

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 01, DE 21 DE OUTUBRO DE 2016

Aprova a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 23 – *Revenue from Exchange Transaction*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 01 – RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 6
Definições	7 – 28
Transação sem contraprestação	8 – 11
Receita	12 – 13
Especificação	14 – 16
Condição sobre ativos transferidos	17 – 18
Restrição sobre ativos transferidos	19
Essência sobre a forma	20 – 25
Tributo	26 – 28
Análise da entrada de recursos de transação sem contraprestação	29
Reconhecimento do ativo	30 – 43
Controle do ativo	32 – 33
Evento passado	34
Entrada provável de recursos	35
Ativo contingente	36
Contribuição dos proprietários	37 – 38
Componentes de contraprestação e de não contraprestação de transação	39 – 41
Mensuração de ativo no reconhecimento inicial	42 – 43

Reconhecimento da receita proveniente de transação sem contraprestação	44 – 47
Mensuração da receita proveniente de transação sem contraprestação	48 – 49
Obrigação presente reconhecida como passivo	50 – 58
Obrigação presente	51 – 54
Condição sobre o ativo transferido	55 – 56
Mensuração de passivo no reconhecimento inicial	57 – 58
Tributo	59 – 75
Evento tributável	65
Recebimento antecipado de tributo	66
Mensuração de ativo oriundo de transação tributária	67 – 70
Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário	71 – 75
Transferência	76 – 105B
Mensuração de ativo transferido	83
Perdão de dívida e assunção de passivo	84 – 87
Multa	88 – 89
Herança	90 – 92
Presente e doação, incluindo bem em espécie	93 – 97
Serviço em espécie	98 – 103
Compromisso de doação	104
Recebimento antecipado de transferência	105
Empréstimo subsidiado	105A – 105B
Divulgação	106 – 125
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de transações sem contraprestação, exceto para aquelas sem contraprestação que dão origem à combinação de entidades. Esta norma trata de questões que devem ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação.

Alcance

2. **A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização das receitas provenientes de transações sem contraprestação. Esta norma não se aplica à combinação de entidades, que também é uma transação sem contraprestação.**

3. **Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
4. (Não convergido).
5. Esta norma trata das receitas provenientes de transações sem contraprestação. A receita originada de transações com contraprestação é discutida na NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação. Embora as receitas recebidas pelas entidades do setor público se originem tanto das transações com contraprestação, quanto das sem contraprestação, a maioria das receitas dos governos e de outras entidades do setor público é derivada, tipicamente, de transações sem contraprestação, como:
 - (a) tributos; e
 - (b) transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações.
6. Governos e outras entidades do setor público podem reorganizar o setor público, pela fusão de algumas entidades e pela divisão em outras duas ou mais entidades separadas. A combinação de entidades ocorre quando duas ou mais entidades se combinam para formar uma entidade que reporta. Essas reestruturações não envolvem, geralmente, a compra de uma entidade por outra, mas pode resultar na aquisição de todos os ativos e passivos de uma entidade por outra nova ou já existente. Esta norma não especifica se a combinação de entidades, a qual é uma transação sem contraprestação, dará origem a uma receita ou não.

Definições

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

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

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

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

Multas (penalidades) são benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinado por tribunal ou por outra entidade com capacidade impositiva legal, como consequência de infração da legislação.

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

Especificações sobre ativos transferidos são termos legais ou regulamentares, ou acordo obrigatório, impostos sobre o uso de ativo transferido por entidades externas à entidade que elabora as demonstrações contábeis.

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

Evento tributável é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, está sujeito à cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo).

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

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

Transação sem contraprestação

8. Em algumas transações está claro que existe a troca de valor aproximadamente igual. Essas transações são com contraprestação e são abordadas na NBC TSP 02.
9. Em outras transações, a entidade recebe recursos sem nada entregar ou entrega valor irrisório em troca. Essas transações são claramente sem contraprestação e estão contempladas nesta norma.
10. Existe outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer alguma compensação diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nesses casos, a entidade determina se há combinação de transações com e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente.
11. Existem também transações adicionais em relação às quais não fica claro, imediatamente, se são transações com ou sem contraprestação. Nesses casos, a avaliação da essência da transação determina se são com ou sem contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é normalmente classificada como transação com contraprestação. Se, entretanto, a transação for por preço subsidiado, ou seja, o preço não se iguala a aproximadamente ao valor justo dos bens vendidos, tal transação satisfaz à definição de transação sem contraprestação. Ao se determinar se a essência é de transação com ou sem contraprestação, realiza-se julgamento profissional. Além disso, as entidades podem receber descontos comerciais, descontos por quantidade ou outras reduções no preço cotado dos ativos, por uma série de razões. Essas reduções no preço não significam necessariamente que a transação seja sem contraprestação.

Receita

12. Receita compreende ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade que reporta a informação, o que representa o aumento na situação patrimonial líquida, com exceção dos aumentos relativos à contribuição dos proprietários. Os montantes arrecadados como agente do governo ou de outra organização governamental ou de terceiros não dão margem ao aumento da situação patrimonial líquida ou da receita do agente. Isso acontece porque o agente não pode controlar o uso ou se beneficiar dos ativos arrecadados na realização de seus objetivos.
13. Quando a entidade reconhece alguns custos relacionados à receita gerada a partir de transações sem contraprestação, a receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços, e qualquer saída de recursos deve ser reconhecida como custo da transação. Por exemplo, ao se exigir que a entidade incorra em custos de entrega e instalação

em relação à transferência de item do imobilizado para outra entidade, aqueles custos devem ser reconhecidos separadamente da receita derivada da transferência do item do imobilizado.

