extremamente raros.

Em casos raros, não é claro se existe, ou não, uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

Mensuração

O valor reconhecido como uma provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento.

Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação estimada, ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis.

Passivos contingentes

Um passivo contingente é:

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação, ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente. Uma entidade deve divulgar um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

Ativos contingentes

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

Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

18. Apresentação das Demonstrações Contábeis

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) Apresentação das Demonstrações Contábeis

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é definir a base para a apresentação de demonstrações contábeis, inclusive as separadas e consolidadas, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades.
2. Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui, como regra: (a) o balanço patrimonial; (b) a demonstração do resultado; (c) a demonstração do resultado abrangente; (d) a demonstração das mutações do patrimônio líquido; (e) a demonstração dos fluxos de caixa; (f) a demonstração do valor adicionado quando exigida legalmente; e (g) as notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.
3. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de outras informações e demonstrações divulgadas no mesmo documento.
4. As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos anualmente e devem apresentar apropriadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação adequada conforme a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro contida no Pronunciamento Conceitual Básico do CPC é conseguida pela conformidade com as práticas contábeis brasileiras ensejadas pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC.
5. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a entidade não aplicará esse requisito, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.
6. No caso de não aplicação de um requisito conforme item anterior, deve a entidade divulgar a natureza da exceção, a razão da não aplicação do requisito, qual o requisito não aplicado, qual o aplicado e o impacto introduzido nas demonstrações por essa mudança.
7. Se não puder não aplicar um requisito na situação prevista no item 5, deve a entidade divulgar o fato, a razão da não mudança de procedimento, as consequências disso nas demonstrações contábeis, qual o procedimento que deveria ter sido aplicado e também suas consequências.

8. Na ocasião da elaboração de demonstrações contábeis, a Administração deve exercer julgamento acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto dessa continuidade, a menos que a Administração pretenda liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou não tenha alternativa realista senão fazer isso. Quando a Administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas.

9. O regime de competência, o respeito à relevância e à materialidade das informações, a não compensação de valores que não possam legal ou contratualmente ser compensados, a adoção consistente dos mesmos critérios ao longo do tempo e o seguimento a todos os demais preceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro devem sempre estar presentes nas demonstrações que devem ser apresentadas pelo menos anualmente.

10. A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada relativa ao período anterior para todos os montantes expressos nas demonstrações contábeis. A informação Comparativa também deve ser incluída para a informação narrativa e descritiva quando for relevante para a compreensão das demonstrações contábeis do período corrente.

11. As omissões ou distorções de itens são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou distorção julgadas à luz das circunstâncias que a rodeiam. A dimensão ou a natureza do item, ou uma combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

12. A entidade deve apresentar os ativos e os passivos segregados em circulantes e não circulantes exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante, como é o caso de certas instituições financeiras. Os tributos diferidos ativos e passivos não devem ser classificados entre os valores circulantes.

13. O ativo deve ser classificado como circulante quando estiver para ser realizado no decurso normal do ciclo operacional da entidade, ou estiver mantido essencialmente com o propósito de ser negociado ou estiver para ser realizado até doze meses da data do balanço ou for caixa ou equivalente de caixa.

14. Quando a entidade não cumprir um compromisso segundo acordo de empréstimo de longo prazo até a data do balanço, com o efeito de o passivo se tornar vencido e pagável à ordem do credor, o passivo é classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência do descumprimento do compromisso. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.

15. A participação dos não-controladores deve ser apresentada como parte do patrimônio líquido no balanço consolidado, após o subtotal do patrimônio líquido dos proprietários da entidade controladora. O resultado do período e o resultado abrangente do período devem evidenciar a

parcela dos proprietários da entidade controladora e a parcela dos não controladores.

16. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado do exercício a menos que um Pronunciamento, uma Interpretação ou uma Orientação o exija de outro modo, como no caso das circunstâncias específicas em que ocorre o ajuste de avaliação patrimonial diretamente no patrimônio líquido.

17. A demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas: o resultado líquido do período, cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza, a parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e o resultado abrangente. Em suma, essa demonstração abrange todas as mutações do patrimônio líquido que não sejam representadas pelas operações entre os proprietários agindo nessa condição de proprietários e a entidade.

18. A demonstração do resultado abrangente deve ser apresentada separadamente da demonstração do resultado, em função da lei brasileira.

19. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários ou não operacionais, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

20. A entidade deve divulgar, no resumo das políticas contábeis significativas ou outras notas, os julgamentos exercidos na elaboração das demonstrações contábeis, os principais pressupostos relativos ao futuro, as principais fontes da incerteza das estimativas à data do balanço patrimonial que ensejem risco significativo de provocar modificação material no próximo exercício nos valores consignados nas demonstrações contábeis.

21. As notas explicativas devem apresentar as informações requeridas pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações aplicadas que não tenham sido apresentadas nas demonstrações contábeis, prover informação adicional que seja relevante para sua compreensão, passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos, divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade, as bases de mensuração utilizadas (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) o domicílio e a forma jurídica da entidade, descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância e todas as demais notas exigidas legalmente e normativamente.

22. A essência econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica quando esta não representar aquela e isso colocar em risco o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

19. Ativo Imobilizado

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 27 Ativo Imobilizado

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O objetivo deste Pronunciamento é o de estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, bem como a divulgação das mutações nesse investimento e das informações que permitam o entendimento e a análise desse grupo de contas. Os principais pontos a serem considerados na contabilização dos ativos imobilizados são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e as perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

Principais pontos do Pronunciamento

2. Ativos imobilizados são itens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos.

3. Mensuração no Reconhecimento: Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo. O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o equivalente preço à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o prazo do pagamento.

Há situações em que os encargos financeiros de empréstimo tomado para sua construção são adicionados ao custo, conforme Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos, mas não no momento inicial, e sim durante o processo de sua construção. São também adicionados no custo inicial todos os gastos incrementais e necessários a colocar o imobilizado em condições de funcionamento, como transporte, tributos, montagem, testes etc. até que ele esteja em condições de efetivo uso. Compõe ainda o custo inicial o valor estimado dos gastos previstos para desmontagem, remoção e restauração do local onde é instalado. Não fazem parte do custo gastos com realocação, ociosidade mesmo que no uso inicial, gastos com abertura de nova instalação ou introdução de novo produto, gastos administrativos e outros custos indiretos etc.

No caso de permuta, custo é o valor justo do ativo adquirido, a não ser que essa mensuração seja impossível, quando prevalece o valor contábil do ativo cedido. Subvenção governamental pode reduzir o custo do ativo, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

4. Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade pode optar por ela como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados e de forma consistente ao longo do tempo.

5. A depreciação, entendida como a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil econômica para a entidade, corresponde à parcela pertencente ao período do total

da diferença entre o valor do custo do ativo (ou outro valor que substitua o custo) menos o valor residual esperado ao final de sua utilização. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. A depreciação é efetuada mesmo quando o valor justo do ativo esteja temporariamente excedendo seu valor contábil e deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

6. Cessa a depreciação quando o ativo é desativado por baixa de qualquer natureza ou transferência para ativo não circulante mantido para venda (conforme Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada), ou para estoque (ver adiante), mas não cessa por ociosidade.

7. Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

8. O método de depreciação utilizado deve refletir o padrão de consumo, pela entidade, dos benefícios econômicos futuros do ativo a que se refere. O método e as premissas que levam ao cálculo da depreciação precisam ser acompanhados ao longo da vida útil do ativo e provocar os necessários ajustes conforme se registra no Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

9. Além da depreciação, é necessária a verificação pelo menos anualmente da eventual necessidade de reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável do ativo, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

10. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado: por ocasião de sua alienação ou substituição; quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação; quando transferido para outro grupo de contas. A venda de ativos imobilizados não deve ser reconhecida como integrante das receitas de vendas da entidade, exceto como a seguir.

11. Há uma situação especial de baixa do ativo imobilizado: ativos aí classificados que se destinam, durante certo tempo, a aluguel para terceiros, sendo, depois de cessado o período de aluguel, transferidos para os estoques por se destinarem, a partir desse momento, à alienação. É o caso comum das locadoras de veículos. Nessa situação toda especial, as receitas de vendas são consideradas receitas de vendas da entidade e o valor baixado do estoque se transforma em custo dos estoques vendidos, já que tais bens são comprados com o intuito de deles se obter receita pelo aluguel e pela venda. Já no caso dos demais ativos também transferidos para o ativo circulante, por deixarem de ser utilizados como venda e passarem a ser destinados à alienação, mas cuja motivação de venda seja essencialmente sua utilização, não têm o produto dessa alienação a terceiros reconhecida como parte das receitas de venda da entidade. São reconhecidos no resultado diretamente o lucro ou prejuízo (situação rara em função da regra custo ou mercado aplicável ao circulante) nessa alienação. Os imobilizados que são utilizados até sua alienação são baixados diretamente do imobilizado nessa alienação para o resultado, com o registro, nessa demonstração, também apenas do lucro ou prejuízo apurado nessa operação.

12. Tratamento especial também é dado ao caso de partes de ativos que estão sujeitas a reformas, revisões e outros custos relevantes não anuais. Essas partes devem ser depreciadas pela sua vida

útil econômica específica, e os gastos com suas reformas e revisões são ativados para depreciação pela sua vida útil econômica futura, conforme Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão, Passivo e Ativo Contingentes.

13. Devem ser divulgados os critérios de contabilização do imobilizado, métodos, vidas úteis e taxas de depreciação, valor contábil bruto e líquido, bem como a conciliação entre esses valores contábeis inicial e final (adições, baixas, reavaliações, depreciações contabilizadas no resultado e contabilizadas no custo de outro ativo, perdas por impairment, reversão de perdas, variações cambiais em certas circunstâncias – v. Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis etc.). Há, portanto, a obrigatoriedade da nota explicativa sobre a mutação do valor contábil do ativo imobilizado.

14. Devem também ser divulgadas as restrições dadas por garantias tais como hipotecas, alienação fiduciária e outras, por compromissos advindos da aquisição, por indenizações por parte de terceiros, bem como devem ser destacados os ativos adquiridos por meio de arrendamento mercantil.

15. Devem também ser divulgadas as mudanças nas estimativas que tenham efeito no resultado corrente ou em resultados futuros e sugerem-se divulgações sobre ativos que estejam temporariamente ociosos, totalmente depreciados, mas ainda em uso, valor justo do imobilizado quando materialmente diferente do valor contábil e outras informações relevantes para o completo entendimento do usuário a respeito desse grupo de contas.

20. Propriedades para Investimentos

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 28 Propriedade para Investimento

Observação: Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O objetivo deste Pronunciamento é o de prescrever o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.
2. Propriedade para investimento é o imóvel (terreno ou edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) mantido pelo proprietário (ou arrendatário) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para finalidades administrativas ou para venda no curso ordinário do negócio. A propriedade para investimento é classificada no Ativo Não Circulante, subgrupo Investimentos.
3. É necessário julgamento na aplicação dessa definição, já que pode uma mesma propriedade ter a característica de parte ser usada como propriedade para investimento e parte estar destinada ao uso próprio (ativo imobilizado). São propriedades para investimento, comumente, os terrenos mantidos para uso futuro e ainda indeterminado ou mantidos para valorização imobiliária, os imóveis mantidos para aluguel como nos shopping centres ou outros etc. Não são propriedades

para investimento, por exemplo, os imóveis construídos ou em construção para venda no decurso ordinário das atividades da entidade (entidades de exploração do ramo imobiliário ou de construção civil), as propriedades ocupadas por empregados (mesmo que alugadas a eles) etc. No caso de propriedade mantida para prestação de serviços, ela também não é classificada como propriedade para investimento, como no caso de um hotel.

Principais pontos do Pronunciamento

4. A propriedade para investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Na mensuração inicial são aplicáveis todos os conceitos normalmente utilizados na mensuração do custo inicial de um ativo imobilizado, inclusive no caso de permuta.

