



445
756

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37

Índice	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	1 - 9
DEFINIÇÕES	10 - 13
Provisão e outros passivos	11
Relação entre provisão e passivo contingente	12 - 13
RECONHECIMENTO	14 - 35
Provisão	14 - 26
Obrigação presente	15 - 16
Evento passado	17 - 22
Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos	23 - 24
Estimativa confiável da obrigação	25 - 26
Passivo contingente	27 - 30
Ativo contingente	31 - 35
MENSURAÇÃO	36 - 52
Melhor estimativa	36 - 41
Risco e incerteza	42 - 44
Valor presente	45 - 47
Evento futuro	48 - 50
Alienação esperada de ativo	51 - 52
REEMBOLSO	53 - 58
MUDANÇA NA PROVISÃO	59 - 60
USO DE PROVISÃO	61 - 62
APLICAÇÃO DE REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO	63 - 83



146
—
757

Perda operacional futura 63 – 65

Contrato oneroso 66 – 69

Reestruturação 70 – 83

DIVULGAÇÃO 84 – 92

APÊNDICE A - Tabelas – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e reembolso

Apêndice B - Árvore de decisão

Apêndice C - Exemplos: reconhecimento

Apêndice D - Exemplos: divulgação

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

Alcance

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:
 - (a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso;
e
 - (b) os cobertos por outro Pronunciamento Técnico.
2. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. 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. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.
4. [Eliminado]
5. Quando outro Pronunciamento Técnico trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade aplica esse Pronunciamento Técnico em vez do presente Pronunciamento Técnico. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos Pronunciamentos Técnicos relativos a:
 - (a) contratos de construção (ver o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção);
 - (b) tributos sobre o lucro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);
 - (c) arrendamento mercantil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como esse CPC 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, este Pronunciamento Técnico aplica-se a tais

CASOS;

- (d) benefícios a empregados (ver o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados);
 - (e) contratos de seguro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro). Contudo, este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do alcance do CPC;
 - (f) combinação de negócios (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); nesse Pronunciamento são tratadas as contabilizações de ativos e passivos contingentes adquiridos em combinação de negócios.
6. Alguns valores tratados como provisão podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando a entidade dá garantias em troca de remuneração. Este Pronunciamento Técnico não trata do reconhecimento de receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Este Pronunciamento Técnico não altera os requisitos do CPC 30.
 7. Este Pronunciamento Técnico define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa; estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados neste Pronunciamento Técnico.
 8. Outros Pronunciamentos Técnicos especificam se os gastos são tratados como ativo ou como despesa. Esses assuntos não são tratados neste Pronunciamento Técnico. Conseqüentemente, este Pronunciamento Técnico não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando a provisão é feita.
 9. Este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de unidade operacional descontinuada, o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgação adicional.

Definições

10. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

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.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

- (a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);
- (b) legislação; ou
- (c) outra ação da lei.

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

- (a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
- (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

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 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.

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.

Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

- (a) o âmbito de um negócio empreendido por entidade; ou
- (b) a maneira como o negócio é conduzido.

Provisão e outros passivos

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:
- (a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e
 - (b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (*accruals*) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são divulgadas separadamente.

Relação entre provisão e passivo contingente

12. Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo "contingente" é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Este Pronunciamento Técnico distingue entre:

- (a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e
- (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:
 - (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Reconhecimento

Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam 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.

Obrigação presente

15. 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 que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:
- (a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
 - (b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigação. Para um evento ser um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:
- (a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou
 - (b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.
18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.
19. São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De forma similar, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de poço de

petróleo ou de central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Por outro lado, devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de obrigação envolver sempre compromisso com outra parte, isso implica que a decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de forma suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.
22. Quando os detalhes de nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, a obrigação surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade deste Pronunciamento Técnico, tal obrigação é tratada como obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de lei praticamente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de legislação até que ela seja promulgada.

Salda provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a

finalidade deste Pronunciamento Técnico¹, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).

24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, a entidade é capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como passivo contingente (ver item 86).

Passivo contingente

27. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.
28. O passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.
29. Quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente. A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual

¹ A definição de provável neste Pronunciamento de "mais provável que sim do que não de ocorrer" não necessariamente se aplica a outros pronunciamentos.

é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

Ativo contingente

31. A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.
32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.
33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.
34. O ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável a entrada de benefícios econômicos.
35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

Mensuração

Melhor estimativa

36. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é "valor esperado". Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade da perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

A entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo da reparação de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, a entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é: $(75\% \times 0) + (20\% \times \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \text{ de } \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$.

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais

457
768

provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se a entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$ 1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.

41. A provisão deve ser mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

Risco e incerteza

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam superavaliados e as despesas ou passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de desfecho particularmente adverso forem estimados em base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação da provisão.
44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85(b).

Valor presente

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.
46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que surgem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente).

Evento futuro

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.
49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, a entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento da tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.
50. O efeito de possível legislação nova deve ser considerado na mensuração da obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação esperada de ativo

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão.
52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pelo

Pronunciamento Técnico que trata dos respectivos ativos.

Reembolso

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.
54. Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de reembolso.
55. Algumas vezes, a entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.
56. Na maioria dos casos, a entidade permanece comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.
57. Em alguns casos, a entidade não está comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como referido no item 29, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

Mudança na provisão

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão

aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

Uso de provisão

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.
62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

Aplicações de regra de reconhecimento e de mensuração

Perda operacional futura

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.
64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do item 10, nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.
65. A expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. A entidade deve testar esses ativos quanto à recuperabilidade segundo o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Contrato oneroso

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como provisão.
67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato deve ser tratado dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por este Pronunciamento Técnico.
68. Este Pronunciamento Técnico define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de sair do

contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.

69. ~~Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, a entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).~~

Reestruturação

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:

- (a) venda ou extinção de linha de negócios;
- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível de gerência; e
- (d) reorganizações fundamentais que tenham efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

71. Uma provisão para custos de reestruturação deve ser reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72 a 83 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.

72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando a entidade:

- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
 - (i) o negócio ou parte do negócio em questão,
 - (ii) os principais locais afetados,
 - (iii) o local, as funções e o número aproximado de empregados que serão incentivados financeiramente a se demitir,
 - (iv) os desembolsos que serão efetuados; e

- (v) quando o plano será implantado; e
- (b) tiver criado expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.
73. A evidência de que a entidade começou a implantar o plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação do plano detalhado para reestruturação constitui obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.
74. Para que o plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja grande atraso antes de a reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.
75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:
- (a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou
- (b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

A entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não-divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa

463
774

decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamento de demissões, ou com compradores, para a venda de operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 72 forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida no conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em obrigação não formalizada de reestruturar.
78. Nenhuma obrigação surge pela venda de unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.
79. Mesmo quando a entidade tiver tomado a decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que o comprador tenha sido identificado e houver contrato firme de venda. Até haver contrato firme de venda, a entidade pode mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte da reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um contrato de venda firme.
80. A provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:
 - (a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e
 - (b) não associados às atividades em andamento da entidade.
81. A provisão para reestruturação não inclui custos como:
 - (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
 - (b) marketing; ou
 - (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são

passivos de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos devem ser reconhecidos da mesma forma que o seriam se surgissem independentemente da reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data da reestruturação não devem ser incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a contrato oneroso, conforme definido no item 10.
83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

Divulgação

84. Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:
 - (a) o valor contábil no início e no fim do período;
 - (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
 - (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
 - (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
 - (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. A entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:
 - (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
 - (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
 - (c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
- (a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52;
 - (b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
 - (c) a possibilidade de qualquer reembolso.
87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85(a) e (b) e 86(a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.
88. Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. Quando for provável a entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36 a 52.
90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.
91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.
92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.