Especificação

14. Ativos podem ser transferidos com a expectativa e/ou concordância de que serão usados de maneira particular e que, portanto, o receptor atuará ou procederá de maneira particular. Quando a legislação, a regulamentação ou os acordos obrigatórios com partes externas impuserem termos sobre uso de ativos transferidos ao receptor, esses termos serão especificações conforme definido nesta norma. Uma característica chave das especificações, conforme definido nesta norma, é que a entidade não pode impor uma especificação sobre si mesma, tanto diretamente quanto por meio de entidade controlada.
15. As especificações relativas a ativos transferidos podem ser tanto condições quanto restrições. Enquanto as condições e restrições podem exigir que a entidade use ou consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços de ativo para um fim particular (obrigação de desempenho) no reconhecimento inicial, somente as condições exigem que benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços sejam devolvidos ao transferente no caso de a especificação ser infringida (obrigação de devolução).
16. As especificações são executáveis por meio de processos legais ou administrativos. Se o termo na legislação, em outras regulamentações ou em outros acordos obrigatórios não for executável, ele não é uma especificação conforme definido por esta norma. As obrigações não formalizadas não são derivadas de especificações. A NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes estabelece os requisitos para o reconhecimento e a mensuração de obrigações não formalizadas.

Condição sobre ativos transferidos

17. As condições sobre ativos transferidos (doravante referidas como condições) exigem que a entidade consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços do ativo conforme especificado ou devolva os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços ao transferente caso as condições sejam descumpridas. Consequentemente, o receptor incorre em obrigação presente de transferência dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços a terceiros quando inicialmente ganha o controle do ativo sujeito a uma condição. Isso acontece porque o receptor é incapaz de evitar a saída de recursos, na medida em que se exige o consumo dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços incorporados no ativo transferido na entrega de produtos ou serviços específicos a terceiros ou a entrega de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. Portanto, quando o receptor inicialmente reconhece o ativo sujeito a uma condição, ele também incorre em passivo.
18. Como conveniência administrativa, o ativo transferido ou outros benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços podem ser devolvidos de modo eficaz pela dedução do montante de outros ativos a serem recebidos relativos à transferência para outras finalidades. Entretanto, a entidade deve reconhecer os montantes brutos em suas demonstrações contábeis, isto é, ela deve reconhecer a redução nos ativos e passivos pela devolução conforme os termos da condição não atendida e deve refletir o reconhecimento de ativos, passivos e/ou receitas pela nova transferência.

Restrição sobre ativos transferidos

19. As restrições sobre ativos transferidos (doravante referidas como restrições) não incluem a exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, seja devolvido ao transferente se o ativo não for utilizado no modo especificado. Desse modo, a obtenção do controle do ativo sujeito à restrição não impõe sobre o recebedor a obrigação presente de transferir os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços a terceiros quando o controle do ativo é inicialmente obtido. Quando o recebedor infringe uma restrição, o transferente ou outra parte pode ter a opção de buscar pela penalização contra o recebedor, como, por exemplo, levar o assunto para uma corte ou outro tribunal ou por meio de processo administrativo, tal como um ato normativo de ministro do governo ou de outra autoridade. Tais ações podem resultar na exigência do cumprimento da restrição pela entidade ou enfrentamento de penalidade civil ou criminal por desafiar o tribunal ou outra autoridade. Tal penalidade não é incorrida em consequência da aquisição do ativo, mas pela infração da restrição.

Essência sobre a forma

20. Ao determinar se uma especificação é condição ou restrição é necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que o ativo transferido deva ser consumido no provimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando a entidade obtém o controle do ativo.
21. Quando decide se uma especificação é condição ou restrição, a entidade considera se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é exequível e se seria executada pelo transferente. Se o transferente não puder impor a exigência de devolução do ativo ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços, a especificação falha na satisfação da definição de condição e deve ser considerada uma restrição. Se a experiência passada com o transferente indica que este nunca impõe a exigência de devolução do ativo transferido ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços quando a infração tiver ocorrido, então o recebedor pode concluir que a especificação tem forma, mas não a essência de condição, e é, portanto, uma restrição. Se a entidade não tem experiência com o transferente ou não tem especificações previamente infringidas que induziriam o transferente a decidir obrigar a devolução de ativo ou de benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços e não tem nenhuma evidência ao contrário, deveria assumir que o transferente iria fazer cumprir e que, portanto, a especificação satisfaria à definição de condição.
22. A definição de condição impõe sobre o recebedor uma obrigação de desempenho, quer dizer, exige-se que o recebedor consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo transferido conforme especificado ou que devolva o ativo ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. Para satisfazer à definição de condição, a obrigação de desempenho será em essência e não meramente formal e será exigida como consequência da própria condição. O termo em acordo de transferência que obriga a entidade executar uma ação que não tem nenhuma alternativa, exceto a de execução, pode conduzir a entidade a concluir que o termo não é, em essência, uma condição nem restrição. Isso acontece porque nesses casos, os próprios termos de transferência não impõem à entidade destinatária uma obrigação de desempenho.
23. Para satisfazer ao critério de reconhecimento como passivo é necessário que a saída de recursos seja provável e que o desempenho conforme a condição seja exigido e capaz de ser avaliado. Portanto, a condição deve especificar tais questões como a natureza ou a quantidade de produtos e serviços a serem providos ou a natureza dos ativos a serem adquiridos quando

apropriado e, se relevante, os períodos dentro dos quais o desempenho deva ocorrer. Além disso, o desempenho deve ser monitorado continuamente pelo transferente, ou em nome dele. Isso acontece, especialmente, quando a especificação estipula a devolução proporcional do valor equivalente do ativo se a entidade desempenhar parcialmente as exigências da condição e a obrigação de devolução tenha sido exequível se falhas significativas de desempenho tenham ocorrido no passado.