5. O Pronunciamento permite que a entidade escolha, após o registro inicial, o método do valor justo ou o método do custo para avaliar as propriedades para investimento consistentemente no decurso do tempo (exceção no caso de arrendatário que utiliza o imóvel como propriedade para investimento, quando o valor justo é obrigatório). Mas a entidade que escolher o método do custo deve divulgar o valor justo da sua propriedade de investimento em cada balanço patrimonial. O valor justo deve, preferencialmente, ser obtido de avaliador independente. O uso concomitante dos dois métodos só é admitido no caso de um deles ser constituído por propriedades financiadas à base de encargo calculado com base no valor justo.

6. O valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. Caracterizações especiais são dadas no Pronunciamento para a adoção do valor justo.

7. As variações no valor justo da propriedade para investimento são reconhecidas diretamente no resultado do período em que ocorrem.

8. Na adoção do método do custo, valem todos os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, inclusive quanto à depreciação.

9. As transferências de ativo imobilizado para propriedade para investimento e vice-versa, ou de propriedade para investimento para outras contas precisam ser bem suportadas factualmente.

10. Na transferência de propriedade para investimento avaliada ao valor justo para o imobilizado, considera-se como custo o valor justo na data da alteração efetiva do uso, e aplicam-se, a partir daí, todas as regras contábeis próprias do ativo imobilizado, inclusive depreciação.

11. Se houver transferência de um ativo imobilizado para propriedade para investimento, e esta passar a ser avaliada pelo valor justo, a diferença acumulada até a transferência, se negativa, deve ser registrada no resultado do exercício e, se positiva, em ajustes de avaliação patrimonial, como parte dos outros resultados abrangentes; à medida que se realizar esse excedente, os valores são transferidos para lucros ou prejuízos acumulados e não mais podem afetar resultado do exercício.

Se tiver havido reavaliação (quando admitida legalmente) nesse ativo imobilizado, aplicam-se as regras da reavaliação quando o valor justo é inferior ao valor contábil anteriormente registrado.

12. A transferência da propriedade para investimento para estoques se dá quando, e apenas quando, houver efetiva alteração no uso, evidenciada pelo começo do desenvolvimento das atividades

dirigidas à venda e desde que a propriedade não necessite de quaisquer desenvolvimentos adicionais. A partir da transferência aplicam-se todas as regras contábeis próprias aplicáveis ao estoque.

13. Na transferência de estoque para propriedade para investimento avaliada ao valor justo, a diferença entre esses valores é reconhecida no resultado do período.

14. Devem ser divulgados o método de avaliação da propriedade para investimento, os critérios que levam à classificação como esse tipo de propriedade, os métodos e pressupostos significativos utilizados na determinação do valor justo (inclusive se é adotado ou não avaliador independente), os valores reconhecidos no resultado de receitas de aluguel e outras, os gastos operacionais diretos com essas propriedades (segregando destes os incorridos com propriedades que não estejam gerando receitas), a diferença acumulada do custo ao valor justo quando adotado contabilmente o primeiro, a existência de restrições sobre tais propriedades e suas receitas e as obrigações contratuais para comprar, construir, reparar etc.

15. No caso de propriedades avaliadas ao valor justo, além do item anterior devem ser divulgadas as adições ocorridas no período com novas propriedades para investimento, as propriedades baixadas e ou transferidas para outras contas, os ganhos ou as perdas provenientes da variação no valor justo, as variações cambiais resultantes de conversão para outra moeda etc.

16. No caso de propriedades avaliadas ao custo, além do contido no item 14 atrás, devem ser divulgados os métodos, as vidas úteis e as taxas de depreciação, os valores brutos e líquidos contábeis e a conciliação entre os saldos iniciais e finais do período, com a movimentação por novas aquisições, baixas, perdas por redução ao valor recuperável, depreciações, diferenças cambiais, transferências, alienações etc. E deve também ser divulgado o valor justo dessas propriedades avaliadas ao custo.

17. Regras especiais são dadas para o caso de aplicação inicial do Pronunciamento Técnico CPC 28 para entidades que já possuíam propriedades para investimento.

21. Ativo Biológico e Produto Agrícola

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 29 Ativo Biológico e Produto Agrícola

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. O objetivo deste Pronunciamento é o de estabelecer o tratamento contábil e as respectivas divulgações, pertinentes à avaliação dos estoques dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas, como parte do registro das atividades agrícolas.

2. O produto agrícola é definido como o produto colhido ou, de alguma forma, obtido a partir de um ativo biológico de uma entidade. O ativo biológico, por sua vez, refere-se a um animal

ou a uma planta, vivos, que produz produto agrícola. A transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causa mudança qualitativa e quantitativa no ativo biológico. Assim, por exemplo, o gado para produção de leite é ativo biológico que produz o produto agrícola “leite”, e está sujeito a nascimento, crescimento, produção, degeneração, procriação; se os bezerros machos que nascem são destinados à venda, eles são considerados produto agrícola, e se as fêmeas se destinam à futura produção de leite, são consideradas ativos biológicos. Noutros exemplos, o pé de café é o ativo biológico que produz o produto agrícola “café”; o eucalipto é o ativo biológico que produz o produto agrícola “madeira”, a ser utilizada como matéria-prima para a obtenção da celulose, etc.

3. O valor justo compreende o montante pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. Para fins deste Pronunciamento, o valor justo do ativo biológico e do produto agrícola estão, como regra, ligados ao conceito de valor de mercado, o que exige a existência de mercado ativo para esse ativo biológico ou produto agrícola, ou mercado ativo de bens similares. É normal que o mercado ativo exista com base em determinados padrões, como é o caso de preço expresso por arroba de carne, por saca de um produto com uma determinada especificação base, etc.

4. Pode haver situações em que o valor justo somente seja obtido confiavelmente a partir de fluxos de caixa futuros ajustados a valor presente ou a partir de cálculos que considerem a presença de outros ativos, como terra nua, etc.

Avaliação do ativo biológico

5. O CPC 29 estabelece o tratamento contábil para os ativos biológicos durante o período de crescimento, degeneração, produção e procriação. Ele requer a contabilização pelo valor justo menos as despesas de vender, desde o reconhecimento inicial, exceto quando o valor justo não estiver disponível. As variações no valor justo do ativo biológico são receitas ou despesas na demonstração do resultado do período.

6. O determinado no item anterior implica ser normalmente necessária a existência de mercado para esse ativo biológico. Assim, o gado leiteiro é continuamente avaliado a valor justo menos despesas de venda, com as oscilações desse valor justo afetando o resultado, já que o normal é a existência de mercado ativo para esse ativo biológico. As bezerras ao nascerem também são imediatamente avaliadas ao valor justo contra o resultado. Já no caso de certas árvores em crescimento para futura produção de madeira, por exemplo, pode não haver valor de mercado enquanto nessa fase. Nesse caso, a avaliação desse ativo biológico é feita pelo custo. Noutro exemplo, pode não haver valor de mercado para os pés de café tomados isoladamente e nem outra forma confiável de obtê-lo e, nesse caso, serão avaliados ao custo também.

7. Se passar a haver mercado e condição de avaliação ao valor justo menos despesas de venda para um ativo biológico que vinha sendo avaliado ao custo, esse valor justo líquido deve passar a ser utilizado desse momento em diante.

8. Quando da avaliação ao valor justo menos despesas de venda, todos os gastos relativos ao ativo biológico são considerados como despesa do período quando incorridos.

Avaliação do produto agrícola

9. Imediatamente após a colheita, o nascimento ou qualquer outra forma de sua obtenção, os produtos agrícolas são avaliados ao valor justo menos despesas de venda, com a contrapartida desse registro afetando o resultado. Presume-se que sempre há valor de mercado para o produto agrícola. Daí para frente, enquanto na forma de produtos agrícolas, esses estoques continuam a ser avaliados ao valor justo menos despesas de venda, com todas as variações reconhecidas no resultado, conforme esclarecido no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques.

10. Todos os gastos relativos à obtenção do produto agrícola derivado de ativo biológico avaliado a valor justo menos despesas de venda são considerados como despesa do período quando incorridos. Já os gastos relativos à obtenção do produto agrícola de ativo biológico avaliado ao custo são contabilizados como ativo também ao custo e reconhecidos como despesa assim que o produto agrícola surge e é avaliado ao valor justo menos despesas de venda. Gastos derivados da estocagem e manutenção de produtos agrícolas são despesas do período juntamente com as variações de valor justo líquido desses produtos.

11. A partir de qualquer utilização do produto agrícola em processo de transformação, deixam de ser tratados conforme as determinações deste Pronunciamento Técnico CPC 29 e passam a ser tratado pelo Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, ou outro mais apropriado. Consequentemente, por exemplo, no caso de um processamento industrial do leite extraído do gado leiteiro, o valor justo menos despesas de venda atribuído ao leite quando extraído passa, a partir do início do processamento, a ser considerado como o custo desse material, ao qual serão adicionados os demais custos industriais. Esse estoque a partir do processamento estará, quer como produto em elaboração, quer como produto acabado, sujeito à avaliação pelo custo conforme o Pronunciamento Técnico CPC 16.

Outros pontos

12. As determinações do Pronunciamento Técnico CPC 29 não alteram as determinações dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 28 – Propriedade para Investimento. Estes exigem a utilização do custo de aquisição menos depreciação e perda por irreversibilidade acumuladas para mensuração de terrenos. Os ativos biológicos devem ser avaliados separadamente de tais ativos pelos seus valores justos líquidos das despesas de venda.

Todavia, se se tratar de ativo biológico avaliado ao custo, aplicam-se a ele as determinações daqueles outros Pronunciamentos.

13. O Pronunciamento Técnico CPC 29 trata, ainda, das subvenções governamentais. As incondicionais, relacionadas com ativos biológicos mensurados pelo valor justo menos a despesa de venda, somente podem ser registradas quando estiverem disponíveis para recebimento ou uso. As subvenções condicionais serão contabilizadas somente depois que as exigências forem satisfeitas e os valores estiverem disponíveis para recebimento. As subvenções governamentais associadas com ativos biológicos e produtos agrícolas são tratados de acordo com o CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

Divulgação

14. Exigências quanto à divulgação do ativo biológico e do produto agrícola, das variações de seus valores, da conciliação entre saldos iniciais e finais, de restrições à sua livre manipulação,

dos métodos e premissas utilizados na determinação do valor justo, de ônus e compromissos vinculados a tais ativos, de riscos climáticos, de subvenções governamentais e outros estão contidas nesse Pronunciamento. Atenção especial é dada ao ativo biológico avaliado ao custo. Exemplos de divulgação (e de avaliação) estão contidos ao final do Pronunciamento.

22. Receitas

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 30 Receitas

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando e por quanto reconhecê-la. A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados; e deve ser mensurada pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber.

2. O Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios serão satisfeitos para que a receita seja reconhecida. Ele também proporciona orientação prática na aplicação desses critérios.

Definição

3. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu Patrimônio Líquido, exceto as integralizações dos proprietários.

Aplicação

4. O Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização das receitas provenientes das seguintes transações:

(a) venda de bens;

(b) prestação de serviços; e

(c) utilização por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

Reconhecimento

5. Os critérios de reconhecimento são geralmente aplicados separadamente a cada transação. Não obstante, em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar separadamente os critérios de reconhecimento aos componentes identificáveis de uma única transação com o objetivo de refletir sua substância. Em tais casos, a essência deve prevalecer sobre a forma.

6. Por exemplo, quando o preço da venda de um produto inclui quantia identificável relacionada a serviços subsequentes, essa quantia é diferida e reconhecida como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado. É o caso de uma operação que envolva a venda de um produto e o serviço de sua instalação no cliente; ou de bônus por conta de programa de fidelização do cliente, etc. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transações conjuntas, quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem referência às transações como um todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, celebrar um acordo separado para recomprar os mesmos bens numa data posterior, negando assim o efeito substantivo da transação; em tal caso, as duas transações são tratadas como uma transação única.