166
—
777

Apêndice A

Tabelas – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e reembolso

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento.

Provisão e passivo contingente

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.
A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgação é exigida para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgação é exigida para o passivo contingente (item 86).	Nenhuma divulgação é exigida (item 86).

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente. Divulgação é requerida para o passivo contingente.

Ativo contingente

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
O ativo não é contingente	Nenhum ativo é	Nenhum ativo é

~~157~~

278

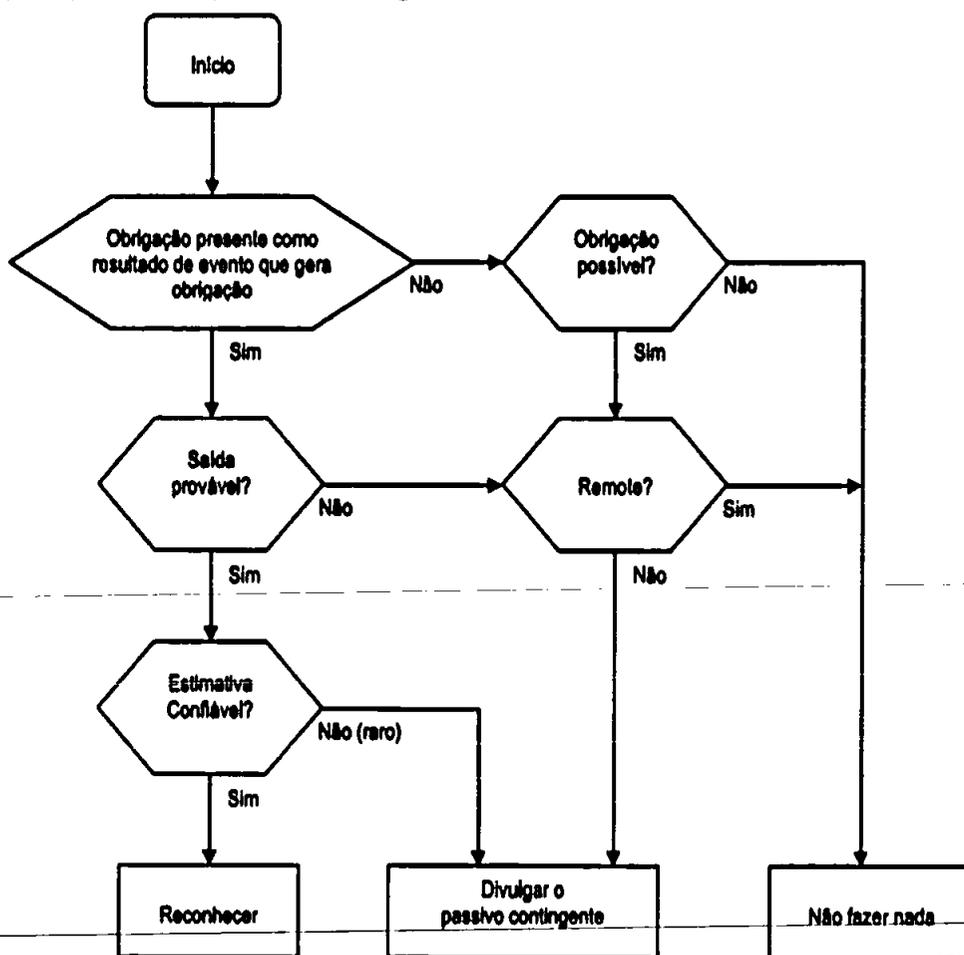
(item 33).	reconhecido (item 31).	reconhecido (item 31).
	Divulgação é exigida (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).

Reembolso

São caracterizados em situações nas quais se espera que parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.		
A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.
A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado (item 57).	O reembolso é reconhecido como ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo (itens 53 e 54).	O reembolso esperado não é reconhecido como ativo (item 53).
Nenhuma divulgação é exigida.	O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso (item 85(c)).	O reembolso esperado é divulgado (item 85(c)).

Apêndice B Árvore de decisão

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.



Nota: em casos raros, não é claro se há 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 que sim do que não que existe obrigação presente na data do balanço (item 15 desse Pronunciamento Técnico).

Apêndice C

Exemplos: reconhecimento

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos – esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.

As referências sobre a “melhor estimativa” se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

Exemplo 1 – Garantia

Um fabricante dá garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante compromete a consertar, por reparo ou substituição, defeitos de produtos que se tornarem aparentes dentro de três anos desde a data da venda. De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, o que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável para as garantias como um todo (ver item 24).

Conclusão – A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24).

Exemplo 2A – Terreno contaminado – é praticamente certo que a legislação será aprovada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação, mas efetua a limpeza apenas quando é requerida a fazê-la nos termos da legislação de um país em particular no qual ela opera. O país no qual ela opera não possui legislação requerendo a limpeza, e a entidade vem contaminando o terreno nesse país há diversos anos. Em 31 de dezembro de 20X0 é praticamente certo que um projeto de lei requerendo a limpeza do terreno já

contaminado será aprovado rapidamente após o final do ano.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é praticamente certo que a legislação requeira a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 14 e 22).

Exemplo 2B – Terreno contaminado e obrigação não formalizada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14 e 17).

Exemplo 3 – Atividade de extração de petróleo

Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como passivo quando o petróleo é extraído.

Exemplo 4 – Política de reembolso

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolso é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável, haja vista que bens, em certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 – a definição de obrigação não formalizada –, 14, 17 e 24).

Exemplo 5A – Fechamento de divisão – nenhuma implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão. Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhuma outra providência havia sido tomada para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Não há evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

Exemplo 5B – Fechamento de divisão – comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano

172
783

detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e comunicações diversas sobre demissões foram enviadas para o pessoal da divisão.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72).

Exemplo 6 – Requerimento legal para a instalação de filtro de fumaça

De acordo com a nova legislação, a entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17 a 19).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação – Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça. Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer

multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17 a 19).

Exemplo 7 – Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudança na tributação do imposto de renda

O governo introduz certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de grande número de seus empregados da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

Exemplo 8 – Contrato oneroso

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento mercantil, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento mercantil se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento mercantil de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil).

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento mercantil (ver itens 5(c), 14 e 66).

Exemplo 9 – Garantia individual

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a

condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B encontra-se em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se o emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguro e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguro, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguro se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão – A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.

Conclusão – A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas.

Exemplo 10A – Caso judicial

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16). A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação – Provável.

Conclusão – Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14 a 16).

Exemplo 11 – Reparo e manutenção

Alguns ativos necessitam, além de manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

Exemplo 11A – Custo de reforma – não há requisito legal

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia – mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa da decisão da companhia de continuar operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

Exemplo 11B – Custo de reforma – há requisito legal

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação – Não há obrigação presente.