24. Em alguns casos, o ativo pode ser transferido sujeito à especificação de devolução ao transferente se evento futuro especificado não ocorrer. Isto pode acontecer quando, por exemplo, o governo nacional fornece recursos à entidade do governo local sujeitos à especificação de que a entidade arrecade uma contribuição correspondente. Nesses casos, a obrigação de devolução não surge até o momento que se espera que a especificação seja descumprida e o passivo não é reconhecido até que os critérios do reconhecimento tenham sido satisfeitos.
25. Entretanto, os recebedores de ativos transferidos devem considerar se essas transferências são, em essência, recebimento antecipado. Nesta norma, recebimento antecipado refere-se a recursos recebidos previamente aos eventos tributáveis ou ao acordo de transferência se tornar obrigatório. Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente em função de o acordo de transferência não ter se tornado ainda obrigatório. Quando tais transferências são de natureza de transação com contraprestação, devem ser tratadas de acordo com a NBC TSP 02.

Tributo

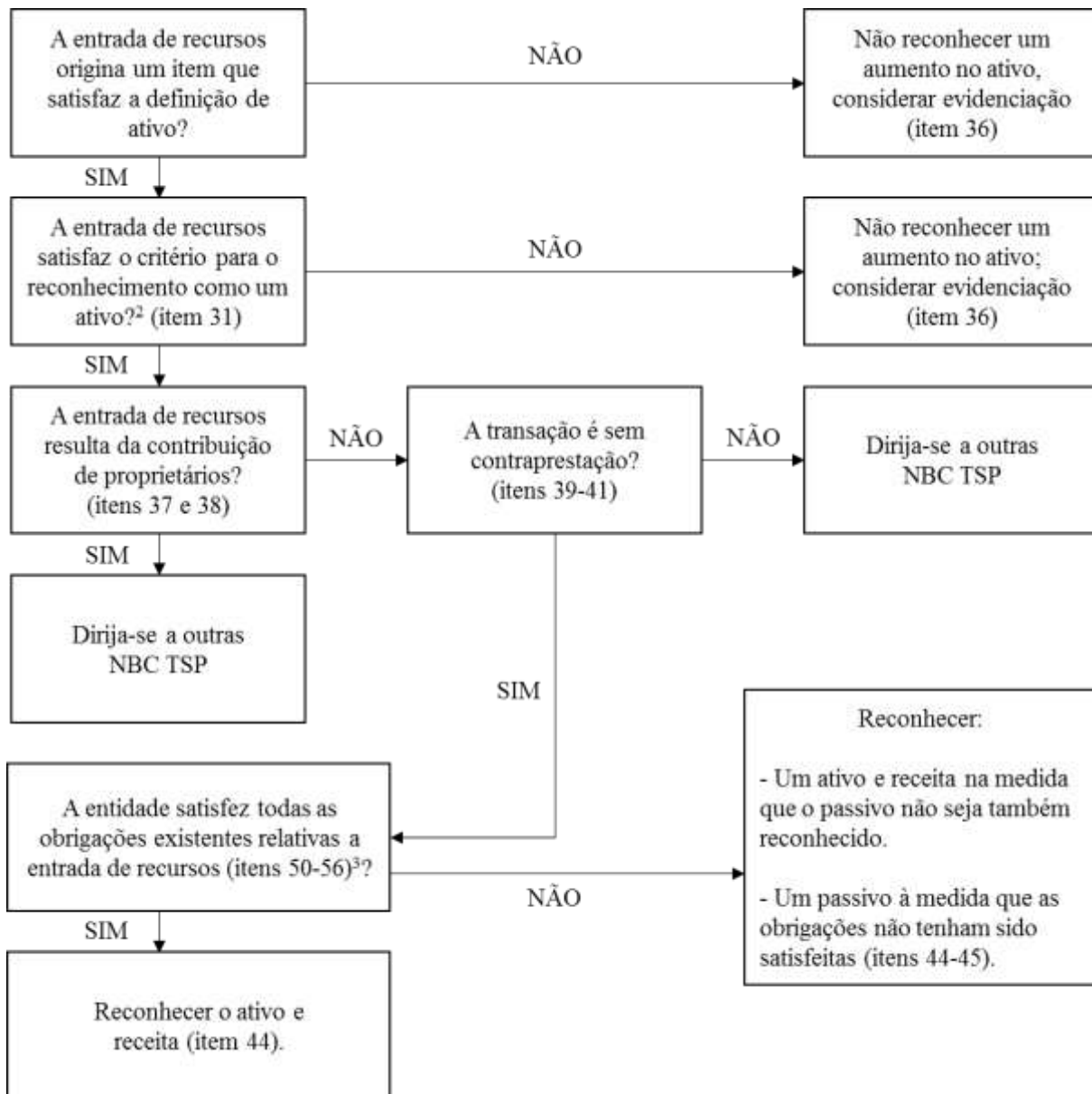
26. Os tributos são a maior fonte de receitas de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos estão definidos no item 7. Transferências não compulsórias aos governos e outras entidades do setor público, como doações, não são tributos, embora possam ser resultantes de transações sem contraprestação. O governo arrecada a tributação sobre indivíduos e outras entidades, denominados contribuintes, dentro de sua jurisdição, por meio de seu poder soberano.
27. Legislação e regulamentações tributárias podem variar significativamente entre jurisdições, mas possuem características comuns. Legislação e regulamentos tributários estabelecem o direito de o governo arrecadar o tributo; identificam a base de cálculo; e estabelecem procedimentos para calcular o tributo a receber e assegurar que o pagamento seja recebido. Também frequentemente exigem que os contribuintes enviem declarações periódicas à entidade governamental que administra o tributo em particular. O contribuinte geralmente fornece detalhes e evidências do nível de atividade sujeita à tributação e o montante de tributos a receber pelo governo. As formas de recebimento dos tributos variam muito, mas são normalmente definidas para assegurar que o governo receba pagamentos regularmente sem recorrer à ação judicial. A legislação tributária geralmente é aplicada e determina penalidades severas aos indivíduos ou às entidades que as infringem.
28. Recebimentos antecipados, sendo montantes recebidos antes do evento tributável, podem também se originar de tributos.