7. No caso específico de programas de fidelização de clientes, a parcela atribuída como bônus deverá implicar no diferimento da receita relativa a esse bônus. Se, por exemplo, a cada dez passagens vendidas uma gratuita adicional será emitida, a receita de dez passagens na realidade estará correspondendo à prestação do serviço de transporte de onze viagens. Assim, a receita total das dez deverá ser distribuída pelas onze. Interpretação específica sobre a matéria está apenas ao Pronunciamento.

8. A receita inclui somente os ingressos originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e consequentemente não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

9. Essa mudança de conceituação do que seja receita, principalmente em função do disposto no item 7 atrás, implicará em mudança na forma de contabilização de tributos normalmente em uso no Brasil, e por isso o CPC emitirá Orientação específica a respeito.

10. No caso de permuta de bens e serviços de mesma natureza não há reconhecimento de receita; esta só ocorre quando de permuta de bens e serviços de natureza diferente. Atenção especial é dada em Interpretação anexa ao Pronunciamento para o caso de permuta de publicidade.

11. Na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.

12. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. Quando surgir uma incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável devem ser reconhecidos como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

13. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da contraposição das despesas às receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser

mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida apenas quando: a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens; b) não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos; c) o valor dos ingressos seja confiavelmente mensurável; d) seja provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.

15. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios inerentes à propriedade para o comprador exige o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos a transferência dos riscos e dos benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência do documento legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Tais casos são típicos das vendas a varejo. Em outros casos, porém, a transferência dos riscos e benefícios inerentes à propriedade ocorre em momento diferente da transferência do documento legal ou da transferência da posse do ativo.

16. Na prestação de serviço, quando o desfecho de uma operação que envolva a prestação de serviços possa ser confiavelmente estimado, a receita associada deve ser reconhecida proporcionalmente à execução do serviço.

17. Quando o desfecho da operação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado confiavelmente, a receita somente deve ser reconhecida na medida em que sejam recuperáveis os gastos incorridos.

18. Os juros devem ser reconhecidos usando o método da taxa efetiva de juros, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

19. Os royalties devem ser reconhecidos por regime de competência, de acordo com a essência do contrato.

20. Os dividendos devem ser reconhecidos quando estabelecido o direito do investidor de receber o pagamento.

Mensuração

21. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber, geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo, deduzido de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.

22. Na maior parte dos casos, a retribuição é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor recebido ou a receber. Mas, se o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da retribuição pode vir a ser menor do que o valor nominal do dinheiro recebido ou a receber. Quando o acordo constituir, efetivamente, uma transação de financiamento, o valor justo da receita é calculado a valor presente, ou seja, descontando todos os recebimentos futuros, tomando por base a taxa de juro imputada, a mais claramente determinável entre a taxa correspondente a um instrumento financeiro similar de emitente com classificação de crédito similar ou a taxa de juro que desconte o valor nominal do instrumento para o preço de venda à vista dos bens ou serviços.

23. A diferença entre o valor justo e o valor nominal da retribuição é reconhecida como receita de juros.

23. Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 31 Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é prescrever a contabilização de ativos não circulantes mantidos (colocados) para venda e a apresentação e divulgação dos efeitos de operações descontinuadas. Em particular, o Pronunciamento exige que:

- a) os ativos que satisfazem os critérios de classificação como mantidos para venda sejam classificados no circulante e mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda (componentes esses ajustados a valor presente), e que a depreciação desses ativos deve cessar; e
- b) os ativos (e passivos relacionados, se existirem) que satisfazem os critérios de classificação como mantidos para venda sejam apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas também sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

Pontos gerais do Pronunciamento

2. O Pronunciamento:

- a) adota a classificação de “ativo não circulante mantido para venda” em separado no ativo circulante;
- b) introduz o conceito de grupo, como sendo um grupo de ativos (e passivos relacionados, se houver) a dispor, por venda ou outra forma de alienação, em conjunto como um grupo em uma só transação; e
- c) classifica uma operação como descontinuada na data em que a operação satisfaz os critérios para ser classificada como mantida para venda ou quando a entidade descontinua a operação.

3. A entidade deve classificar um ativo não circulante (ou um grupo de ativos) como mantido para venda se o seu valor contábil estiver para ser recuperado principalmente por meio de transação de venda ao invés do seu uso contínuo.

4. Para que esse seja o caso, o ativo (ou grupo) deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos (ou grupos), e a sua venda deve ser altamente provável.
5. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico da administração com capacidade para isso deve estar comprometido com um plano de vender o ativo (ou grupo), e deve ter sido iniciado um programa ativo para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo (ou grupo) deve ser anunciado ativamente para venda por um preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Além disso, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação. As ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que haverá alterações significativas no plano ou que o plano será abandonado. Acontecimentos fora do controle da entidade podem, em certas circunstâncias, justificar a permanência no ativo circulante por mais um.
6. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação, só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8do Pronunciamento for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).
7. Aplicam-se aos ativos não circulantes mantidos para venda todas as regras relativas à perda do valor recuperável de ativos (impairment).
8. Se houver desistência do plano de venda, ou as condições para ser mantido como mantido para venda não mais existirem, a entidade deve deixar de classificar o ativo como mantido para venda e deve mensurar o ativo pelo menor valor entre o que estaria caso não houvesse saído desse grupo ou seu valor de recuperação à data da decisão posterior de não vender.
9. Ativos não circulantes a serem baixados sem venda ou abandonados não podem ser classificados entre os mantidos para venda, já que a recuperação de seu valor contábil deve ser feita por meio do seu uso contínuo.
10. Devem ser divulgadas descrições dos ativos não circulantes mantidos para venda e dos fatos e circunstâncias que levaram à venda, bem como da forma e do tempo em que se espera a venda; também deve ser divulgado o segmento operacional a que pertencem esses ativos.
11. Uma operação descontinuada é um componente da entidade que tenha sido baixado (por venda ou não) ou passe a ser classificado como mantido para venda, e:
 - a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;
 - b) é parte integrante de um único plano coordenado de dispor uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou
 - c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.
12. Um componente de uma entidade compreende operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para finalidades de demonstrações contábeis, do resto da entidade.

13. Os resultados do período de uma operação descontinuada são apresentados numa única linha na demonstração do resultado, separadamente das receitas e despesas operacionais continuadas, normalmente ao final da demonstração, líquidas do tributo sobre o resultado. Nessa mesma linha deve estar também somado o resultado líquido do tributo na operação de venda. Todos os detalhes relativos a essa linha devem ser explicitados preferencialmente em nota explicativa.

14. A entidade deve apresentar novamente as evidenciações do item anterior para períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, de forma a evidenciar os efeitos das operações que tenham sido descontinuadas à data do balanço do último período apresentado.

15. Exemplos de situações específicas, cálculos e apresentação das demonstrações com a situação de ativos não circulantes mantidos para venda e de operações descontinuadas estão contidos no Pronunciamento.

24. Tributos sobre o Lucro

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 32 Tributos sobre o Lucro

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é prescrever o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. Para fins do Pronunciamento, o termo tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros que são baseados em lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como os retidos na fonte, que são devidos pela própria entidade, por uma controlada, coligada ou empreendimento conjunto nas quais participe.

Definições

2. Diferenças temporárias: diferenças entre o valor contábil de um ativo ou passivo e sua base fiscal.

3. Diferenças temporárias tributáveis: diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis no futuro quando o valor contábil de um ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

4. Diferenças temporárias dedutíveis: diferenças temporárias que resultarão em valores dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Tributos correntes

5. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago com relação aos períodos atual e anterior exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso será reconhecido como ativo.

6. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo.

7. Passivos (ativos) de tributos correntes para os períodos corrente e anterior serão medidos pelo valor esperado a ser pago para (recuperado de) as autoridades tributárias, usando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que tenham sido aprovadas ou substantivamente aprovadas no final do período que está sendo reportado.

Reconhecimento de passivos fiscais diferidos

8. Um passivo fiscal diferido será reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto quando o passivo fiscal diferido advinha de:

-Reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); ou

-Reconhecimento inicial de ativo ou passivo em uma transação que: não é uma combinação de negócios; e no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

9. Este Pronunciamento não permite o reconhecimento de passivo fiscal diferido resultante de diferença temporária relativa ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) porque o goodwill é medido como residual, e o reconhecimento do passivo fiscal diferido aumentaria o valor contábil do ágio a ser registrado. Passivos fiscais diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) são, entretanto, reconhecidos na medida em que eles não surjam do reconhecimento inicial do derivado da expectativa de rentabilidade futura.

Reconhecimento de ativos fiscais diferidos

10. Um ativo fiscal diferido será reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo em uma transação que:

-Não é uma combinação de negócios; e

-No momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

11. Uma entidade reconhecerá um ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis advindas dos investimentos em subsidiárias, filiais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, na medida em que, e somente na medida em que, seja provável que a diferença temporária será revertida no futuro previsível; e estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

12. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) que surgir de uma combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a um ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de uma combinação de negócios na medida em que é provável que esteja disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

13. Ao final de cada período de apresentação de relatório, uma entidade deve reavaliar os ativos fiscais diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece um ativo fiscal diferido não reconhecido previamente na medida em que se torna provável que lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo fiscal diferido seja recuperado.

14. Um ativo fiscal diferido será reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados na medida em que seja provável que estejam disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados possam ser utilizados.

Mensuração de ativos e passivos fiscais diferidos

15. Os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que tenham sido aprovadas ou substantivamente aprovadas ao final do período que está sendo reportado. A mensuração dos passivos fiscais diferidos e ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que se seguem à maneira pela qual a entidade espera ao final do período que está sendo reportado, recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos.

16. Ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados.

Reconhecimento de despesa ou receita tributária

17. Os tributos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, exceto quando o tributo provenha de:

- Transação ou evento que é reconhecido, no mesmo período ou em um diferente, fora do resultado, em outros lucros abrangentes ou diretamente no patrimônio; ou
- Uma combinação de negócios.

18. Tributo atual ou tributo diferido serão reconhecidos fora do resultado se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado. Portanto, o tributo atual e diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em um período diferente: em outros lucros abrangentes, serão reconhecidos em outros lucros abrangentes, diretamente no patrimônio líquido, serão reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.

Consequências tributárias dos dividendos

19. Em algumas jurisdições, o tributo sobre lucros é devido a uma taxa mais alta ou mais baixa se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos for pago como um dividendo aos acionistas da entidade. Em algumas outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos for paga como dividendo aos acionistas da entidade. Nestas circunstâncias, ativos e passivos fiscais correntes ou diferidos são mensurados à alíquota de tributo aplicável a lucros não distribuídos.

20. Nas circunstâncias descritas, uma entidade deve divulgar a natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus acionistas. Além disso, a entidade deve divulgar os valores dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro facilmente determinável, e se existem quaisquer efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que não seja facilmente determinável.

Apresentação

21. Uma entidade deve compensar os ativos e os passivos fiscais diferidos somente se a entidade tem direito legalmente executável de compensá-los e a intenção de fazer tal compensação.

22. Uma entidade deve compensar os ativos e os passivos fiscais diferidos somente se a entidade tem direito legalmente executável de compensá-los, os ativos fiscais e os passivos fiscais diferidos se relacionam com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária para a mesma entidade ou entidades diferentes que pretendem liquidar os passivos e os ativos fiscais correntes em bases líquidas, ou realizar simultaneamente o recebimento dos ativos e a liquidação dos passivos.

Evidenciação

23. Os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente.

24. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir:

- Despesa (receita) tributária corrente;
- Ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;
- O valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- O valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as mudanças nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;
- O valor dos benefícios que surgem de um prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de um período anterior que é usado para reduzir a despesa tributária corrente;
- O valor do benefício de um prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de um período anterior que é usado para reduzir a despesa com tributo diferido;
- A despesa com tributo diferido advinda da baixa, ou reversão de uma baixa anterior, de um ativo fiscal diferido de acordo com o item 58; e
- O valor da despesa (receita) tributária relacionado àquelas mudanças nas políticas e erros contábeis que estão incluídas em lucros ou prejuízos.