Conclusão – Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como provisão pelas mesmas razões de não-reconhecimento de provisão para os custos de substituição do revestimento do exemplo 11A. Mesmo o requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obrigação existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade – a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés da provisão ser reconhecida, a depreciação da aeronave leva em consideração a incidência futura de custos de manutenção, ou seja, um valor equivalente aos custos de manutenção esperados é depreciado em três anos.

Apêndice D

Exemplos: divulgação

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.

Dois exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 são fornecidos abaixo.

Exemplo 1 - Garantia

Um fabricante dá garantia no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substituição de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não é material. A seguinte informação é divulgada:

Uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas às garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

Exemplo 2 – Custo de desmontagem

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$ 300 milhões. A provisão é estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte é divulgada:

Uma provisão de \$ 300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100–2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100–2110, a provisão seria reduzida para \$ 136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando a taxa de desconto real de 2% a.a.

Um exemplo é dado a seguir para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

Exemplo 3 – Dispensa de divulgação

Uma entidade está envolvida em disputa com um concorrente, que está alegando que a



~~478~~
—
789

entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$ 100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$ 100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser concluído de forma favorável à companhia.

BALANÇO DE DETERMINAÇÃO¹

179

790

Autor:

**Contador Martinho Maurício Gomes de
Ornelas**
CRCSP nº 97.403

Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 187, cjs. 43/44
Bela Vista, São Paulo – SP – Cep 01403-001
m.ornelas@contadoresforenses.net.br
www.contadoresforenses.net.br

¹ Trabalho apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – Goiânia – GO – Outubro de 2000

RESUMO

O presente trabalho intitulado “BALANÇO DE DETERMINAÇÃO” tem por objetivo oferecer aos Senhores e Senhoras Congressistas, particularmente, àqueles e aquelas que militam na função pericial contábil, seja como perito ou como assistente técnico, determinados aspectos técnicos e doutrinários sobre a demonstração contábil em apreço.

O *balanço de determinação* é uma demonstração contábil elaborada pelo perito em contabilidade, nomeado em juízo, para a data do evento que ensejou a apuração de haveres em favor de sócio dissidente, excluído ou dos herdeiros de sócio pré-morto.

Recebe esse nome por se tratar de demonstração contábil utilizada na fixação do *quantum* do patrimônio líquido de determinada sociedade limitada que cabe ao interessado.

Trata-se de demonstração contábil especial que reflete os valores dos ativos e passivos a valores líquidos de realização, ou seja, a valores de saída, à medida que os Tribunais nos processos judiciais de dissolução de sociedades e de inventários, determinam que a apuração de haveres resulte da avaliação do acervo patrimonial a preços de mercado, da forma a mais ampla, com a inclusão do *goodwill*, ou aviamento.

Os usuários dessa demonstração são os magistrados, os sócios dissidentes e remanescentes, os herdeiros de sócios falecidos e os advogados dos envolvidos nos processos judiciais acima mencionados.

Partindo das demonstrações contábeis usuais, que refletem valores de entrada, o perito em contabilidade procede a todos os ajustes necessários, a fim de que a substância líquida patrimonial reflita os valores líquidos de realização, ou seja, os valores de mercado.

Dois são os tipos de ajustes periciais; os ajustes técnicos se originam face ao não cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade quando da elaboração das demonstrações contábeis usuais; os ajustes avaliatórios correspondem àqueles originários das avaliações do acervo patrimonial, na data do evento, a valores de mercado, gerando, inclusive, a necessidade da constituições de provisões de natureza tributária sobre os ganhos de capital, porventura apurados; a constatação da existência de *goodwill*, ou aviamento, ensejará, também, ajuste avaliatório.

O balanço de determinação é, portanto, informação contábil de relevância para os seus usuários, que deve ser elaborada com todo o rigor técnico e avaliatório pelo perito em contabilidade.

1. INTRODUÇÃO

Sociedades por quotas de responsabilidade limitada são dissolvidas mediante decisão judicial, total ou parcialmente, em decorrência de

dissidências societárias ou da morte de sócio, obedecendo-se ao ordenamento jurídico pátrio.

A tendência predominante dos Tribunais é de decidir pela continuidade da sociedade, declarando-a dissolvida parcialmente e determinando a apuração de haveres em favor do sócio retirante ou dos herdeiros de sócio falecido, da forma mais ampla possível.

Temos, normalmente, uma sociedade em operação a ser avaliada em determinada data, mas em descontinuidade em relação ao sócio retirante ou falecido.

Apurar os haveres significa buscar o montante do patrimônio líquido a valores de mercado que cabe ao interessado em função da sua participação no capital social da sociedade. Mas qual é esse montante? Responder a essa indagação é a grande tarefa do perito em contabilidade nomeado em Juízo, a qual materializa-se por meio de laudo pericial contábil de apuração de haveres.

A resposta a essa indagação será naturalmente apoiada na doutrina contábil aplicável à espécie avaliatória patrimonial, em face dos pronunciamentos dos Tribunais.

Em processos judiciais de dissolução societária ou de Inventário a apuração de haveres do sócio dissidente, excluído, ou falecido se processa por meio de *balanço de determinação*, denominação cunhada por OSMIDA INOCENTE² e de uso corrente nos Tribunais.

Essa demonstração contábil tem por finalidade determinar o montante dos haveres que cabe ao sócio dissidente, excluído ou aos herdeiros de sócio pré-morto.

Por meio da elaboração dessa demonstração contábil, o perito em contabilidade, em função judicial, busca a situação líquida patrimonial da sociedade, a valores de mercado, em determinado momento da vida societária, caracterizado pela dissidência, exclusão ou morte de um dos sócios.

Tal procedimento técnico está plenamente consolidado na jurisprudência emanada de nossos Tribunais.

Partindo das demonstrações contábeis da sociedade avaliada disponíveis, o perito em contabilidade elabora o *balanço de determinação* em obediência às determinações judiciais que comandam as avaliações judiciais decorrentes de dissolução parcial de sociedades, procedendo a ajustes técnicos e avaliatórios extracontábeis, de modo que os elementos patrimoniais reflitam os respectivos valores líquidos de realização na data do evento.

² Citado por Hernani ESTRELLA, *Apuração dos haveres de sócio*, p. 144.

2. JURISPRUDÊNCIA

Os Tribunais têm-se posicionado no sentido de garantir a continuidade, determinando, apenas, a dissolução parcial da sociedade.

Do Egrégio Supremo Tribunal Federal temos a Súmula 265:

“Na apuração de haveres, não prevalece o balanço não aprovado pelo sócio falecido ou que se retirou.”

Esse pronunciamento tem conseqüências relevantes nos procedimentos avaliatórios judiciais, já que impõe ao perito em contabilidade a necessidade de, inexistindo, proceder ao levantamento de balanço patrimonial para a data-base do evento, que os juristas e os Tribunais, apropriadamente, denominam de *balanço de determinação*.

O Supremo Tribunal de Justiça e os Tribunais de Justiça têm-se pronunciado, determinando que a apuração de haveres deve ser a mais ampla possível, mediante inventário físico e contábil de todos os elementos patrimoniais, apuração do valor real do ativo e passivo da sociedade a preços de mercado, ou seja, a valores líquidos de realização, com a inclusão do *goodwill* ou aviamento, tudo consignado no *balanço de determinação*.