Análise da entrada de recursos de transação sem contraprestação

29. A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de transação sem contraprestação quando obtém o controle dos recursos que se enquadram na definição de ativo e satisfazem aos critérios de reconhecimento. Em determinadas circunstâncias, tais como quando o credor perdoa a dívida,

a redução do valor contábil do passivo previamente reconhecido pode surgir, em vez do reconhecimento do ativo. Em outros casos, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações que a entidade deve reconhecer como passivo. As contribuições dos proprietários não geram receitas, portanto, cada transação é analisada e quaisquer contribuições dos proprietários devem ser contabilizadas em separado. Consistente com a abordagem exposta nesta norma, as entidades devem analisar as transações sem contraprestação para determinar que elementos dos relatórios contábeis de propósito geral devem ser reconhecidos em decorrência das transações. O fluxograma a seguir ilustra o processo analítico que a entidade realiza quando existe a entrada de recursos, a fim de determinar se a receita deve ser reconhecida. Esta norma segue a estrutura do fluxograma. As exigências para o tratamento das transações são expostas nos itens seguintes.

Ilustração da análise da entrada de recursos



1. O fluxograma é ilustrativo e não substitui as NBCs TSP. Ele é fornecido como auxílio para a interpretação desta norma.
2. Em certas circunstâncias, como quando o credor perdoa um passivo, a redução no valor contábil do passivo reconhecido previamente pode surgir. Nesses casos, em vez de reconhecer o ativo a entidade reduz o valor contábil do passivo.
3. Ao determinar se a entidade satisfaz todas as obrigações presentes, a aplicação da definição de “condições sobre o ativo transferido” e os critérios para reconhecer o passivo devem ser considerados.

Reconhecimento do ativo

30. O ativo é definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL como um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.
31. **A entrada de recursos de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de ativo deve ser reconhecida como ativo quando e somente quando:**
 - (a) **for provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;**
 - (b) **o valor justo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável.**

Controle do ativo

32. A capacidade de privar ou de regular o acesso de outros aos benefícios do ativo é elemento essencial de controle que distingue o ativo da entidade daqueles bens públicos aos quais todas as entidades têm acesso e que deles se beneficiam. No setor público, os governos e outras entidades do setor público exercem o papel regulador sobre certas atividades, como, por exemplo, as instituições financeiras ou fundos de pensão. Esse papel regulador não significa, necessariamente, que tais itens regulados satisfaçam à definição de ativo do governo ou aos critérios para o reconhecimento como ativo nos relatórios contábeis de propósito geral do governo que regula tais ativos.
33. O anúncio da intenção de transferir recursos para entidade do setor público não é, por si só, suficiente para se identificarem os recursos como controlados pelo recebedor. Por exemplo, se uma escola pública fosse destruída por incêndio florestal e o governo anuncia a sua intenção de transferir recursos para reconstruí-la, a escola não reconheceria a entrada de recursos (a receber) no momento do anúncio. Nas circunstâncias em que o acordo de transferência seja exigido antes que os recursos possam ser transferidos, o recebedor não deve identificar os recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne obrigatório, porque o recebedor não pode privar ou regular o acesso do transferidor aos recursos. Em muitos casos, a entidade deve constatar a exequibilidade de seu controle sobre os recursos antes que possa reconhecer o ativo. Se a entidade não dispõe de reivindicação exigível sobre os recursos, ela não pode privar ou regular o acesso do transferidor àqueles recursos.

Evento passado

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

Entrada provável de recursos

35. A entrada de recursos é provável quando houver mais probabilidade de que ocorra do que não. A entidade fundamenta tal determinação em sua experiência anterior com tipos similares de fluxos de recursos e em suas expectativas a respeito do contribuinte ou do transferidor. Por exemplo, quando o governo concorda em transferir fundos à entidade do setor público; o acordo for obrigatório; e o governo possuir histórico de transferência de recursos contratados,

é provável que a entrada ocorra, apesar de os fundos não terem sido transferidos na data de encerramento contábil.

Ativo contingente

36. O item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaça ao critério para o reconhecimento pode justificar sua evidenciação em notas explicativas como ativo contingente (ver a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

Contribuição dos proprietários

37. Para a transação se qualificar como contribuição dos proprietários, é necessário que ela satisfaça às características identificadas na definição da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. Ao determinar se a transação satisfaz à definição de contribuição dos proprietários, a essência preferivelmente à forma da transação é considerada. O item 38 indica a forma que as contribuições dos proprietários podem assumir. Se, apesar da forma da transação, a essência for claramente aquela de empréstimo ou outro tipo de passivo ou de receita, a entidade deve reconhecê-la como tal e deve realizar evidenciação apropriada em notas explicativas às demonstrações contábeis, se ela apresentar materialidade.
38. A contribuição dos proprietários pode ser evidenciada, por exemplo, por meio de:
- (a) designação formal da transferência pelo transferidor ou por entidade controladora do transferidor como formadora do patrimônio líquido disponibilizada ao recebedor, antes da contribuição ocorrer ou no momento desta;
 - (b) acordo formal, em relação à contribuição, estabelecendo ou aumentando a participação financeira existente no patrimônio líquido do recebedor, a qual pode ser vendida, transferida ou resgatada; ou
 - (c) emissão, relacionada à contribuição, de instrumentos patrimoniais que possam ser vendidos, transferidos ou resgatados.