25. Também deve ser evidenciado separadamente (exemplos):

- O tributo diferido e corrente agregado relacionado com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido e outros lucros abrangentes;
- Explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil;
- Mudanças nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;
- Detalhes das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não usados, e créditos fiscais não usados para os quais não foi reconhecido ativo fiscal diferido;
- O valor agregado das diferenças temporárias associadas com investimento em subsidiárias, filiais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, para os quais os passivos fiscais diferidos não foram reconhecidos;
- Com relação a cada tipo de diferença temporária e a cada tipo de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não usados: valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos e o valor da receita ou despesa fiscal diferida;
- Se os benefícios do tributo diferido adquiridos em uma combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição, uma descrição do evento ou mudança nas circunstâncias que causaram os benefícios do tributo diferido de ser reconhecido; e
- O valor de um ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento, quando a utilização do ativo fiscal diferido depende de futuros lucros tributáveis em excesso dos lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes ou a entidade tenha sofrido um prejuízo.

25. Benefícios a Empregados

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) Benefícios a Empregados

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Introdução

1. Benefícios a empregados são todas as formas de remuneração concedidas por entidade patrocinadora/empregadora em troca dos serviços prestados pelos empregados.

Objetivo

2. O objetivo deste Pronunciamento é tratar a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados. Para tanto, este Pronunciamento requer que a entidade reconheça:

(a) um passivo, quando o empregado presta o serviço em troca dos benefícios a serem pagos no futuro; e

(b) uma despesa, quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado.

Alcance

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado pela entidade patrocinadora na contabilização de todos os benefícios a empregados, exceto aqueles aos quais se aplica o Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Benefícios de curto prazo a empregados

4. *Benefícios de curto prazo a empregados* são benefícios (exceto benefícios de desligamento) devidos dentro de um período de doze meses após a prestação do serviço pelos empregados.

5. Quando o empregado presta serviços a uma entidade durante um período contábil, a entidade patrocinadora deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios de curto prazo que será paga em troca desse serviço:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga excede a quantia não descontada dos benefícios, a entidade deve reconhecer o excesso como um ativo (despesa paga antecipadamente), contanto que a despesa antecipada conduza, por exemplo, a uma redução dos pagamentos futuros ou a uma restituição de dinheiro; e

(b) como despesa, salvo se outro Pronunciamento Técnico exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 – Estoques e CPC 27 – Ativo Imobilizado).

Benefícios pós-emprego

6. *Benefícios pós-emprego* são benefícios a empregados (exceto benefícios de desligamento) que serão pagos após o período de emprego.

7. *Planos de benefícios pós-emprego* são acordos formais ou informais pelos quais a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para seus empregados. Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefício definido, dependendo da substância econômica do plano, o qual decorre dos termos e das condições do plano.

Benefícios pós-emprego: planos de contribuição definida

8. *Planos de contribuição definida* são planos de benefícios pós-emprego pelos quais a entidade patrocinadora paga contribuições a uma entidade separada (fundo de pensão), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo vier a não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios devidos. Nos planos de contribuição definida:

(a) a obrigação legal ou construtiva da entidade está limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Assim, o valor do benefício pós-emprego recebido pelo empregado é determinado pelo montante de contribuições pagas pela entidade (e, em alguns casos,

também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma entidade de seguros, juntamente com o retorno dos investimentos provenientes das contribuições; e

(b) em consequência, o risco atuarial (risco de que os benefícios sejam inferiores ao esperado) e o risco de investimento (risco de que os ativos investidos sejam insuficientes para cobrir os benefícios esperados) recaem no empregado.

9. Quando o empregado tiver prestado serviços a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a ser paga para o plano de contribuição definida em troca desses serviços:

(a) como passivo, após a dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativa ao serviço prestado antes do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo, na medida em que as antecipações conduzirão, por exemplo, à redução nos pagamentos futuros ou ao reembolso em dinheiro; e

(b) como despesa, salvo se outro Pronunciamento Técnico exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um ativo (ver, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 e CPC 27).

Benefícios pós-emprego: planos de benefício definido

10. *Planos de benefício definido* são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida. Nos planos de benefício definido:

(a) a obrigação da entidade patrocinadora é prover os benefícios acordados com os empregados atuais e antigos; e

(b) o risco atuarial (risco associado ao descasamento das premissas de que o custo dos benefícios seja maior que o esperado) e o risco de investimento recaem parcial ou inteiramente na entidade patrocinadora. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que o esperado, a obrigação da entidade pode ser elevada.

11. A contabilização pela entidade patrocinadora dos planos de benefício definido envolve os seguintes passos:

(a) utilização de técnicas atuariais para estimar de maneira confiável o montante de benefício obtido pelos empregados em troca dos serviços prestados no período corrente e nos anteriores. Isso exige que a entidade determine quanto de benefício é atribuível aos períodos corrente e anteriores e que faça estimativas (premissas atuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotatividade e mortalidade dos empregados) e variáveis financeiras (tais como projeções de aumentos salariais e nos custos médicos) que influenciarão o custo do benefício;

- (b) desconto desse benefício usando o Método de Crédito Unitário Projetado, a fim de determinar o valor presente da obrigação de benefício definido e do custo do serviço corrente;
 - (c) determinação do valor justo dos ativos do plano;
 - (d) determinação do montante total dos ganhos e das perdas atuariais que serão reconhecidos;
 - (e) quando da introdução ou alteração de plano de benefício, determinação do custo do serviço passado resultante;
 - (f) quando um plano tenha sido reduzido ou liquidado, determinar o ganho ou a perda resultante;
 - (g) reconhecimento dos componentes de custo de benefício definido;
 - (h) determinação dos juros sobre o valor do passivo (ativo) de benefício definido; e
 - (i) remensurar o valor líquido do passivo (ativo) de benefício definido líquido.
12. Quando a entidade possuir mais de um plano de benefício definido, deve aplicar esses procedimentos separadamente a cada um dos planos.
13. A divulgação pela entidade patrocinadora dos planos de benefício definido deve abranger:
- (a) demonstração das características dos planos de benefício definido e riscos a eles associados;
 - (b) elaboração de conciliações entre o saldo de abertura e o saldo de encerramento;
 - (c) distinção da natureza e risco dos ativos subdividindo cada classe de ativos do plano entre aquelas que possuem valor de mercado cotado em mercado ativo (tal como definido no CPC 46 – Mensuração do Valor Justo) e aquelas que não têm;
 - (d) divulgação do valor justo dos instrumentos financeiros e as premissas atuariais utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido;
 - (e) divulgação do montante, prazo e incerteza de fluxo de caixa futuros com a apresentação da análise de sensibilidade para cada premissa atuarial, incluindo método e premissas utilizadas, mudanças, descrição das estratégias de confrontação de ativos/passivos utilizadas e fornecer indicação do efeito do plano de benefício definido sobre os seus fluxos de caixa futuros;
 - (f) a divulgação de planos multiempregadores deve conter descrição de acordos, responsabilidades e qualquer alocação convencionada de déficit ou superávit;
 - (g) divulgação de planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum;

(h) divulgação sobre partes relacionadas quando exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 5; e

(i) divulgação de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes decorrentes de obrigações de benefícios pós-emprego quando exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 25.

Outros benefícios de longo prazo a empregados

14. Outros benefícios de longo prazo a empregados são os benefícios a empregados (que não sejam benefícios pós-emprego e benefícios de desligamento) que não se encerram totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Benefícios de desligamento

15. *Benefícios de desligamento* (benefícios de indenização por desligamento) são benefícios a empregados pagáveis em virtude de:

(a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício de empregado antes da data normal de aposentadoria; ou

(b) decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses benefícios.

16. A entidade deve reconhecer benefícios de desligamento como passivo e despesa quando, e somente quando, a entidade estiver comprometida a:

(a) cessar o vínculo empregatício de empregado ou grupo de empregados antes da data normal de aposentadoria; ou

(b) oferecer benefícios por desligamento como resultado de oferta para encorajar a saída voluntária.

17. Sempre que benefícios de desligamento vencerem após 12 meses do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, eles devem ser descontados a valor presente.

18. No caso de plano de demissão voluntária, a mensuração dos benefícios de desligamento deve basear-se no número estimado de empregados que irão aderir ao plano.

26. Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 37 Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo do Pronunciamento, aplicável basicamente às demonstrações contábeis consolidadas, é garantir que as primeiras demonstrações contábeis consolidadas de uma entidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB – International Accounting Standards Board (IFRSs -International Financial Reporting Standards) e as divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade e apresentem o mesmo resultado líquido e patrimônio líquido, a não ser em situações excepcionálíssimas.

Principais Características do Pronunciamento

2. O Pronunciamento define que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade em IFRSs são as primeiras demonstrações anuais em que a entidade adota as IFRSs, declarando de forma explícita e sem ressalvas, que essas demonstrações estão em conformidade com tais IFRSs.

3. A entidade deve elaborar e apresentar o balanço patrimonial de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs. Esse é o marco inicial de sua contabilidade em conformidade com as IFRSs. A partir daí a entidade deve usar as mesmas políticas contábeis desse balanço patrimonial de abertura em todos os períodos apresentados e não aplicar diferentes versões de IFRSs vigentes. A entidade pode aplicar uma nova IFRS, ainda não obrigatória, somente quando essa IFRS permitir sua aplicação antecipada.

4. As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs podem ser diferentes daquelas utilizadas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes devem ser reconhecidos diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, outra conta de patrimônio líquido) na data da transição.

5. O Pronunciamento estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço patrimonial de abertura da entidade em IFRSs deve estar em conformidade com todas as IFRSs, que estão contidas em seus apêndices B, C e D.

6. As estimativas da entidade de acordo com as IFRSs, na data de transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelos critérios contábeis anteriores, a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas. Mas a entidade pode precisar fazer estimativas de acordo com as IFRSs na data de transição para certas IFRSs que não foram exigidas naquela data pelos critérios contábeis anteriores. Para isso essas estimativas precisam refletir as condições que existiam na data de transição para as IFRSs.

7. Para estarem de acordo com a IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 –Apresentação das Demonstrações Contábeis), as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir ao menos três balanços patrimoniais, duas demonstrações de resultado, duas demonstrações de fluxos de caixa, duas demonstrações de mutações do patrimônio líquido, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do valor adicionado (se requeridas pelo órgão regulador ou apresentadas espontaneamente) e as respectivas notas explicativas, incluindo a informação comparativa. Mas não são exigidos resumos históricos de dados específicos para períodos anteriores.

8. A entidade deve explicar de que forma a transição dos critérios contábeis anteriores para as IFRSs afetaram sua posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa), devendo incluir conciliações do patrimônio líquido divulgado pelos critérios contábeis anteriores em relação ao patrimônio líquido de acordo com as IFRSs na data de transição e no fim do último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade pelos critérios contábeis anteriores. Também deve ser apresentada conciliação entre o resultado líquido de acordo com as IFRSs para o último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade.

9. Na data da transição para as IFRSs, e única e exclusivamente nessa data, a entidade pode fazer uso do conceito do custo atribuído (deemed cost) conforme a Interpretação ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, avaliando o ativo imobilizado e as propriedades para investimento pelos seus valores justos. E isso em função de quaisquer que sejam os motivos que tenham provocado esse distanciamento entre valor justo e valor contábil (taxas de depreciação, variação de preços, mudanças de condições). Isso não é admitido para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos.

10. O IASB exige e o CPC mantém a obrigação de a entidade apresentar suas demonstrações contábeis intermediárias de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária para a parte o período coberto pelas suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, com as devidas conciliações.

11. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs para o exercício social iniciado em, ou depois de, 1 de janeiro de 2010.