Vejamos alguns pronunciamentos do Supremo Tribunal de Justiça.

STJ – COMERCIAL – EMPRESA CONSTITUÍDA POR SÓCIOS DIVERSOS – DISSOLUÇÃO PARCIAL – CRITÉRIO DE APURAÇÃO DOS HAVERES. I – NA EMPRESA CONSTITUÍDA POR SÓCIOS DIVERSOS, RETIRANTE UM DELES, O CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES, SEGUNDO A DOUTRINA E A JURISPRUDÊNCIA, HÁ DE SER, UTILIZANDO-SE O BALANÇO DE DETERMINAÇÃO, COMO SE TRATASSE DE DISSOLUÇÃO TOTAL. II – PRECEDENTES DO STJ. III – RECURSO NÃO CONHECIDO. 27-9-1993. (Grifo nosso.)

STJ – SOCIEDADE CONSTITUÍDA POR DOIS SÓCIOS. SÓCIO PRÉ-MORTO CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES – CONTINUAÇÃO DA SOCIEDADE. I – NA SOCIEDADE CONSTITUÍDA POR DOIS SÓCIOS, PRÉ-MORTO OU RETIRANTE UM DELES, O CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES, SEGUNDO A DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA, HÁ DE SER, UTILIZANDO-SE O BALANÇO DE DETERMINAÇÃO, COMO SE TRATASSE DE DISSOLUÇÃO TOTAL. TAL MEDIDA SE IMPÕE PORQUE, NA DISSOLUÇÃO PARCIAL, GARANTE-SE AO SÓCIO REMANESCENTE CONTINUAR COM A SOCIEDADE, POR SI, COM FIRMA INDIVIDUAL OU COM ADMISSÃO DE OUTRO SÓCIO. II – RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 6-10-1992. (Grifo nosso.)

STJ – SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RETIRADA DE SÓCIO. DE ACORDO COM A DECISÃO DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA, OS “HAVERES DO APELADO DEVERÃO SER APURADOS EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA DE FORMA AMPLA E ATUALIZADA.” DECISÃO CORRETA, PORQUANTO OS HAVERES SÃO APURADOS COMO SE DE DISSOLUÇÃO TOTAL SE TRATASSE. 4-8-1997. (Grifo nosso.)

dissidências societárias ou da morte de sócio, obedecendo-se ao ordenamento jurídico pátrio.

181
-
792

A tendência predominante dos Tribunais é de decidir pela continuidade da sociedade, declarando-a dissolvida parcialmente e determinando a apuração de haveres em favor do sócio retirante ou dos herdeiros de sócio falecido, da forma mais ampla possível.

Temos, normalmente, uma sociedade em operação a ser avaliada em determinada data, mas em descontinuidade em relação ao sócio retirante ou falecido.

Apurar os haveres significa buscar o montante do patrimônio líquido a valores de mercado que cabe ao interessado em função da sua participação no capital social da sociedade. Mas qual é esse montante? Responder a essa indagação é a grande tarefa do perito em contabilidade nomeado em Juízo, a qual materializa-se por meio de laudo pericial contábil de apuração de haveres.

A resposta a essa indagação será naturalmente apoiada na doutrina contábil aplicável à espécie avaliatória patrimonial, em face dos pronunciamentos dos Tribunais.

Em processos judiciais de dissolução societária ou de inventário a apuração de haveres do sócio dissidente, excluído, ou falecido se processa por meio de *balanço de determinação*, denominação cunhada por OSMIDA INOCENTE² e de uso corrente nos Tribunais.

Essa demonstração contábil tem por finalidade determinar o montante dos haveres que cabe ao sócio dissidente, excluído ou aos herdeiros de sócio pré-morto.

Por meio da elaboração dessa demonstração contábil, o perito em contabilidade, em função judicial, busca a situação líquida patrimonial da sociedade, a valores de mercado, em determinado momento da vida societária, caracterizado pela dissidência, exclusão ou morte de um dos sócios.

Tal procedimento técnico está plenamente consolidado na jurisprudência emanada de nossos Tribunais.

Partindo das demonstrações contábeis da sociedade avalianda disponíveis, o perito em contabilidade elabora o *balanço de determinação* em obediência às determinações judiciais que comandam as avaliações judiciais decorrentes de dissolução parcial de sociedades, procedendo a ajustes técnicos e avaliatórios extrecontábeis, de modo que os elementos patrimoniais reflitam os respectivos valores líquidos de realização na data do evento.

² Citado por Hernani ESTRELLA, *Apuração dos haveres de sócio*, p. 144.

2. JURISPRUDÊNCIA

Os Tribunais têm-se posicionado no sentido de garantir a continuidade, determinando, apenas, a dissolução parcial da sociedade.

Do Egrégio Supremo Tribunal Federal temos a Súmula 265:

“Na apuração de haveres, não prevalece o balanço não aprovado pelo sócio falecido ou que se retirou.”

Esse pronunciamento tem conseqüências relevantes nos procedimentos avaliatórios judiciais, já que impõe ao perito em contabilidade a necessidade de, inexistindo, proceder ao levantamento de balanço patrimonial para a data-base do evento, que os juristas e os Tribunais, apropriadamente, denominam de *balanço de determinação*.

O Supremo Tribunal de Justiça e os Tribunais de Justiça têm-se pronunciado, determinando que a apuração de haveres deve ser a mais ampla possível, mediante inventário físico e contábil de todos os elementos patrimoniais, apuração do valor real do ativo e passivo da sociedade a preços de mercado, ou seja, a valores líquidos de realização, com a inclusão do *goodwill* ou aviamento, tudo consignado no *balanço de determinação*.

Vejamos alguns pronunciamentos do Supremo Tribunal de Justiça.

STJ – COMERCIAL – EMPRESA CONSTITUÍDA POR SÓCIOS DIVERSOS – DISSOLUÇÃO PARCIAL – CRITÉRIO DE APURAÇÃO DOS HAVERES. I – NA EMPRESA CONSTITUÍDA POR SÓCIOS DIVERSOS, RETIRANTE UM DELES, O CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES, SEGUNDO A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA, HÁ DE SER, UTILIZANDO-SE O BALANÇO DE DETERMINAÇÃO, COMO SE TRATASSE DE DISSOLUÇÃO TOTAL. II – PRECEDENTES DO STJ. III – RECURSO NÃO CONHECIDO. 27-9-1993. (Grifo nosso.)

STJ – SOCIEDADE CONSTITUÍDA POR DOIS SÓCIOS. SÓCIO PRÉ-MORTO CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES – CONTINUAÇÃO DA SOCIEDADE. I – NA SOCIEDADE CONSTITUÍDA POR DOIS SÓCIOS, PRÉ-MORTO OU RETIRANTE UM DELES, O CRITÉRIO DE LIQUIDAÇÃO DOS HAVERES, SEGUNDO A DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA, HÁ DE SER, UTILIZANDO-SE O BALANÇO DE DETERMINAÇÃO, COMO SE TRATASSE DE DISSOLUÇÃO TOTAL. TAL MEDIDA SE IMPÕE PORQUE, NA DISSOLUÇÃO PARCIAL, GARANTE-SE AO SÓCIO REMANESCENTE CONTINUAR COM A SOCIEDADE, POR SI, COM FIRMA INDIVIDUAL OU COM ADMISSÃO DE OUTRO SÓCIO. II – RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 6-10-1992. (Grifo nosso.)