Componentes de contraprestação e de não contraprestação de transação

39. Os itens 40 e 41 abordam as circunstâncias em que a entidade obtém o controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, à exceção de contribuições de proprietários.
40. O item 11 da NBC TSP 02 define transações com e sem contraprestação, e o item 10 desta norma observa que a transação pode incluir dois componentes, um componente com contraprestação e outro sem contraprestação.
41. Quando o ativo é adquirido por meio de transação que possui um componente com e sem contraprestação, a entidade deve reconhecer o componente com contraprestação de acordo com os princípios e as exigências da NBC TSP 02. O componente sem contraprestação deve ser reconhecido de acordo com os princípios e exigências desta norma. Ao determinar se a transação possui componentes com e sem contraprestação identificáveis, realiza-se o julgamento profissional. Quando não for possível distinguir componentes com contraprestação e sem contraprestação em separado, a transação é tratada como sem contraprestação.

Mensuração de ativo no reconhecimento inicial

42. **O ativo adquirido por meio de transação sem contraprestação deve ser mesurado inicialmente pelo seu valor justo na data de aquisição.**
43. (Não convergido).

Reconhecimento da receita proveniente de transação sem contraprestação

44. **A entrada de recursos de transação sem contraprestação reconhecida como ativo deve ser reconhecida como receita, exceto na medida em que o passivo também seja reconhecido em decorrência da mesma entrada de recursos.**
45. **Na medida em que a entidade satisfaça à obrigação presente reconhecida como passivo em relação à entrada de recursos de transação sem contraprestação reconhecida como ativo, ela deve reduzir o valor contábil do passivo reconhecido e reconhecer o montante de receita equivalente àquela redução.**
46. Quando a entidade reconhece o aumento na situação patrimonial líquida em consequência de transação sem contraprestação, ela deve reconhecer a receita. Se ela reconheceu o passivo em relação à entrada de recursos derivados de transações sem contraprestação, quando o passivo for subsequentemente reduzido, em função de o evento tributável ter ocorrido ou a condição ter sido satisfeita, ela deve reconhecer a receita. Se a entrada de recursos satisfaz à definição de contribuição dos proprietários, ela não deve ser reconhecida como passivo ou receita.
47. O momento do reconhecimento da receita é determinado pela natureza das condições e do seu atendimento. Por exemplo, se uma condição especifica que a entidade deve prover bens ou serviços a terceiros ou devolver os recursos não utilizados para o transferente, a receita deve ser reconhecida quando bens são providos ou serviços são prestados.

Mensuração da receita proveniente de transação sem contraprestação

48. **A receita de transação sem contraprestação deve ser mensurada pelo montante do acréscimo na situação patrimonial líquida reconhecida pela entidade.**
49. Quando, como resultado de transação sem contraprestação, a entidade reconhecer um ativo, ela também deve reconhecer a receita equivalente ao montante do ativo mensurado de acordo com o item 42, a menos que também se exija o reconhecimento do passivo. Quando se exige o reconhecimento do passivo, ele deve ser mensurado de acordo com as exigências do item 57, e o montante do acréscimo na situação patrimonial líquida, se houver, deve ser reconhecido como receita. Quando o passivo for subsequentemente reduzido, em função da ocorrência de evento tributável ou do cumprimento da condição, o montante da redução no passivo deve ser reconhecido como receita.

Obrigação presente reconhecida como passivo

50. **A obrigação presente derivada de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de passivo deve ser reconhecida como passivo quando e somente quando:**
- (a) **for provável que a saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; e**
 - (b) **estimativa confiável do montante das obrigações puder ser realizada.**

Obrigação presente

51. A obrigação presente é o dever de agir ou realizar de determinada forma e pode originar um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por determinações na legislação, em outras regulamentações ou acordos obrigatórios que estabelecem as bases de transferências. Podem se originar do ambiente normal de operações, tal como o reconhecimento de recebimentos antecipados.
52. Em muitos casos, os tributos são arrecadados e os ativos são transferidos às entidades do setor público em transações sem contraprestação conforme legislação, regulamentações ou outros acordos obrigatórios que impõem especificações para que sejam utilizados em finalidades específicas. Por exemplo:
- (a) (não convergido);
 - (b) transferências, estabelecidas por acordo obrigatório que inclui condições:
 - (i) do governo federal para governos estaduais ou municipais;
 - (ii) de governos estaduais para governos municipais;
 - (iii) de governos para outras entidades do setor público;
 - (iv) para agências governamentais que são criadas pela legislação ou por outras regulamentações a fim de executar funções específicas com autonomia operacional, tais como autoridades estatutárias ou conselhos ou autoridades regionais;
 - (v) de agências doadoras para governos ou outras entidades do setor público.
53. No curso normal das operações, a entidade pode aceitar recursos antes da ocorrência de evento tributável. Em tais circunstâncias, o passivo de montante equivalente àquele do recebimento antecipado deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra.
54. Se a entidade recebe recursos antes da existência de acordo obrigatório de transferência, ela deve reconhecer o passivo pelo recebimento antecipado até o momento em que o acordo se torne obrigatório.

Condição sobre o ativo transferido

55. **Condições sobre o ativo transferido podem dar origem a uma obrigação presente no reconhecimento inicial, a qual deve ser reconhecida em conformidade com o item 50.**
56. Especificações estão definidas no item 7. Os itens 14 a 25 fornecem orientações para identificar se uma especificação é uma condição ou uma restrição. A entidade deve analisar todas e quaisquer especificações vinculadas à entrada de recursos, para determinar se essas especificações impõem condições ou restrições.