12. Como disposição especial o Pronunciamento determina que as demonstrações consolidadas em IFRSs devem seguir as mesmas políticas e práticas contábeis que a entidade utiliza em suas demonstrações individuais segundo a prática contábil brasileira e os Pronunciamentos do CPC, a não ser em situações especialíssimas. No caso de existência de políticas contábeis alternativas nas normas em IFRSs bem como nas do Pronunciamento Técnico CPC 37, a entidade deve observar nas demonstrações consolidadas em IFRSs as mesmas utilizadas para as demonstrações individuais. No caso de inexistência de alternativa nas demonstrações individuais segundo este CPC por imposição legal, como é o caso da reavaliação espontânea de ativos, é também vedada a utilização dessa alternativa nas demonstrações consolidadas em IFRSs. Outras disposições existem a respeito.

13. Situações específicas quanto a diversos tópicos são tratadas nos Apêndices e no Guia de Implementação anexos ao Pronunciamento Técnico CPC 37, especialmente quanto a:

(a) retroação da aplicação do desreconhecimento (baixa) de ativos e passivos financeiros, que precisa alcançar o período da data de transição até 1 de janeiro de 2004. Isso pode obrigar um adotante pela primeira vez que tenha desreconhecido um ativo financeiro não derivativo ou um passivo financeiro não derivativo de acordo com critérios contábeis anteriores por conta de uma transação que tenha ocorrido antes de 1 de janeiro de 2004 precise voltar a reconhecer os saldos remanescentes relevantes;

(b) contabilidade de hedge (hedge accounting), podendo a entidade excepcionalmente designar

um item individual dentro daquela posição líquida como um item protegido (hedge) de acordo com as IFRSs, contanto que faça isso até a data de transição para as IFRSs;

(c) participação de não controladores, goodwill e outros pontos não retroagindo determinadas disposições obrigatórias para antes da adoção dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 – Combinação de Negócios e CPC 36 – Demonstrações Consolidadas;

(d) não retroação do contido no Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis para períodos anteriores à sua aplicação a partir dos exercícios sociais iniciados a partir de 1 de janeiro de 2008;

(e) não retroação do contido no Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios às combinações de negócio passadas, anteriores ao período comparativo ao da primeira adoção das IFRSs (anteriores a 2009 para as entidades com encerramento de exercício social em 31 de dezembro);

(f) não modificação das práticas utilizadas nas demonstrações contábeis para os Pronunciamentos Técnicos CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, CPC 33 – Benefícios a Empregados, CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada, CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture), CPC 20 – Custos de Empréstimos;

(g) situações especiais de alguns pontos relativos a instrumentos financeiros compostos, passivos decorrentes de desativação, adoção das IFRSs por parte da investidora antes ou depois da mesma adoção pela investida, contratos de seguros.

14. O Guia de Implementação traz elucidações e exemplificações a respeito de diversos tópicos quando da adoção inicial das IFRSs nas demonstrações consolidadas, tais como evento subsequente, estimativas, tributos sobre o lucro, leasing, receitas, benefícios a empregados, conversão para outra moeda, combinação de negócios, diferentes datas de adoção das IFRSs pela investidora e pela investida, hiperinflação, reconhecimento, mensuração e apresentação de instrumentos financeiros, demonstração intermediária, propriedade para investimento, conciliações entre lucro líquido e patrimônio líquido, passivos por desativação.

27. Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 38 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e Evidenciação

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. O Pronunciamento CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração disciplina o reconhecimento e a mensuração de operações realizadas com instrumentos financeiros – incluindo derivativos – de acordo com o disposto no IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement.

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado a todas as entidades e a todos os tipos de instrumentos financeiros com algumas exceções dispostas em seu parágrafo 2º (direitos e obrigações advindos de operações de leasing, direitos e obrigações oriundos de contratos de benefícios a empregados entre outras).

3. Este Pronunciamento, juntamente com os Pronunciamentos Técnicos CPC 39 e 40, completa a migração da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais (FASE II) iniciada com a emissão do Pronunciamento Técnico CPC 14.

Definições

4. Algumas definições advindas do Pronunciamento Técnico CPC 39 (instrumento financeiro, ativo financeiro, passivo financeiro e instrumento patrimonial) são adotadas neste Pronunciamento.

5. Adicionalmente, este Pronunciamento define os seguintes termos: derivativo, quatro categorias de instrumentos financeiros (ativo ou passivo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado, instrumentos mantidos até o vencimento, empréstimos e recebíveis, instrumentos financeiros disponíveis para venda), contrato de garantia financeira, custo amortizado de um ativo ou passivo financeiro, método da taxa de juros efetiva, desreconhecimento, valor justo, compra ou venda regular, custos de transação, compromisso firme, transação projetada, instrumento de hedge, objeto de hedge, eficácia do hedge.

Derivativos embutidos

6. Um derivativo embutido é um componente de um contrato híbrido (combinado) que inclui um contrato não derivativo que o abriga de forma que o fluxo de caixa do instrumento combinado, em algumas circunstâncias, varia como se fosse um derivativo isolado. Se alguns requisitos forem atendidos, os derivativos embutidos deverão ser segregados dos instrumentos que os abrigam.

Reconhecimento e desreconhecimento

7. São definidos critérios detalhados para o reconhecimento e o desreconhecimento de instrumentos financeiros ativos e passivos. Esses critérios estão baseados no conceito de transferência/manutenção de riscos e benefícios dos ativos e, não, em sua propriedade jurídica.

Mensuração

8. A mensuração inicial de ativos e passivos financeiros deve ser feita pelo valor justo. A mensuração subsequente irá depender da classificação dos instrumentos financeiros, sendo que todos os derivativos devem ser mensurados pelo valor justo (salvo se não for possível), assim como os instrumentos classificados como mensurados pelo valor justo por intermédio do resultado e disponíveis para a venda. Empréstimos e recebíveis e títulos mantidos até o vencimento não são mensurados pelo valor justo. O pronunciamento estabelece orientações para a mensuração do valor justo e define que preços em mercados organizados são a melhor estimativa de valor justo.

Reclassificações

9. Existem regras bastante rigorosas para a reclassificação entre as categorias de classificação dos instrumentos financeiros. As regras são especialmente rígidas na reclassificação para a categoria de mensurado pelo valor justo por intermédio do resultado.

Perda no valor recuperável de ativos financeiros

10. A entidade deve avaliar, ao final de cada exercício, se existem evidências de que houve perda no valor recuperável de seus ativos financeiros. Se houver evidência de que tais perdas existem, o Pronunciamento estabelece critérios para que o teste de perda no valor recuperável e sua correspondente contabilização sejam realizados.

Hedge

11. Para as operações com derivativos realizadas com finalidade de hedge, existe uma contabilidade especial (hedge accounting). Essa contabilização tem como objetivo aplicar o regime de competência para essas operações de forma que as variações no valor justo do instrumento de hedge (derivativo) e do item objeto de hedge (uma dívida, por exemplo) sejam reconhecidas no resultado do exercício concomitantemente.

12. Para que as operações possam ser classificadas como operações de hedge é necessário que elas atendam a uma série de requisitos. Estão entre os requisitos a correta documentação da operação e o teste de sua eficácia, entre outros.

13. As operações de hedge podem ser classificadas em três categorias: (i) hedge de valor justo, (ii) de fluxo de caixa e (iii) de investimento no exterior. Para as operações classificadas como hedge de valor justo, as variações no valor justo do instrumento de hedge (derivativo) e do item objeto de hedge devem ser reconhecidas no resultado quando de sua ocorrência e concomitantemente. Para as operações classificadas como hedge de fluxo de caixa, as variações no instrumento de hedge devem ser contabilizadas no patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial), lá permanecendo até o momento da realização do item objeto de hedge (venda projetada, por exemplo). Nos hedges de investimentos no exterior, a variação do valor justo do instrumento de hedge também é contabilizada em conta de patrimônio líquido.

28. Instrumentos Financeiros: Apresentação

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 39 Instrumentos Financeiros: Apresentação

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. Este Pronunciamento tem como objetivo estabelecer os princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou instrumentos patrimoniais e para a compensação de ativos e passivos financeiros. Neste Pronunciamento é adotada a perspectiva do emissor dos instrumentos financeiros.

2. Este Pronunciamento se aplica a todas as entidades e a todos os instrumentos financeiros, com algumas exceções apresentadas no parágrafo 4º.

Definições

3. São definidos alguns termos importantes para este Pronunciamento e para os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e 40, tais como: instrumento financeiro, ativo financeiro, passivo financeiro, instrumento patrimonial, valor justo e instrumento resgatável. Este Pronunciamento adota outras definições apresentadas no Pronunciamento Técnico CPC 38.

Apresentação

4. A entidade deve classificar um instrumento financeiro de sua emissão como um passivo, um ativo ou um elemento patrimonial, de acordo com a substância do instrumento e com suas respectivas definições.

5. Para que um instrumento financeiro possa ser classificado como instrumento patrimonial e, não, como passivo, é necessário que ele não obrigue a entidade a entregar caixa ou outro ativo financeiro nem a trocar ativos ou passivos financeiros em condições desfavoráveis. É necessário ainda que o instrumento possa ser liquidado em ações da própria empresa. É fornecida uma orientação detalhada sobre ações preferenciais resgatáveis.

6. Para a classificação supramencionada deve ser observada a essência e, não, a forma dos instrumentos financeiros.

7. A entidade emissora deve avaliar se o instrumento financeiro emitido é composto e possui tanto característica patrimoniais como de dívida. Neste caso, deve segregar os dois elementos e apresentá-los separadamente. Exemplo desse tipo de situação ocorre com uma debênture conversível em um número fixo de ações.

8. Operações realizadas em ações da própria empresa (ações em tesouraria) devem ser classificadas como redutoras do capital e nenhum resultado deve ser reconhecido em transações com esses títulos. Elas não podem, por exemplo, ser classificadas como mensuradas pelo valor justo através do resultado.

9. Ativos e passivos financeiros somente podem ser compensados, para serem apresentados pelo valor líquido, quando a entidade tiver o direito de compensá-los e possuir a intenção de liquidar pelo valor líquido ou de liquidar o ativo e passivo simultaneamente.

10. Os critérios de evidenciação das operações com instrumentos financeiros a que se referem o Pronunciamento CPC 39 estão contidos no Pronunciamento Técnico CPC 40 Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

29. Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 40 (R1) Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Observação: Este Sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo e alcance

1. Esse Pronunciamento requer que as entidades apresentem evidenciações em suas demonstrações contábeis que permitam que os usuários avaliem a significância dos instrumentos financeiros para a posição patrimonial e performance da entidade; a natureza e a extensão dos riscos oriundos de instrumentos financeiros aos quais a entidade está exposta; e a forma pela qual a entidade gerencia esses riscos. Este Pronunciamento abriga as necessidades de evidenciação relacionadas às operações definidas nos Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e 39.
2. Este Pronunciamento deve ser aplicado por todas as entidades a todos os instrumentos financeiros reconhecidos ou não, fazendo-se exceção ao disposto no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 40.

Significância dos instrumentos financeiros para a posição patrimonial e performance da entidade

3. A entidade deve evidenciar o valor contábil das categorias de instrumentos financeiros, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 38 no balanço patrimonial ou em notas explicativas: (i) ativos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado, (ii) investimentos mantidos até o vencimento, (iii) empréstimos e recebíveis, (iv) ativos financeiros disponíveis para a venda, (v) passivos financeiros mensurados pelo valor justo por meio do resultado, e (vi) passivos financeiros mensurados pelo custo amortizado.
4. Se a entidade tiver classificado empréstimos e recebíveis como mensurados pelo valor justo por meio do resultado ela deve realizar evidenciações relacionadas ao risco de crédito das operações, bem como dos derivativos de crédito usados para mitigar esses riscos, entre outras.
5. Se a entidade tiver designado um passivo financeiro como mensurado pelo valor justo por meio do resultado, ela deve evidenciar o impacto de variações no risco de crédito.
6. A entidade deve fornecer evidenciações detalhadas para as reclassificações realizadas de acordo com o previsto no Pronunciamento Técnico CPC 38.
7. A entidade deve fornecer informações sobre ativos financeiros usados como garantia.
8. Evidenciações também precisam ser fornecidas quando a entidade efetuar provisão para perdas por perda na recuperação do valor dos ativos.
9. A entidade deve evidenciar as características de derivativos embutidos em instrumentos financeiros compostos.
10. O Pronunciamento também estabelece diretrizes para a evidenciação de elementos componentes do resultado relacionados a instrumentos financeiros, como receitas, despesas, ganhos e perdas.
11. Evidenciações detalhadas também são necessárias para as operações de hedge, de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 38 para cada categoria de hedge realizada.