STJ – SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. RETIRADA DE SÓCIO. DE ACORDO COM A DECISÃO DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA, OS “HAVERES DO APELADO DEVERÃO SER APURADOS EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA DE FORMA AMPLA E ATUALIZADA.” DECISÃO CORRETA, PORQUANTO OS HAVERES SÃO APURADOS COMO SE DE DISSOLUÇÃO TOTAL SE TRATASSE. 4-8-1997. (Grifo nosso.)

APC
—
793

STJ - SOCIEDADE POR QUOTAS - RETIRADA DE SÓCIOS. APURAÇÃO DE SEUS HAVERES, COMO SE DE DISSOLUÇÃO TOTAL SE TRATASSE, SEM PREJUÍZO DA PERMANÊNCIA DA SOCIEDADE. SOCIEDADE - LEGITIMIDADE PARA A CAUSA. EMBORA A PRETENSÃO DE RETIRADA DE SÓCIO, ENQUANTO ENVOLVE MODIFICAÇÃO DO CONTRATO, SÓ POSSA SER ATENDIDA PELOS REMANESCENTES, O CERTO É QUE O PAGAMENTO DOS HAVERES FAR-SE-Á COM O PATRIMÔNIO DA SOCIEDADE. JUSTIFICA-SE SUA PRESENÇA NO PROCESSO. 1-4-1996. (Grifo nosso.)

STJ - SOCIEDADE COMERCIAL. DISSOLUÇÃO PARCIAL. I - A AÇÃO DE DISSOLUÇÃO PARCIAL DEVE SER PROMOVIDA PELO SÓCIO RETIRANTE CONTRA A SOCIEDADE E OS SÓCIOS REMANESCENTES, EM LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO. II - DECIDINDO AS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS INEXISTIR PREVISÃO CONTRATUAL PARA A RETIRADA MOTIVADA, APLICA-SE A REGRA DO ART. 668 DO CPC/39, EM VIGOR POR FORÇA DO DISPOSTO NO ART. 1.218, VII DO CPC/73, A FIM DE SER EFETUADA A APURAÇÃO DOS HAVERES NA FORMA DETERMINADA NA SENTENÇA, ATRAVÉS DE BALANÇO ESPECIAL E PAGAMENTO EM UMA ÚNICA PARCELA. III - INCLUI-SE O FUNDO DE COMÉRCIO E O FUNDO DE RESERVA INSTITUÍDO PELA VONTADE DOS SÓCIOS, ENTRE OS HAVERES A SEREM CONSIDERADOS NO BALANÇO ESPECIAL. 4-4-1996. (Grifo nosso.)

Estando disponível o *balanço de determinação*, muitas vezes denominado de *balanço especial*, ele será objeto de exame pericial minucioso a fim de assegurar a veracidade dos elementos patrimoniais aí declarados. Inexistindo, sua elaboração é tarefa do perito em contabilidade.

A jurisprudência dos Tribunais pátrios, especialmente aquela emanada do Supremo Tribunal de Justiça, determina que a apuração de haveres em processos judiciais deve obedecer, em síntese, ao quanto segue:

- a. os haveres devem ser apurados mediante a elaboração de *balanço de determinação* para a data do evento, realizando-se, para o efeito, inventário físico e contábil da totalidade do acervo patrimonial sociedade avalianda, inclusive, o *goodwill* ou aviamento;
- b. os critérios de apuração de haveres devem considerar a *universalidade* dos bens patrimoniais tangíveis e intangíveis existentes na data do evento, avaliados pelos respectivos *valores de mercado*, ou seja, pelos valores líquidos de realização;
- c. os eventos patrimoniais posteriores à data do evento não afetam a apuração de haveres, ou seja, o futuro não pertence ao sócio retirante ou aos herdeiros do sócio falecido;
- d. o reembolso da quota é responsabilidade da sociedade, à medida que o *sócio retirante*, a partir da declaração judicial da dissolução parcial, passa a ser *credor* da mesma e dá-se na forma preconizada no contrato, ou na forma determinada na sentença;
- e. os haveres apurados são atualizados, monetariamente, desde a época do evento até a época de elaboração do laudo pericial e são acrescidos de juros desde a citação, no percentual decidido na sentença.

Como visto, os pronunciamentos dos Tribunais determinam que a apuração de haveres, decorrentes de dissolução parcial de sociedade, concretiza-se, avaliando-se os elementos patrimoniais pelos valores de mercado e na forma mais ampla possível, considerando-se, inclusive, o *goodwill* ou aviamento, enfim, o *sobrevalor*.

3. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E APURAÇÃO DE HAVERES

Todo o arcabouço norteador dos Princípios Fundamentais de Contabilidade vigentes está focado na determinação de diretrizes quanto à avaliação dos ativos e passivos e reconhecimento das mutações patrimoniais, na pressuposição da continuidade da sociedade.

Assim, as transações da sociedade avalianda são registradas no momento de sua realização (*princípio da oportunidade*), pelos seus valores originais (*princípio do registro pelo valor original*), aceitando-se para determinados itens patrimoniais seja reconhecido os efeitos da modificação do poder aquisitivo da moeda nacional (*princípio da atualização monetária*), reconhecendo-se as mutações patrimoniais (receitas e despesas) quando de sua ocorrência (*princípio da competência*) e adotando-se sempre o menor valor para os ativos e o maior para os passivos em face de várias alternativas valorativas equivalentes (*princípio da prudência*).

Portanto, as demonstrações contábeis usuais da sociedade em processo de avaliação judicial, em continuidade operacional, refletem valores de entrada por força dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, o que exige sejam reelaboradas à luz das determinações judiciais.

4. NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E O PROCEDIMENTO AVALIATÓRIO JUDICIAL

As Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas do Conselho Federal de Contabilidade determinam conduta profissional e procedimentos de natureza técnica a serem observados quando da realização de trabalhos contábeis, entre eles, os de natureza pericial contábil, sempre em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade,³ sujeitando o profissional que não as observa às penalidades mencionadas nas alíneas *c*, *d* e *e*, do art. 27⁴ do Decreto-lei nº 9295, de 27 de maio de 1946, e, ainda, em face do caso concreto, ao Código de Ética Profissional.

³ Resolução CFC nº 751/93, de 29 de dezembro de 1993: "Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560/83, de 28-10-1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade."

⁴ "Art. 27. As penalidades aplicáveis por infração do exercício legal da profissão serão:
c) multa de R\$.... a R\$.... aos profissionais e de R\$.... a R\$.... às firmas, empresas, associações, companhias e empresas, quando se tratar de infração de dispositivos não mencionados nas alíneas precedentes ou para os quais não haja indicação de penalidade especial;
d) suspensão do exercício da profissão aos profissionais que dentro do âmbito de sua atuação, e no que se referir à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas;

A83
—
794

Como visto, a jurisprudência determina que a apuração de haveres seja procedida mediante a avaliação dos elementos patrimoniais a valores de saída, pelos valores de mercado e na forma mais ampla possível, considerando-se, inclusive, o *goodwill* ou aviamento.