Mensuração de passivo no reconhecimento inicial

57. **O montante reconhecido como passivo deve ser a melhor estimativa do montante necessário para liquidar a obrigação presente na data da apresentação das demonstrações contábeis.**
58. A estimativa deve levar em consideração os riscos e as incertezas que cercam os eventos que fazem com que o passivo seja reconhecido. Quando o valor do dinheiro no tempo é material, o passivo deve ser mensurado pelo valor presente que se espera ser necessário para liquidar a obrigação. Essa exigência está de acordo com os princípios estabelecidos na NBC TSP 03.

Tributo

59. **A entidade deve reconhecer o ativo em relação a tributos quando o evento tributável ocorre e os critérios de reconhecimento do ativo forem satisfeitos.**
60. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem à definição de ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de evento passado (evento tributável) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços daqueles recursos. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem aos critérios para o reconhecimento como ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. O grau de probabilidade atrelado à entrada de recursos é determinado com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, o que inclui, mas não está limitado à evidenciação do fato gerador pelo contribuinte.
61. A receita tributária deve ser reconhecida somente para o governo que instituiu o tributo e, não, para outras entidades. Por exemplo, os tributos pagos ao agente arrecadador devem ser reconhecidos como do governo que os instituiu e, não, como do agente arrecadador. Além disso, apesar de cada ente possuir uma competência tributária específica, pode ocorrer de o produto da arrecadação não necessariamente pertencer a ele em sua totalidade. Nesses casos, o ente arrecadador/transferidor deverá reconhecer o ativo e a receita pela tributação, bem como redução de ativo e despesa pela respectiva transferência ao ente recebedor, que por sua vez deve reconhecer ativos e receita pela transferência.
62. Os tributos não satisfazem à definição de “contribuição dos proprietários” porque o pagamento dos tributos não dá aos contribuintes o direito de receber distribuição dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços pela entidade durante sua vida ou à distribuição de qualquer excesso de ativos sobre passivos no caso de o governo ser extinto. O pagamento dos tributos também não proporciona aos contribuintes o direito de propriedade sobre o governo que possa ser vendido, trocado, transferido ou resgatado.
63. Os tributos satisfazem à definição de “transação sem contraprestação” porque o contribuinte transfere recursos ao governo, sem receber valor aproximadamente igual de modo direto em troca. Enquanto o contribuinte pode se beneficiar de uma variedade de políticas sociais estabelecidas pelo governo, estas não são fornecidas diretamente em troca como compensação pelo pagamento dos tributos.
64. (Não convergido).

Evento tributável

65. Espécies similares de tributos são arrecadadas em diversas jurisdições. A entidade deve analisar a legislação tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o evento tributável para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo na legislação ou em outras regulamentações, é provável que o evento tributável seja:
- para o tributo sobre a renda, o ganho de renda tributável pelo contribuinte durante o período de tributação;
 - para o tributo sobre o valor adicionado, a realização de atividade tributável pelo contribuinte durante o período tributável;

- (c) para o tributo sobre bens e serviços, a compra ou a venda de produtos e serviços tributáveis durante o período tributável;
- (d) para os tributos alfandegários, o movimento de bens ou serviços tributáveis por meio das fronteiras alfandegárias;
- (e) para os tributos sobre as heranças, a morte da pessoa que possui propriedades tributáveis;
- (f) para os tributos sobre a propriedade, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se periodicamente.

Recebimento antecipado de tributo

66. Consistente com as definições de “ativos”, “passivos” e as exigências do item 59, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do evento tributável devem ser reconhecidos como ativo e passivo (recebimentos antecipados) porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da receita tributária não foi satisfeito (ver item 59), apesar de a entidade já ter recebido os recursos. Os recebimentos antecipados relativos a tributos não são, em essência, diferentes de outros recebimentos antecipados. Desse modo, o passivo deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorrer, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Mensuração de ativo oriundo de transação tributária

67. O item 42 exige que os ativos oriundos de transações tributárias sejam mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Os ativos oriundos de transações tributárias devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade. As entidades devem desenvolver políticas contábeis em conformidade com as exigências do item 42 para a mensuração dos ativos oriundos de transações tributárias. As políticas contábeis para a estimativa desses ativos devem levar em consideração tanto a probabilidade de que os recursos oriundos de transações tributárias fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes.
68. Quando há separação entre o momento do evento tributável e a arrecadação dos tributos, as entidades podem mensurar de forma confiável os ativos oriundos de transações tributárias utilizando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no histórico da arrecadação do tributo específico em períodos anteriores. Esses modelos devem incluir considerações sobre o momento dos recebimentos em caixa de contribuintes, as declarações realizadas pelos contribuintes e o relacionamento da tributação a receber com outros eventos na economia. Os modelos de mensuração devem também levar em consideração outros fatores, tais como:
- (a) a legislação tributária permite aos contribuintes um período maior para prestar informação em relação aquele permitido ao governo para a publicação de suas demonstrações contábeis de propósito geral;
 - (b) os contribuintes não prestam informações tempestivamente;
 - (c) a atribuição de valor a ativos não monetários para fins de avaliação tributária;
 - (d) as complexidades na legislação tributária que exigem períodos prolongados para avaliação de tributos devidos por certos contribuintes;
 - (e) a possibilidade dos custos financeiros e políticos derivados da aplicação rigorosa da legislação tributária e da arrecadação de todos os tributos legalmente devidos ao governo poderem ser compensados pelos benefícios recebidos;