Natureza e extensão dos riscos oriundos dos instrumentos financeiros

12. Para se atingir o objetivo de possibilitar aos usuários a avaliação da natureza e da extensão dos riscos oriundos dos instrumentos financeiros, a entidade deve realizar evidenciações qualitativas e quantitativas.

13. A entidade deve fornecer informações quantitativas e qualitativas a respeito dos riscos de crédito, de liquidez, de mercado e outros. Deve ainda fornecer uma análise de sensibilidade para os riscos de mercado.

14. A entidade deve fornecer as divulgações requeridas para todos os ativos financeiros transferidos desreconhecidos ou não e para qualquer envolvimento contínuo em ativo transferido, existente na data das demonstrações contábeis, independentemente de quando a respectiva transação de transferência ocorreu. Deve ainda divulgar informações que possibilite compreender: a relação entre ativos financeiros transferidos, desreconhecidos ou não em sua totalidade e os passivos associados; avaliar a natureza e os riscos associados do envolvimento contínuo da entidade em ativos financeiros desreconhecidos.

30. Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41

Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 43 Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41

Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

SUMÁRIO

Objetivo do Pronunciamento

1. O objetivo do Pronunciamento é fornecer as diretrizes necessárias para que as demonstrações contábeis de uma entidade de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, e as divulgações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis possam ser declaradas, com as exceções do contido nos itens 4 e 5, como estando conformes com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB – International Accounting Standards Board (IFRSs).

2. Conjugando-se este Pronunciamento com o Pronunciamento Técnico CPC 37 –Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade para as demonstrações consolidadas, ter-se-á a condição de obtenção de resultado líquido e patrimônio líquido iguais nas demonstrações consolidada e individual das entidades brasileiras.

Principais Características do Pronunciamento

3. O Pronunciamento, em seus parágrafos introdutórios, resume a evolução da emissão dos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações por parte do CPC, lembrando que todo esse processo se dirige à adoção, no Brasil, das normas internacionais de contabilidade emanadas do IASB – International Accounting Standards Board. E cita que todos os documentos emitidos pelo CPC estão convergentes a essas normas internacionais. Menciona ainda a única diferença diz respeito a algumas opções dadas por aquele organismo que não foram aqui adotadas, tendo às

vezes sido mantida apenas uma, por problemas legais ou outros motivos.

4. O fundamental é que os documentos emitidos pelo CPC estão de tal forma redigidos que permitem, no seu entendimento, a afirmação de que as demonstrações contábeis elaboradas sob seus critérios estão totalmente de acordo com as normas do IASB, com as únicas exceções:

i. demonstrações contábeis individuais de entidade que tenha investimento em controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial. O IASB não reconhece esse tipo de demonstração, exigindo que, no caso da existência de controlada, a entidade elabore e divulgue, no lugar das demonstrações individuais, demonstrações consolidadas. Nossa legislação societária, todavia, exige a apresentação dessas demonstrações individuais e o CPC as reconhece e por isso as inclui em seus documentos; e ii. eventual manutenção, por alguma entidade, de saldo em conta do ativo diferido, conforme permissão inclusive legal, e que tem caráter de transição até a total amortização desses saldos. Na versão revisada do Pronunciamento CPC 43 (R1), se incluiu a determinação de que está manutenção do saldo em conta do ativo diferido somente se aplica as demonstrações contábeis individuais. Assim, o efeito da manutenção desses saldos (de ativos diferidos) deve ser totalmente eliminado nas demonstrações consolidadas para que se alcance a plena convergência com as normas internacionais nessas demonstrações consolidadas.

5. Isso faz com que a consolidação das demonstrações contábeis da controladora com suas controladas e ou controladas em conjunto a partir de suas demonstrações contábeis individuais elaboradas conforme os documentos emitidos pelo CPC seja capaz de produzir demonstrações que contenham resultado líquido e patrimônio líquido iguais, a não ser em raríssimos casos. Para isso bastam as escolhas adequadas de alternativas dadas pelas normas internacionais e pelos documentos emitidos pelo CPC. Daí a emissão dos Pronunciamentos Técnicos CPC 37 e CPC 43 de forma integrada e se autorrelacionando.

6. Para perpetuar essa situação, o CPC tornou público seu compromisso de emitir novos documentos (Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações) assim que emitidos pelo IASB.

7. Para essa convergência entre as demonstrações consolidadas e individuais, este Pronunciamento determina que a entidade deve, primeiramente, fazer a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade às suas demonstrações consolidadas quando adotar tais normas internacionais pela primeira vez e, a seguir, a entidade deve transpor, para suas demonstrações individuais, todos os ajustes que forem necessários, ou pelos quais optar, na aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 37, de forma a obter o mesmo patrimônio líquido em ambos os balanços patrimoniais, consolidado e individual, observada a exceção comentada.

8. Para isso, pode ser necessário promover ajustes contábeis em seus investimentos em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto, de tal forma que a aplicação do método da equivalência patrimonial sobre eles promova essa igualdade de patrimônios líquidos, tendo em vista a possibilidade de as investidas estarem seguindo alternativas diferentes, mesmo que aceitas pelas normas internacionais e/ou pelos Pronunciamentos Técnicos do CPC.

9. As demonstrações contábeis separadas eventualmente apresentadas por opção da entidade devem também ser elaboradas a partir das demonstrações individuais, admitidos como ajustes unicamente os determinados pela modificação do método de avaliação dos investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto.

31. Glossário de Termos da NBC TG 1000

APÊNDICE – GLOSSÁRIO DE TERMOS DA NBC T 19.41 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

(Este Apêndice é parte integrante da NBC T 19.41)

Ações (ou quotas) em tesouraria: Instrumentos patrimoniais (de capital), como ações ou quotas, da própria entidade, possuídos pela entidade ou outros membros do grupo consolidado.

Adoção inicial da Contabilidade para PMEs: Situação em que a entidade apresenta, pela primeira vez, suas demonstrações contábeis anuais de acordo com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, independentemente de ter sido o seu arcabouço contábil anterior o IFRS completo ou outra prática contábil.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (fundo de comércio ou *goodwill*): Benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não são passíveis de serem individualmente identificados nem separadamente reconhecidos.

Altamente provável: Significativamente mais do que provável.

Amortização: Alocação sistemática do valor amortizável de ativo ao longo de sua vida útil. Aplicação prospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições que ocorram após a data em que a política foi alterada.

Aplicação retrospectiva (aplicação de mudança em política contábil): Aplicação de nova política contábil para transações, outros eventos e condições como se essa política tivesse sempre sido aplicada.

Apresentação adequada: Representação confiável dos efeitos das transações, de outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Arrendamento mercantil: Acordo por meio do qual o arrendador transfere ao arrendatário, em troca de pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período de tempo acordado entre as partes. Também conhecido como leasing.

Arrendamento mercantil financeiro: Arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios vinculados à posse do ativo. O título de propriedade pode ou não ser futuramente transferido. O arrendamento que não é arrendamento financeiro é arrendamento operacional.

Arrendamento mercantil operacional: Arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à posse do ativo. Arrendamento que não é arrendamento operacional é arrendamento financeiro.

Atividade agrícola: Gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda, ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais da entidade.

Atividade de financiamento: Atividade que resulta em alterações no tamanho e na composição do patrimônio integralizado e dos empréstimos da entidade.

Atividade de investimento: Aquisição e alienação de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.

Atividade operacional: As principais atividades geradoras de receita da entidade e de outras atividades que não sejam atividades de investimento ou de financiamento.

Ativo: Recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados do qual se esperam benefícios econômicos futuros para a entidade.

Ativo biológico: Animal ou planta vivos.

Ativo contingente: Ativo possível, que resulta de acontecimentos passados e cuja realização será confirmada apenas pela ocorrência, ou não, de um ou mais acontecimentos futuros incertos, não totalmente sob controle da entidade.

Ativo de plano (de benefício a empregado):

- (a) ativos possuídos por fundo de benefício a empregado de longo prazo; e
- (b) apólices de seguro qualificadas.

Ativo financeiro: Qualquer ativo que seja:

- (a) dinheiro;
- (b) instrumento patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente favoráveis à entidade; ou
- (d) contrato que será ou que poderá vir a ser liquidado pelos instrumentos patrimoniais (como ações) da própria entidade e que:
 - (i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de uma quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Ativo fiscal diferido: Tributo recuperável em períodos futuros, referente a:

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

Ativo imobilizado: Ativos tangíveis que:

- (a) são disponibilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para locação por outros, para investimento, ou para fins administrativos; e
- (b) espera-se que sejam usados por mais de um período contábil.

Ativo intangível: Ativo identificável não monetário sem substância física. Tal ativo é identificável quando:

- (a) é separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, tanto individualmente ou junto com contrato, ativo ou passivo relacionados; ou
- (b) origina direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de esses direitos serem transferidos ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Balço patrimonial: Demonstração que apresenta a relação de ativos, passivos e patrimônio líquido de uma entidade em data específica.

Base fiscal: A mensuração, conforme lei fiscal aplicável, de ativo, passivo ou instrumento patrimonial.

Benefício a empregado: Todas as formas de retribuição dada pela entidade em troca dos serviços prestados pelo empregado.

Benefício adquirido (direito a benefício adquirido): Benefício cujo direito, sob as condições de plano de benefício de aposentadoria, não é condicional à relação de emprego continuada.

Benefício por desligamento: Benefício a título de indenização por encerramento do contrato com empregados em virtude de:

- (a) decisão de a entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
- (b) decisão do empregado de aderir a demissão voluntária em troca desse benefício.

Benefício pós-emprego: Benefício a empregado (exceto benefício por desligamento) que será pago após o período de emprego.

Caixa: Dinheiro em caixa e depósitos à vista.

Classe de ativos: Grupo de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

Coligada: Entidade, incluindo aquela não constituída na forma de sociedade, sobre a qual o investidor tem influência significativa e que não é nem controlada nem participação em empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

Combinação de negócios: União de entidades ou negócios separados produzindo demonstrações contábeis de uma única entidade que reporta. Operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

Componente de entidade: Operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, das demais operações da entidade.

Compreensibilidade: A qualidade da informação de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e atividades econômicas, bem como de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência.

Compromisso firme: Contrato fechado de compra ou venda para a troca de uma quantidade determinada de recursos a um preço determinado em uma ou mais datas futuras determinadas.

Confiabilidade: Qualidade da informação que a torna livre de erro material e viés e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável que representasse.

Continuidade: A entidade está em continuidade operacional a menos que a administração pretenda liquidá-la ou interromper suas atividades, ou não tenha alternativa realista a não ser encerrá-las.

Contrato de concessão de serviço: Contrato por meio do qual o governo ou outro órgão do setor público contrata com operadora privada para desenvolver (ou aprimorar), operar e manter os ativos de infraestrutura do concedente, tais como ruas, pontes, túneis, aeroportos, empresas de geração, transmissão ou distribuição de energia, prisões, hospitais, etc.

Contrato de construção: Contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou utilização.

Contrato de seguro: Contrato pelo qual uma parte (segurador) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

Contrato oneroso: Contrato em que os custos inevitáveis de atender às obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera receber com ele.