Considerando que a dissolução parcial de sociedade é decisão judicial que visa preservar a continuidade societária, que provoca como consequência técnica avaliar entidade em funcionamento, como compatibilizar as diretrizes profissionais e técnicas com a determinação judicial?

A resposta a essa Indagação vamos encontrá-la na NBC-T-4 – DA AVALIAÇÃO PATRIMONIAL, mais especificamente em seu *Item 4.1.8, verbis*:

“4.1.8 Quando, concretamente, a lei dispuser diferentemente desta norma, o profissional deve observar a ordem legal, em seu trabalho”.

As decisões judiciais são comandos a serem obedecidos pelos peritos em contabilidade e, à vista do dispositivo retro, superada está eventual ofensa aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade. Isto, entretanto, não autoriza o perito em contabilidade a esquecer os Princípios e Normas de Contabilidade, muito pelo contrário.

Os comandos judiciais determinam que a avaliação dos elementos patrimoniais considere os valores de mercado, em substituição aos valores contábeis e seja reconhecido no processo avaliatório o *goodwill*, denominado de *fundo de comércio* nos pronunciamentos judiciais.

Entendemos ser impróprio utilizar a citada expressão que representa o todo para determinar a inclusão de uma parte do *fundo empresarial*,⁵ ou seja, o *goodwill*.

No processo avaliatório judicial há que considerar o disposto na NBC-T-4; dessa Norma exsurtem dois comandos avaliatórios extremamente importantes nos trabalhos periciais: *valor de mercado* e *valor presente*.

No Item 4.1.6 da citada Norma consta:

“Valor de mercado é o preço a vista praticado, deduzido das despesas de realização e da margem de lucro. As avaliações feitas pelo valor de mercado devem ter como base transação mais recente, cotação em bolsa e outras evidências disponíveis e confiáveis.”

Valor presente, Item 4.1.7 da Norma citada, é entendido como:

e) suspensão do exercício de profissão, pelo prazo de seis meses a um ano, ao profissional que demonstrar incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade, a que estiver sujeito, facultada, porém, ao interessado, a mais ampla defesa por si ou pelo Sindicato a que pertencer.”
A expressão *fundo empresarial*, segundo Fábio Uíhoa COELHO, condiz mais com a realidade econômica atual do que a expressão *fundo de comércio*.

“Aquele que expressa o montante ajustado em forma do tempo a transcorrer entre as datas da operação e do vencimento, de crédito ou obrigação de financiamento ou de outra transação usual da entidade, mediante dedução dos encargos financeiros respectivos, com base na taxa contratada ou na taxa média de encargos financeiros praticada pelo mercado.”

Essas duas definições dão o suporte doutrinário contábil necessário à avaliação judicial de sociedades dissolvidas parcialmente.

5. USUÁRIOS DO BALANÇO DE DETERMINAÇÃO

A descontinuidade é sempre lembrada nas obras e artigos técnicos de forma breve. É apenas anunciada, sem grandes digressões.

A ênfase doutrinária e literária está voltada para as sociedades em continuidade, em marcha. São essas que têm o dever de informar, freqüentemente, os usuários da informação contábil e o fazem por meio de relatórios e demonstrações próprias.

Entretanto, deparamos com determinados usuários que exigem informações contábeis na descontinuidade, ou seja, na dissolução parcial societária; o *balanço de determinação*, parte integrante dos laudos periciais contábeis, é informação essencial a determinado grupo de usuários.

São usuários dos laudos periciais contábeis de apuração de haveres, e, por conseqüência, do *balanço de determinação*:

- a) os *magistrados* que determinam a apuração de haveres, e, conseqüentemente, terão que apreciar e homologá-los;
- b) os *sócios dissidentes* e respectivos advogados, os quais, por meio de seus assistentes técnicos, se pronunciarão sobre os valores aí apurados;
- c) os *herdeiros* de sócios falecidos e respectivos advogados, interessados na parcela patrimonial que lhes cabe; e
- d) os *sócios remanescentes* e a *própria sociedade*, em face da viabilidade da continuação do negócio e do processo avaliatório pericial e suas implicações financeiras.

São tipos muito especiais de usuários, já que precisam de informação contábil em situações conflituosas ou tristes. De qualquer modo, são usuários da informação contábil. Por isso, há que fornecê-la, de forma clara, correta e competente.

Como é óbvio, a informação contábil disponível nas sociedades em continuidade não permitem suprir as necessidades dos usuários mencionados. Essas informações, como visto, levam em consideração a avaliação patrimonial a valores de entrada.

184
—
795

Por isso, é necessário proceder a ajustes técnicos e avallatórios nas demonstrações contábeis usuais para refletirem com propriedade toda a real dimensão patrimonial, tudo consignado no *balanço de determinação*. É o que abordaremos a seguir.

6. PROCEDIMENTOS AVALIATÓRIOS ADOTADOS NA ELABORAÇÃO DO BALANÇO DE DETERMINAÇÃO

Enquanto roteiro técnico, a NBC-T-4 é muito rica nos procedimentos a serem observados na elaboração do *balanço de determinação*, base técnica da apuração de haveres, por determinação judicial. Respeitando os pronunciamentos dos Tribunais, a análise a seguir segue de perto os ensinamentos da citada norma.

6.1 Avaliação dos Itens monetários

Como itens monetários temos as disponibilidades, os créditos e as obrigações, ou seja, valores a receber e a pagar liquidáveis com numerário.

*** Disponibilidades**

As disponibilidades são avaliadas assim:

- a. As disponibilidades em moeda corrente nacional, em caixa ou em contas bancárias, correspondem ao seu próprio valor na data-base da avaliação.
- b. As disponibilidades em moeda estrangeira são avaliadas pela taxa de câmbio (venda) correspondente, vigente na data da avaliação.
- c. As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas pelo valor original aplicado, acrescidas dos rendimentos líquidos proporcionais obtidos até a data-base.
- d. Eventuais aplicações em ouro, como ativo financeiro, são avaliadas por seu valor de mercado, na data base, considerando-se, como redutor, as despesas de corretagem.

Alertamos para o fato de eventual saldo de caixa desproporcional ao existente em bancos. Tal saldo deve merecer cuidadosa análise, visto que pode não representar efetivamente numerário. Despesas, retiradas, vales e outros, por falta de comprovação hábil, permanecem na conta, o que ensejará ajustes no patrimônio líquido, ou, conforme o caso, em contas de ativo.

*** Créditos**

Os créditos da sociedade são avaliados assim:

- a. Os direitos, títulos de crédito e quaisquer outros créditos mercantis, financeiros e aqueles prefixados são avaliados a valor presente na

data-base, considerando, ainda, conforme o caso, os ajustes relativos a atualização monetária, variação cambial (taxa de câmbio de venda) e outros ajustes contratuais, excluindo-se do cálculo a valor presente, por óbvio, os direitos ou títulos já vencidos na data da avaliação. Nessa hipótese, havendo avença de encargos por inadimplência, estes são calculados até a data-base, procedendo-se ao respectivo ajuste no patrimônio líquido.