- (f) a legislação tributária permite aos contribuintes diferir o pagamento de certos tributos;
 - (g) a variedade de circunstâncias específicas de tributos e jurisdições individuais.
69. A mensuração dos ativos e receita oriundos de transações tributárias com o uso de modelos estatísticos pode resultar no montante presente de ativos e receita reconhecidos ser diferente daquele em períodos subsequentes como devidos por contribuintes em relação ao período atual. Revisões de estimativas devem ser realizadas.
70. Em alguns casos os ativos oriundos de transações tributárias e a respectiva receita não podem ser mensurados de maneira confiável até determinado momento após a ocorrência do evento tributável. Isso pode ocorrer se a base tributária for volátil e se a estimativa confiável não for possível. Em muitos casos, os ativos e a receita podem ser reconhecidos no período subsequente à ocorrência do evento tributável. Entretanto, existem circunstâncias excepcionais quando diversos períodos se passam antes que o evento tributável resulte em entrada de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços que satisfaça à definição de ativo e ao critério para o reconhecimento como ativo. Por exemplo, podem ser necessários diversos anos para que se determine e mensure, de modo confiável, o montante de tributo devido sobre a herança relativa a um grande espólio, porque ele contém um número de antiguidades e de obras de artes valiosas que demandam avaliação de especialistas. Consequentemente, o critério de reconhecimento pode não ser satisfeito até que o pagamento seja recebido ou que seja considerado a receber.

Despesa paga por meio do sistema tributário e gasto tributário

71. **A receita tributária deve ser determinada pelo seu montante bruto. Não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário.**
72. Em algumas jurisdições, o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como depósito direto do montante na conta bancária do contribuinte. Por exemplo, o governo pode pagar parte dos prêmios de seguro de saúde dos seus residentes, para encorajar a aceitação de tal seguro, tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo ou pagando um montante diretamente à companhia de seguros. Nesses casos, o montante é devido independentemente de o indivíduo pagar tributos. Consequentemente, esse montante é despesa para o governo e deve ser reconhecido separadamente na demonstração de desempenho. A receita tributária deve ser acrescida pelo montante de quaisquer dessas despesas pagas por meio do sistema tributário.
73. **Os gastos tributários não devem compor o montante das receitas tributárias.**
74. Na maioria de jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, é permitido que os contribuintes deduzam os gastos com saúde da base de cálculo da tributação sobre a renda. Esses tipos de benefícios estão disponíveis somente para os contribuintes. Se a entidade (incluindo pessoa física) não paga tributos, ela não pode se beneficiar. Esses tipos de benefícios são chamados gastos tributários. Os gastos tributários são receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos, quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante.
75. A distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário e gastos tributários é que, para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos recebedores, independentemente do fato deles pagarem tributos ou de se utilizarem de

mecanismo particular para pagar seus tributos. A compensação entre a receita tributária e as despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida.

Transferência

76. **A entidade deve reconhecer o ativo em relação às transferências quando os recursos transferidos satisfizerem à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo, sujeito ao item 98.**
77. Para fins desta norma, as transferências incluem subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações. Todos esses itens apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos, conforme definido nesta norma.
78. As transferências satisfazem à definição de ativo quando a entidade controla os recursos em decorrência de evento passado (transferência) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços desses recursos. As transferências satisfazem aos critérios de reconhecimento como ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. Em determinadas circunstâncias, tais como quando o credor perdoa o passivo, pode originar a redução no valor contábil do passivo reconhecido anteriormente. Nesses casos, em vez de se reconhecer o ativo como resultado da transferência, a entidade reduz o valor contábil do passivo.
79. A entidade obtém o controle dos recursos transferidos tanto quando os recursos tiverem sido transferidos a ela, quanto a entidade possuir reivindicação exequível contra o transferidor. Muitos acordos de transferência de recursos se tornam vinculados às partes antes que a transferência dos recursos ocorra. Entretanto, às vezes, a entidade promete transferir recursos, mas não o faz. Conseqüentemente, somente quando a reivindicação é exequível e a entidade avalia que seja provável que a entrada de recursos ocorra é que ativos, passivos e/ou receitas devem ser reconhecidos. Até esse momento, a entidade não pode privar ou regular o acesso de terceiros aos benefícios dos recursos propostos para transferência.
80. Transferências de recursos que satisfaçam à definição de “contribuição dos proprietários” não devem originar receita. Os acordos que especificam que o provedor de recursos tenha direito à distribuição de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços durante a vida do recebedor, ou distribuição de quaisquer excessos de ativos sobre passivos no caso de o recebedor ser extinto ou adquira participação financeira no recebedor a qual possa ser vendida, trocada, transferida ou resgatada, são, em essência, acordos de realização de contribuição dos proprietários.
81. Transferências satisfazem à definição de “transação sem contraprestação” porque o transferidor fornece recursos ao recebedor sem que este forneça valor aproximadamente igual, diretamente em troca. Se o acordo estipula que o recebedor deva fornecer valor aproximadamente igual em troca, ele não é de transferência, mas contrato de transação com contraprestação que deve ser contabilizado de acordo com a NBC TSP 02.
82. A entidade analisa todas as especificações contidas em acordos de transferência para determinar se ela incorre em passivo quando aceita os recursos transferidos.

Mensuração de ativo transferido

83. Segundo as exigências do item 42, os ativos transferidos devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. As entidades desenvolvem políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração dos ativos que são consistentes com as demais NBCs TSP.

Perdão de dívida e assunção de passivo

84. Os credores, algumas vezes, renunciam ao direito de cobrar a dívida de entidade do setor público, cancelando-a efetivamente. Por exemplo, o governo federal pode cancelar empréstimo devido por governo municipal. Em tais circunstâncias, o governo municipal reconhece o aumento da sua situação patrimonial líquida porque o passivo previamente reconhecido é extinto.
85. As entidades devem reconhecer a receita em relação ao perdão de dívidas quando a dívida anterior não satisfaça mais à definição de passivo ou ao critério para o reconhecimento como passivo, desde que o perdão de dívida não satisfaça à definição de contribuição dos proprietários.
86. Quando a entidade controladora perdoa a dívida de entidade totalmente controlada ou assume seus passivos, a transação pode ser contribuição dos proprietários, conforme descrito nos itens 37 e 38.
87. A receita originada de dívidas perdoadas é mensurada pelo valor contábil destas.