Controlada: Entidade, incluindo aquela sem personalidade jurídica, tal como uma associação, controlada por outra entidade (conhecida como controladora).

Controladora: Entidade que possui uma ou mais controladas.

Controle conjunto (*joint venture*): Controle compartilhado ajustado em contrato sobre uma atividade econômica. Ele existe apenas quando as decisões financeiras e operacionais estratégicas relacionadas à atividade exigem o consentimento unânime das partes que partilham do controle (empreendedores).

Controle (de entidade): Poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de modo a obter benefícios de suas atividades.

Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro: Montante pelo qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado pelo valor de seu reconhecimento inicial, mais

os juros acumulados com base no método da taxa efetiva de juros, menos as amortizações de principal, menos qualquer redução (direta ou por meio de conta de retificação) por ajuste ao valor recuperável ou impossibilidade de recebimento.

Custo atribuído (deemed cost): O valor justo remensurado de ativo na data da transição para a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas ou Médias Empresas.

Custos de empréstimo: Juros e outros custos incorridos pela entidade com empréstimo de recursos.

Data de concessão: A data em que a entidade e outra parte (incluindo um empregado) entram em acordo quanto a um acerto de pagamento baseado em ações, sendo a data em que as partes chegam a uma compreensão mútua dos termos e condições do contrato. À data de concessão, a entidade confere à contraparte o direito ao dinheiro, a outros ativos ou a instrumentos patrimoniais, desde que as condições de concessão especificadas (se houver) sejam atendidas. Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, dos acionistas) a data de concessão é aquela em que a aprovação é obtida.

Data de transição para esta Norma: Começo do primeiro período contábil para o qual a entidade apresenta informações comparativas completas de acordo com esta Norma para PMEs em suas primeiras demonstrações contábeis que observem esta Norma.

Demonstrações contábeis: Representação estruturada da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade.

Demonstrações contábeis combinadas: Demonstrações contábeis de duas ou mais entidades controladas por um único investidor.

Demonstrações contábeis consolidadas: Demonstrações contábeis da controladora e suas controladas apresentadas como se fossem uma única entidade.

Demonstrações contábeis intermediárias: Demonstração contábil que contém um conjunto completo de demonstrações contábeis ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas para um período intermediário.

Demonstrações contábeis para fins gerais: Demonstrações contábeis direcionadas às necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido: Demonstrações que apresentam lucro ou prejuízo do período, itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido do período, os efeitos das alterações na política contábil e correção de erros reconhecidos no período, e as quantias das transações com sócios em sua condição de sócios durante o período.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados: Demonstração contábil que apresenta as alterações em lucros ou prejuízos acumulados para um período.

Demonstração do resultado: Demonstração contábil que apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Demonstração do resultado abrangente: Demonstração que começa com lucro ou prejuízo do período e a seguir mostra os itens de outros resultados abrangentes do período.

Demonstração dos fluxos de caixa: Demonstração que oferece informações sobre as alterações em caixa e equivalentes de caixa da entidade por um período, mostrando alterações separadamente durante o período em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Demonstrações separadas: Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas.

Depreciação: Alocação sistemática do valor depreciável de ativo durante a sua vida útil.

Desempenho: Relação das receitas e das despesas da entidade na forma em que estão divulgadas na demonstração do resultado e do resultado abrangente.

Desenvolvimento: Aplicação de resultados de pesquisa ou de outro conhecimento ao planejamento ou ao projeto para a produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início de sua produção comercial ou uso.

Despesa: Redução de benefícios econômicos durante o período contábil, na forma de saídas ou redução de ativos ou inclusão de passivos que resultam em reduções no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a distribuições de capital ou lucros a proprietários.

Despesa tributária: Valor total incluído na demonstração do resultado para o período contábil referente aos tributos sobre o lucro corrente e diferido.

Desreconhecimento: Retirada (baixa na maior parte das vezes) de ativo ou passivo reconhecido anteriormente do balanço patrimonial da entidade.

Diferenças temporárias: Diferenças entre o valor contábil de ativo, passivo ou outro item nas demonstrações contábeis e sua base de cálculo fiscal que a entidade espera que vá afetar o lucro tributável quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ou, no caso de itens que não sejam ativos ou passivos, que afetarão o lucro tributável no futuro).

Direito de aquisição: Na transação de pagamento baseado em ações, o direito da contraparte de receber dinheiro, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade quando o direito da contraparte não for mais condicionado à satisfação de quaisquer condições de aquisição.

Eficácia de um hedge: Grau em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido que são atribuíveis a um risco coberto são compensadas por alterações no valor justo, ou fluxos de caixa, do instrumento de hedge.

Empreendedor: Investidor em uma joint venture que tem controle conjunto sobre essa joint venture.

Empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*): Acordo contratual por meio do qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica que está sujeita ao controle conjunto. Empreendimentos conjuntos podem assumir a forma de operações controladas conjuntamente, ativos controlados conjuntamente ou entidades controladas conjuntamente.

Empréstimo a pagar: Passivos financeiros que não obrigações comerciais de curto prazo a pagar em condições de crédito normais.

Entidade controlada em conjunto: Empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de corporação, sociedade ou outra entidade na qual cada empreendedor tem interesse. A entidade opera da mesma forma que outros tipos de entidade, com a exceção de que um acordo contratual entre os empreendedores (*venturers*) estabelece o controle conjunto sobre a atividade econômica da entidade.

Entidade governamental: Entidade do governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Equivalente de caixa: Investimentos de curto prazo, altamente líquidos, que são prontamente conversíveis em dinheiro, e que estão sujeitos a risco insignificante de alterações no seu valor até sua efetiva conversão em caixa.

Erros: Omissões e inexatidões nas demonstrações contábeis da entidade para um ou mais períodos passados, decorrentes de falha em usar ou de mau uso de informações confiáveis que:

- (a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
- (b) poderiam razoavelmente ter sido obtidas e levadas em consideração na elaboração e apresentação dessas demonstrações contábeis.

Estoques: Ativos mantidos:

- (a) para a venda no curso normal dos negócios;
- (b) no processo de produção para venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Financiamento (*funding*) (de benefícios de aposentadoria): Contribuições feitas por entidade, e algumas vezes por seus empregados, a outra entidade, ou fundo, que é legalmente separada da entidade que apresenta as demonstrações contábeis com a finalidade de cobrir o pagamento dos benefícios dos empregados.

Fluxos de caixa: Entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Ganhos: Aumentos em benefícios econômicos e, como tais, não são diferentes em sua natureza das receitas.

Grupo econômico: Controladora e todas as suas controladas.

Impraticável: É impraticável aplicar uma exigência quando a entidade não pode aplicá-la após empregar todos os esforços razoáveis para realizá-la.

Instrumento de *hedge*: Para o propósito da Seção 12, para fins de contabilização de hedge para PMEs, um instrumento de cobertura (hedging) é um instrumento financeiro que atende a todos os termos e condições abaixo:

- (a) ser swap de taxa de juros, swap de moeda estrangeira, contrato de câmbio a termo ou contrato de mercadoria a termo, no qual se espera que seja altamente efetivo em termos de compensação de risco identificado no item 12.17, o qual é considerado como sendo risco coberto;
- (b) envolve uma parte externa à entidade apresentando as demonstrações contábeis (por exemplo, externa ao grupo, segmento ou entidade individual que está apresentando as demonstrações contábeis);
- (c) seu valor de referência é igual ao valor designado do principal ou valor referencial do item coberto;
- (d) tem prazo de resgate específico não posterior:
 - (i) ao vencimento do instrumento financeiro sendo coberto;
 - (ii) à liquidez esperada do compromisso de compra ou venda da mercadoria; ou
 - (iii) à ocorrência de previsão cambial altamente improvável ou da transação de mercadoria sendo coberta;
- (e) não tem características de pagamento antecipado, rescisão antecipada ou de prorrogação.

A entidade que escolher aplicar a NBC T 19.32 na contabilização de instrumentos financeiros deve aplicar a definição de instrumento de hedging daquela norma ao invés de usar esta definição.

Instrumento financeiro: Contrato que origina um ativo financeiro de uma entidade e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial de outra entidade.

Instrumento financeiro composto: Instrumento financeiro que, do ponto de vista do emissor, inclui um componente de dívida e um componente patrimonial.

Instrumento financeiro negociado em mercado organizado: Instrumentos negociados, ou em processo de emissão para negociação em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais).

Investimento bruto no arrendamento mercantil: Total da soma:

- (a) das contraprestações mínimas recebíveis pelo arrendador sob arrendamento financeiro;
- e
- (b) de qualquer valor residual não garantido pertencente ao arrendador.

Investimento líquido no arrendamento mercantil: Investimento bruto em arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

Itens monetários: Unidades monetárias disponíveis e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em valor fixo ou determinável de unidades monetárias.

Licença remunerada acumulável: Ausências remuneradas que serão compensadas em períodos futuros, quando não totalmente compensadas no período corrente (como férias).

Lucro tributável (prejuízo fiscal): O lucro (prejuízo) para um período de declaração sobre o qual tributos sobre o lucro são pagáveis ou recuperáveis, determinados de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias. Lucro tributável é igual à receita tributável menos quantias dedutíveis da receita tributável.

Materialidade: Omissões ou declarações inexatas de itens são materiais se elas puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas de usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou imprecisão julgada nas circunstâncias que a envolvem. O tamanho e natureza do item, ou a combinação de ambos, poderia ser o fator determinante.

Mensuração: Processo de determinação de quantias monetárias com que os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

Método da taxa efetiva de juros: Método de cálculo do custo amortizado de ativo ou passivo financeiro (ou grupo de ativos ou passivos financeiros) e de alocação da receita ou da despesa de juros sobre o período pertinente (método do juro composto).

Método de crédito unitário projetado: Método de avaliação atuarial que percebe cada período como originando uma unidade adicional de direito ao benefício e mede cada unidade separadamente para constituir a obrigação final (o que algumas vezes é chamado de método de benefício acumulado proporcional ao tempo de serviço ou como método de anos/benefício de serviço).

Moeda de apresentação: Moeda em que as demonstrações contábeis são apresentadas.

Moeda funcional: Moeda do ambiente econômico principal em que a entidade opera.

Mudança em estimativa contábil: Ajuste do valor contábil de ativo ou passivo, ou a quantia da baixa periódica de ativo, que resulte da estimativa da situação de ativos e passivos, bem como de benefícios futuros esperados e obrigações a eles relacionadas. Mudanças nas estimativas contábeis resultam de novas informações ou novos desdobramentos e, por isso, não são correção de erros.

Negócio: Conjunto integrado de atividades e ativos conduzidos e administrados com o propósito de oferecer:

- (a) retorno aos investidores; ou
- (b) custos mais baixos ou outros benefícios econômicos direta e proporcionalmente aos sócios ou participantes.

Um negócio geralmente consiste de entradas, processos aplicados a essas entradas e saídas resultantes que são, ou serão, utilizadas para gerar receitas. Se no conjunto transferido de atividades e ativos existir fundo de comércio (goodwill), o conjunto transferido será considerado como um negócio.

Normas Internacionais de Contabilidade: Normas e Interpretações adotadas pela Junta Internacional de Normas Contábeis (IASB). Elas englobam:

- (a) Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS);

- (b) Normas Internacionais de Contabilidade (IAS); e
- (c) Interpretações desenvolvidas pelo Comitê de Interpretações das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRIC) ou pelo antigo Comitê Permanente de Interpretações (SIC).

Notas explicativas (para demonstrações contábeis): Notas explicativas contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Objetivo das demonstrações contábeis: Oferecer informação sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade, que seja útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

Objeto de hedge: Para o propósito da Seção 12 desta Norma, para fins específicos de contabilização de hedge de pequenas e médias empresas, um item protegido é:

- (a) o risco de taxa de juros de instrumento de débito avaliado pelo custo amortizado;
- (b) o risco cambial ou taxa de juros em compromisso firme ou com transação prevista altamente provável;
- (c) o risco de preço de commodity da qual é titular ou em compromisso firme ou transação prevista altamente provável para comprar ou vender uma commodity; ou
- (d) o risco cambial em investimento líquido em operação no exterior.