- b. Os créditos com sociedades coligadas, controladas ou de associadas originários de transações mercantis são avaliados pela forma anterior; os demais são ajustados conforme as condições avençadas. Nesse sentido, é relevante, preliminarmente, proceder à segregação dos créditos de natureza mercantil daqueles de natureza financeira, possibilitando avaliação adequada em função da natureza e origem dos créditos.
- c. Investimentos temporários, por força do comando jurisprudencial, são avaliados por seu valor de mercado, deduzido da despesa de corretagem, ou, inexistindo cotação de mercado disponível ou de difícil obtenção, pelo custo de aquisição, acrescido de atualização monetária, juros e outros rendimentos auferidos, conforme a espécie da aplicação.
- d. As provisões para perdas, ou riscos de crédito ou de liquidação duvidosa são consideradas pela análise concreta das perdas havidas. Por isso, é necessário, do ponto de vista pericial, examinar o comportamento do contas a receber após a data-base, a fim de constatar os créditos efetivamente não recebidos. Tal procedimento é plenamente operacionalizável, levando em conta que o trabalho pericial normalmente acontece algum tempo após a data-base.
- e. As despesas antecipadas consignadas no ativo são baixadas e transferidas como ajuste redutor do patrimônio líquido, em função do tempo decorrido até a data-base da avaliação, já que é assumida no processo avaliatório a continuidade da sociedade.

* **Obrigações**

As obrigações da sociedade são avaliadas assim:

- a. As obrigações com valor nominal prefixado e com prazo de pagamento após a data-base são ajustadas a valor presente. São excluídas do ajuste a valor presente, evidentemente, as vencidas. São consideradas pelo valor de face, acrescidas dos encargos de inadimplência se avençados já decorridos, provocando referido custo um ajuste redutor do patrimônio líquido.
- b. As demais obrigações por vencer e respectivos encargos, conhecidos ou calculáveis, são consideradas pelo valor atualizado até a data da avaliação, enquanto aquelas em moeda estrangeira, considerando os encargos proporcionais até a data, são convertidas em valor da moeda corrente, à taxa de câmbio (compra) da data da avaliação.

188
796

*** Provisões**

São examinadas as existentes e realizados os ajustes técnicos necessários a fim de que reflitam com propriedade as responsabilidades até a data-base.

Nesse item, inscrevem-se as provisões para cobertura de férias, 13^a salário e encargos previdenciários e do Fundo de garantia por tempo de serviço correspondentes.

Efetuados todos os ajustes técnicos com efeitos no resultado econômico do período e apurando-se lucro tributável sobre esse valor, são calculadas e reconhecidas as provisões tributárias correspondentes, as quais são reportadas na demonstração de resultado do período e no correspondente *balanço de determinação*.

Efetuados todos os ajustes avaliatórios e observando-se ganhos de capital, sobre esses ganhos são calculadas as respectivas provisões tributárias, que são reportadas no *balanço de determinação*.

6.2 Avaliação dos Itens não monetários

São considerados itens não monetários os estoques e o permanente, composto pelos investimentos permanentes, imobilizado e diferido e resultados de exercícios futuros.

*** Estoques**

Os estoques, que compreendem produtos acabados e em elaboração, serviços em andamento, mercadorias, matérias-primas e outros materiais e componentes, são avaliados pelos respectivos valores de mercado, observado o quanto segue:

- a. As mercadorias, os produtos acabados, os semi-acabados e os serviços em andamento são avaliados pelo preço de venda a vista e seu equivalente (semi-acabados e serviços em andamento), sancionados pelo mercado em transações realizadas próximas (antes ou após) à data-base, deduzido o valor das despesas de realização.
- b. As matérias-primas e outros materiais e componentes são avaliados pelo valor de mercado de entrada vigente na data-base, já que referido valor corresponde ao valor de realização.
- c. Os estoques obsoletos ou inservíveis são avaliados pelo valor líquido de realização e aqueles sem possibilidade de venda são baixados.

- d. Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos são avaliados pelo valor de mercado vigente na data da avaliação, deduzido das despesas de realização.

Assim, a avaliação dos estoques de forma competente exige trabalho pericial preliminar de qualificação dos estoques em *vendáveis*, *obsoletos* e *invendáveis*.

* Investimentos permanentes

A avaliação de investimentos permanentes exige os procedimentos seguintes:

- a. As participações societárias em sociedades controladas e coligadas são avaliadas pelo respectivo valor de mercado do patrimônio líquido na data-base, procedendo-se a sua avaliação pelos mesmos preceitos expostos, para, em seguida, operar-se a integração das variações patrimoniais pelo método da equivalência patrimonial, tudo devidamente reportado no *balanço de determinação*.
- b. Havendo provisões para perdas no valor dos investimentos, ou ágio registrados, referidos valores, em confronto com o valor investido e o obtido no processo avaliatório, serão eliminados ou ajustados até o limite da avaliação, acarretando ajustes na substância patrimonial da sociedade avalianda.

* Imobilizado

Os componentes do imobilizado, por força do ordenamento jurisprudencial, são avaliados a preço de mercado, deduzido das despesas de realização.

A avaliação de determinados componentes deste grupo de ativo, em processo judiciais, requer a realização de perícia avaliatória de engenharia, já que os peritos engenheiros têm a competência legal e técnica para tal. Trata-se de área de conhecimento de domínio dos citados profissionais.

É o caso de terrenos urbanos, edifícios, imóveis em construção, estoque de imóveis para venda, propriedades rurais, plantações de culturas permanentes, instalações e maquinários industriais comerciais e rurais, e equipamentos eletrônicos, que são avaliados a valores de mercado, deduzido das despesas de realização.

O perito em contabilidade louva-se nesses laudos avaliatórios de engenharia para proceder aos ajustes necessários de modo que reflitam os valores de mercado desses componentes do imobilizado. O ajuste técnico avaliatório corresponderá à diferença observada entre o valor líquido de mercado e o valor contábil, líquido de depreciação.

486
797

Direitos de uso de linhas telefônicas e veículos são avaliados pelos valores de mercado da época do evento, valendo-se o perito em contabilidade de publicações próprias e de informações de sociedades especializadas.

*** Diferido**

Os componentes do ativo diferido, segundo a NBC-T-4

"são avaliados ao custo de aplicação, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integravam, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los".

Considerando que a dissolução parcial da sociedade enseja a avaliação patrimonial como se em continuidade da sociedade, a regra geral é considerar os valores aplicados em ativos diferidos sem potencial de geração de resultados como ajuste do patrimônio líquido.

Nesse grupo patrimonial depara-se o perito com certa gama de investimentos, alguns gerando frutos, outros não; assim, é necessário identificar a natureza dos recursos aplicados, especialmente aqueles relativos a pesquisa e desenvolvimento de processos ou produtos, que podem possuir valor econômico, ou seja, têm capacidade gerar lucros futuros.

Nesse sentido, permanecem no ativo por seu valor econômico. De qualquer modo, no caso de incerteza ou dificuldade em mensurar os benefícios futuros e respectivo valor, a baixa é o caminho, como determinado na norma.

*** Resultados de exercícios futuros**

Neste grupo patrimonial são registrados lucros ainda não ganhos, como, por exemplo, aluguéis recebidos antecipadamente, sem qualquer cláusula que obrigue à respectiva devolução.

No trabalho pericial, é oportuno verificar as origens dos valores aí consignados e as respectivas condições contratuais. Qualquer hipótese de devolução encaminha esse item para o passivo, como se adiantamento de clientes fosse; em caso contrário, é recomendado considerá-lo no patrimônio líquido.

6.3 Contingências

As contingências passivas conhecidas, originárias de obrigações trabalhistas, previdenciárias, fiscais, contratuais, comerciais ou operacionais e de pleitos administrativos e judiciais, são consideradas e avaliadas por seu

valor estimado e consignadas no *balanço de determinação*, reduzindo o patrimônio líquido.

Esse procedimento avaliatório é baseado nas informações dos advogados da sociedade avalianda e nas possibilidades de êxito ou fracasso das demandas.

Não pode ser olvidada a existência de eventuais contingências ativas, aquelas nas quais a sociedade avalianda é autora. Da mesma forma, são avaliadas as possibilidades de êxito ou fracasso, consignando-se no *balanço de determinação* o valor estimado dos direitos reclamados e o respectivo ajuste positivo no patrimônio líquido.

6.4 Goodwill

A avaliação do *goodwill não adquirido*, que a jurisprudência denomina *fundo de comércio*, merece um estudo exclusivo que não é o objeto do presente trabalho.

Registre-se, portanto, que a avaliação do *goodwill não adquirido*, segundo defendemos, se processa por meio de cálculo pericial da evidenciação da capacidade que a sociedade avalianda possui de gerar lucro operacional líquido acima do que possa ser considerado normal, ou seja, há que mensurar o *sobrevalor* da sociedade.

Considera-se como lucro operacional líquido normal aquele gerado pelo ativo operacional líquido a valores de mercado, aplicado à taxa do custo do capital próprio. Se o lucro operacional líquido for superior ao lucro normal, a diferença é tratada como uma perpetuidade financeira, que, dividida pela taxa do custo do capital próprio, corresponderá ao *goodwill não adquirido*.

Havendo *goodwill adquirido* registrado nos livros sob a forma de ágio, esse ativo será objeto de reavaliação, revendo-se sua possibilidade em termos de realização futura, ou seja, é preciso verificar na data-base da avaliação se as razões econômicas que ditaram seu valor de origem persistem ao tempo da avaliação judicial.

6.5 Balanço de determinação

O *balanço de determinação* será composto e organizado como vemos na *Figura* apresentada ao final deste trabalho.

7. CONCLUSÕES

A elaboração do *balanço de determinação* em processos judiciais nos quais é exigida a apuração de haveres é obrigatória em face da jurisprudência emanada dos Tribunais.

487
798

É demonstração contábil especial na qual os elementos patrimoniais são evidenciados a valores de mercado, ou valores líquidos de realização.

É elaborado pelo perito em contabilidade, em função judicial, sendo parte integrante do laudo pericial contábil de apuração de haveres.

Serve de base essencial à demonstração e cálculo dos haveres que cabem ao sócio dissidente, ao sócio excluído ou aos herdeiros de sócio pré-morto.

ATIVO

Disponibilidades

- Caixa e bancos (conforme saldos ajustados)
- Aplicações de liquidez imediata (valor aplicado mais rendimentos)
- Aplicações em ouro (valor de mercado menos despesas de corretagem)

Créditos

- Valores e títulos a receber a curto e longo prazo (valor de face trazido a valor presente, acrescido, se for o caso, da renda financeira contratada)
- Despesas antecipadas (pelo valor a apropriar, após a data do evento)
- Adiantamentos a fornecedores (reconhecer eventual ganho monetário)

Estoques

- Estoques vendáveis (preço de venda a vista, deduzido das despesas e da margem de lucro – se mercado organizado – para mercadorias, produtos acabados; produtos semi-elaborados e serviços em andamento: por preços a vista equivalentes ao estado de acabamento; matérias-primas e materiais e componentes: preço a vista de aquisição)
- Estoque de imóveis para venda (valor de realização, deduzido de despesas de corretagem)
- Estoques obsoletos (valor provável de liquidação)

Investimentos

- Ações de companhias abertas (cotação de Bolsa de Valores)
- Empresas controladas e coligadas (valor do patrimônio líquido a valores de mercado das sociedades controladas ou coligadas)

Imobilizado

- Imóveis (valor do laudo pericial de engenharia menos despesas de corretagem)
- Máquinas e equipamentos (laudo pericial de engenharia, se material)
- Móveis, utensílios, ferramentas, softwares, equipamentos de informática etc. (valor de mercado; considerada a sua materialidade: valor líquido contábil)
- Veículos e direitos de uso de linhas telefônicas (valor de mercado)

Diferido

- Despesas pré-operacionais, despesas com pesquisa e desenvolvimento de produtos (valor econômico provável)

Ativo Intangível

- Marcas, patentes, ponto comercial, concessões etc. (cálculo pericial contábil)
- Goodwill (cálculo pericial contábil do *sobrevalor*)

<p>PASSIVO</p> <p>Obrigações-</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fornecedores de bens e serviços (valor de face trazido a valor presente) • Adiantamento de clientes (reconhecer eventual perda monetária) • Trabalhistas correntes (pelo valor original, com encargos até a data) • Provisões trabalhistas correntes (valor original, com encargos até a data) • Fiscais correntes (valor original, com encargos até a data) • Financiamentos (principal e encargos até a data) • Outras contas a pagar (valor original e/ou valor presente) <p>Provisões</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provisões tributárias: ganhos de capital (cálculo pericial contábil) • Contingências trabalhistas, tributárias, comerciais (cálculo pericial contábil) <p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO (VALOR DA SOCIEDADE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • (Ativo – Passivo)
--

Balanço de determinação

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. *Perícia contábil*. São Paulo : Atlas, 1996.
- BRASIL. *Código comercial*. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 1951.
- BRASIL. *Código de processo civil*. Org. dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 11. ed. São Paulo : Saraiva, 1996.
- BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades comerciais: sociedades civis e sociedades cooperativas: empresas e estabelecimento comercial*. 6. ed. São Paulo : Atlas, 1996.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1999. v. 1.
- _____. *Curso de direito comercial*. São Paulo : Saraiva, 1999. v. 2.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Os princípios fundamentais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade e o código de ética profissional do contabilista*. 26. ed. São Paulo : CRC-SP, 1999.
- DAMODARAN, Aswath. *Avaliação de investimentos: ferramentas e técnicas para a determinação do valor de qualquer ativo*. Rio de Janeiro : Qualitymark, 1997.
- ESTRELLA, Hernani. *Apuração dos haveres de sócio*. Rio de Janeiro : José Konfino, 1960.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário comentado*. São Paulo : Saraiva, 1998.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Accounting theory*. 5. ed. Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. São Paulo : Atlas, 1995.
- LOPES DE SÁ, Antonio. *Perícia contábil*. 3. ed. São Paulo : Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. Tese (Doutoramento). São Paulo : FEA-USP, 1972.

~~488~~
799

MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comércio*. 23. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

MONOBE, Massanori. *Contribuição à mensuração e contabilização do goodwill não adquirido*. Tese (Doutoramento). São Paulo : FEA-USP, 1986.

ORNELAS, Martinho Mauricio Gomes de. *Avaliação de empresas em processos judiciais: alguns limites e dificuldades*. *Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Fortaleza, out. 1996.

_____. *Perícia contábil*. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2000.

SANT'ANNA, Rubens. *Direito societário: estudos sobre a sociedade por quotas de responsabilidade limitada e a sociedade anônima*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1988.

WALD, Arnoldo. *Direito das sucessões*. 11. ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.