Obrigação construtiva (obrigação não formalizada): Obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades, com base em práticas passadas, em políticas contábeis publicadas ou em declaração recente suficientemente específica; e
- (b) em consequência disso, a entidade tenha criado expectativa válida nas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação de benefício definido (valor presente da): Valor presente, sem dedução de quaisquer ativos do plano, de pagamentos futuros esperados, necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e anteriores.

Obrigação pública de prestação de contas (accountability): Obrigação de prestação de contas aos fornecedores de recursos presentes e potenciais e outros externos à entidade que tomam decisões econômicas, mas não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. A entidade tem responsabilidade pública se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são trocados em mercado de ações ou estiver no processo de emissão de tais instrumentas para troca em mercado de ações (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou

(b) possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Operação descontinuada: Componente da entidade que foi alienado ou detido para venda, e

- (a) representa um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações;
- (b) é parte de um plano coordenado único para liquidar um ramo separado de negócios importante, ou área geográfica de operações; ou
- (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com vistas à revenda.

Outros resultados abrangentes: Itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação de receita) que não são reconhecidos como resultado, conforme exigido ou permitido por esta Norma.

Parte relacionada: Pessoa ou entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade divulgadora), sendo que:

- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado com a entidade divulgadora se essa pessoa:
 - (i) é membro do pessoal chave de gestão da entidade ou entidade divulgadora ou de controladora da entidade divulgadora;
 - (ii) tem controle sobre a entidade divulgadora; ou
 - (iii) tem controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade divulgadora ou que tenha poder de voto significativo na mesma;
- (b) a entidade está relacionada com a entidade divulgadora se alguma das seguintes condições se aplicar:
 - (i) a entidade e a entidade divulgadora são membros do mesmo grupo econômico (o que significa que cada controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada com as outras);
 - (ii) qualquer uma das entidades é uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou de membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);
 - (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;
 - (iv) qualquer das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada da terceira entidade;
 - (v) a entidade tem plano de benefício pós-emprego para benefício dos empregados de qualquer entidade, seja a entidade divulgadora ou a entidade relacionada com a entidade divulgadora. Se a entidade é em si um plano desses, os empregadores patrocinadores também são relacionados com o plano;
 - (vi) a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por pessoa identificada em (a);
 - (vii) uma pessoa identificada em (a)(i) tem poder de voto significativo na entidade;
 - (viii) uma pessoa identificada em (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo na mesma;
 - (ix) uma pessoa, ou um membro próximo da família da pessoa, tem influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela e controle conjunto sobre a entidade divulgadora; e

(x) um membro do pessoal chave de gestão da entidade ou da controladora da entidade, ou membro próximo da família desse membro, tem o controle ou controle conjunto sobre a entidade divulgadora ou tem poder de voto significativo na mesma.

Participação de não controladores: Parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora (comumente conhecida como participação de minoritários).

Passivo: Obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente:

- (a) obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que desembolso de recurso que incorpora benefícios econômicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado de maneira suficientemente confiável.

Passivo de benefício definido (valor presente): Valor presente da obrigação de benefício definido no final do período contábil, deduzido do valor justo nesse mesmo período de quaisquer ativos do plano (se houver), dos quais as obrigações devem ser liquidadas diretamente.

Passivo financeiro: Qualquer passivo que seja:

- (a) obrigação contratual:
 - (i) de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições que são potencialmente desfavoráveis à entidade; ou
- (b) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado por meio de instrumentos patrimoniais da própria entidade e:
 - (i) pelo qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou
 - (ii) será ou poderá vir a ser liquidado exceto pela troca de quantia fixa de dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse fim, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles mesmos contratos para recebimento futuro ou transmissão futura dos instrumentos patrimoniais da própria entidade.

Passivo fiscal diferido: Tributo a pagar ou a compensar em períodos contábeis futuros, referente a diferenças temporárias.

Pequenas e médias empresas: Entidades que:

- (a) não têm responsabilidade de prestação pública de contas; mas
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos (credores, processos licitatórios, agências de avaliação de rating, etc.).

A entidade tem responsabilidade pública se:

- (a) submeter, ou estiver no processo de submeter, suas demonstrações contábeis para comissão de valores mobiliários ou outro órgão regulador com o propósito de emitir qualquer classe de instrumento em mercado de ações; ou
- (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos, bancos de investimento, etc.

Perdas por desvalorização (*impairment*): Valor contábil do ativo que excede (a) no caso de estoques, seu preço de venda menos o custo para completá-lo e despesa de vendê-lo ou (b) no caso de outros ativos, seu valor justo menos a despesa para a venda.

Período de divulgação: Período coberto pelas demonstrações contábeis ou por demonstração contábil intermediária.

Período intermediário: Período de prestação de contas menor que um exercício social completo.

Pesquisa: Investigação original e planejada empreendida com o objetivo de ganhar novo conhecimento e compreensão científica ou técnica.

Plano (de benefício de empregado) de previdência social: Planos de benefício de empregado estabelecidos por legislação para cobrir todas as entidades (ou todas as entidades em determinada categoria, por exemplo, determinado setor) e operados pelo governo nacional ou local ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada especificamente para esse fim) que não está sujeita ao controle ou influência da entidade que divulga.

Plano de benefício pós-emprego: Acordo formal ou informal pelo qual a entidade compromete-se a proporcionar benefícios pós-emprego para um ou mais empregados.

Plano de contribuição definida: Planos de benefício pós-emprego pelos quais a entidade paga contribuições fixas para uma entidade separada (fundo), não tendo a obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais, ou de realizar pagamentos de benefício direto a empregados, se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios do empregado referentes ao serviço do empregado nos períodos corrente e passados.

Plano multiempregadores: Plano de contribuição definida ou de benefício definido (exceto plano da previdência social) que:

- (a) possui ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão sob o mesmo controle acionário; e
- (b) utiliza aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade patrocinadora, de modo que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

Política contábil: Princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos aplicados pela entidade na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

Posição financeira: Relação de ativos, passivos e patrimônio da entidade na forma em que estão divulgados no balanço patrimonial.

Produção agrícola: Produto colhido dos ativos biológicos da entidade.

Propriedade para investimento: Imóvel (terreno ou construção, ou parte de construção, ou ambos) mantido pelo proprietário ou arrendatário sob arrendamento para receber pagamento de aluguel ou para valorização de capital, ou ambos, que não seja para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos; ou
- (b) venda no curso normal dos negócios.

Proprietários: Possuidores de instrumentos classificados como patrimoniais.

Provável: Possibilidade de ocorrer um evento é maior do que a de não ocorrer.

Provisão: Acréscimo de exigibilidade cujo valor e/ou prazo de pagamento ainda não está totalmente definido.

Prudência: A inclusão de grau de cuidado no exercício de julgamentos necessários para realizar estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, de modo que ativos ou receitas não sejam superavaliados e passivos ou despesas não sejam subavaliados.

Receita: Aumento de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas ou aumentos de ativos ou reduções de passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, com exceção daqueles relativos a contribuições de capital feitas por proprietários.

Reconhecimento: O processo de incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado e do resultado abrangente de item que atende à definição de elemento e satisfaz aos seguintes critérios:

- (a) é provável que benefício econômico futuro associado com o item flua para ou da entidade; e
- (b) o item tem custo ou valor que pode ser mensurado com confiança.

Regime de competência: Efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando são recebidos ou pagos como caixa ou equivalente de caixa) e são registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem.

Relevância: Importância da informação que permite influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Resultado abrangente: Mutações no patrimônio líquido durante um período resultante de transações e outros eventos, exceto mutações resultantes de transações de capital com proprietários e em sua condição de proprietários (igual à soma do lucro ou prejuízo líquido do período com os outros resultados abrangentes).

Resultado do período: Total das receitas menos as despesas, excluindo os itens de outros resultados abrangentes.

Substancialmente aprovada: Alíquotas devem ser consideradas como substancialmente aprovadas quando eventos futuros necessários ao processo de entrada em vigor da lei fiscal não alterarem o resultado.

Subvenção governamental: Assistência dada pelo governo na forma de transferências de recursos a uma entidade em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais.

Taxa de juros implícita no arrendamento mercantil: Taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que a soma do valor atual (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos iniciais diretos do arrendador.

Taxa de juros imputada: É a mais claramente determinável entre:

- (a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emissor com classificação de crédito similar; ou
- (b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços.

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário: Taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa a que, no início do arrendamento, o arrendatário ficaria sujeito a tomar emprestado, por prazo similar e com segurança similar, os recursos necessários para a compra do ativo.

Taxa efetiva de juros: Taxa que desconta os pagamentos ou recebimentos futuros de caixa estimados, durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, por um período mais curto, ao valor contábil líquido do ativo ou passivo financeiro.

Tempestividade: Oferecer a informação nas demonstrações contábeis dentro do período adequado para a decisão.

Transação com partes relacionadas: Transferência de recursos, serviços ou obrigações entre partes relacionadas, independentemente do preço cobrado.

Transação de pagamento baseada em ações: Uma transação na qual a entidade recebe bens ou serviços (incluindo serviços de empregado) como compensação por instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação), ou adquire bens ou serviços contraindo passivos com o fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros instrumentos patrimoniais da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em dinheiro: Transação cujo pagamento é baseado em ações pela qual a entidade adquire bens ou serviços contraindo um passivo para transferir dinheiro ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços por valores que são baseados no preço (ou valor) das ações ou outro instrumento patrimonial da entidade.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais: Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade recebe bens ou serviços como contraprestação de instrumentos patrimoniais da entidade (incluindo ações ou opções de ação).

Transação prevista: Transação futura não comprometida, mas prevista.

Tributo corrente: Tributo a pagar (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período de declaração corrente e períodos passados.

Tributo diferido: Tributo a pagar (recuperável), referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para períodos de declaração futuros, em decorrência de transações ou eventos passados.

Tributos sobre o lucro: Todos os impostos nacionais e estrangeiros que têm como base lucros tributáveis. Imposto de renda também inclui impostos tais como impostos retidos na fonte, que são pagos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto em distribuições de resultado para a entidade.

Unidade geradora de caixa: Menor grupo de ativos identificáveis que gera entradas de caixa que são, em grande parte, independentes de entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Valor contábil: Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial.

Valor depreciável: custo do ativo, ou outra quantia substituta do custo (nas demonstrações contábeis), menos o seu valor residual.

Valor em uso: Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com um ativo ou uma unidade geradora de caixa.

Valor intrínseco: A diferença entre o valor justo das ações pelo qual a contraparte tem direito (condicional ou incondicional) de subscrever, ou o direito de receber, e o preço (se existir) que a contraparte tem que pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ação tem um preço de exercício de \$ 15, e a ação tem um valor justo de \$ 20; o valor intrínseco, então, é de \$ 5.

Valor justo: Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que não haja relação de privilégio entre elas.

Valor justo menos despesa para vender: Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda.

Valor nominal: Valor de unidades de moeda, ações, bushels, libras ou outras unidades especificadas em contrato de instrumento financeiro.

Valor presente: Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso normal dos negócios.

Valor recuperável: O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de ativo: Valor estimado que a entidade obteria no presente com a alienação do ativo, após deduzir as despesas estimadas da alienação, se o ativo já estivesse com a idade e com a condição esperada no fim de sua vida útil.

Vida útil: Período ao longo do qual se espera que um ativo esteja disponível para uso pela entidade, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera obter do ativo pela entidade.



Cooperativas
constroem um
mundo melhor



Setor de Autarquias Sul – SAUS –
Qd. 4 • Bloco "I" • Brasília-DF (Brasil)
CEP 70070-936
Tel.: +55 (61) 3217-2119

www.brasilcooperativo.coop.br