Multa

88. Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber por entidade do setor público, de indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por tribunal ou outra entidade com capacidade de fazer cumprir a lei, em consequência da infração, por indivíduo ou por outra entidade, das exigências da legislação ou de outras regulamentações. Os governos e outras entidades do setor público detêm a capacidade de aplicar multas aos indivíduos transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo tem, normalmente, a chance de pagar a multa ou de se defender perante o tribunal. Quando o réu faz acordo com promotor de justiça que determina o pagamento da penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento deve ser reconhecido como multa.
89. As multas normalmente exigem que a entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Desse modo, as multas devem ser reconhecidas como receita quando o valor a receber satisfizer à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo conforme o item 31. De acordo com o item 12, quando a entidade arrecada multas por meio de agente arrecadador, a multa não deve ser receita do agente. Os ativos oriundos de multas devem ser mensurados pela melhor estimativa da entrada de recursos para a entidade.

Herança

90. A herança é a transferência realizada de acordo com os dispositivos do testamento da pessoa falecida. O evento passado que dá origem ao controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços para a herança ocorre quando a entidade detém a reivindicação exequível, por exemplo, sobre o falecimento do *de cuius*, ou na transmissão do formal de partilha, dependendo da legislação.

91. As heranças que satisfaçam à definição de ativo devem ser reconhecidas como ativo e receita quando for provável que o benefício econômico futuro ou o potencial de serviços fluirá para a entidade e que o valor justo do ativo puder ser mensurado de modo confiável. A determinação da probabilidade de entrada de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviços pode ser problemática se um período de tempo decorre entre o falecimento do *de cujus* e o recebimento de quaisquer ativos pela entidade. A entidade deve determinar se a propriedade da pessoa falecida é suficiente para satisfazer a todas as reivindicações sobre ela e todos os herdeiros. Se o testamento é disputado, isso também afeta a probabilidade de os ativos fluírem para a entidade.
92. O valor justo dos ativos da herança é determinado da mesma maneira que para presentes e doações, conforme descrito no item 97. Em jurisdições onde as propriedades do falecido estão sujeitas à tributação, a autoridade tributária já pode ter determinado o valor justo do ativo herdado pela entidade, e esse montante pode estar disponível à entidade. Heranças devem ser mensuradas pelo valor justo dos recursos recebidos ou a receber.

Presente e doação, incluindo bem em espécie

93. Os presentes e as doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, bens e serviços em espécie que a entidade preste para outra, normalmente livres de especificações. O transferidor pode ser entidade ou indivíduo. Para presentes e doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços é normalmente o recebimento do presente ou da doação.
94. Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para a entidade em transação sem contraprestação, sem cobrança, mas que pode estar sujeita a especificações. A assistência externa fornecida por organizações de desenvolvimento multilaterais ou bilaterais frequentemente inclui componente de bens em espécie.
95. Os presentes e as doações devem ser reconhecidos como ativo e receita quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável. Com presentes e doações, o ato de presentear ou de doar e a transferência do título jurídico são frequentemente simultâneos. Em tais circunstâncias, não há dúvida quanto ao fluxo dos benefícios econômicos futuros para a entidade.
96. Os bens em espécie devem ser reconhecidos como ativo quando são recebidos ou quando existe acordo obrigatório para o recebimento de tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a receita deve ser reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, o passivo deve ser reconhecido e, na medida em que as condições são satisfeitas, o passivo deve ser reduzido e a receita deve ser reconhecida.
97. No reconhecimento inicial, presentes e doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu valor justo na data de aquisição, que pode ser verificado pela referência a mercado ativo, ou por meio de avaliação. A avaliação do valor do ativo é normalmente realizada por profissional do ramo que detenha qualificação reconhecida e relevante. Para muitos ativos, o valor justo é prontamente verificável pela referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, os preços correntes de mercado podem ser usualmente obtidos para terrenos, edifícios não especializados, veículos e diversos tipos de instalações e equipamentos.

Serviço em espécie

98. **A entidade pode, mas não é obrigada, reconhecer os serviços em espécie como receita e como ativo.**
99. Os serviços em espécie são serviços fornecidos pelos indivíduos às entidades do setor público em transação sem contraprestação. Esses serviços satisfazem à definição de ativo porque a entidade controla o recurso do qual se espera que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para ela. Entretanto, esses ativos são consumidos imediatamente e uma transação de igual valor deve ser também reconhecida para refletir o consumo desses serviços em espécie. Por exemplo, a escola pública que recebe serviços voluntários de professores substitutos, cujo valor justo do serviço possa ser mensurado de maneira confiável, pode reconhecer o aumento de ativo e receita e a redução de ativo e despesa. Em muitos casos, a entidade deve reconhecer a despesa pelo consumo de serviços em espécie. Entretanto, os serviços em espécie também podem ser utilizados para construir um ativo. Nesse caso, o montante reconhecido relativo aos serviços em espécie deve ser incluído no custo do ativo que está sendo construído.
100. As entidades do setor público podem receber serviços em espécie de modo voluntário ou não, operados no interesse público, como, por exemplo:
- (a) assistência técnica de outros governos ou organizações internacionais;
 - (b) as pessoas condenadas por infrações podem ser obrigadas a executar serviços comunitários para entidade do setor público;
 - (c) os hospitais públicos podem receber os serviços de voluntários;
 - (d) as escolas públicas podem receber serviços voluntários de pais como professores substitutos ou como conselheiros;
 - (e) os governos locais podem receber os serviços de bombeiros voluntários.
101. Alguns serviços em espécie não se encaixam na definição de ativo porque a entidade apresenta controle insuficiente sobre os serviços fornecidos. Em outras circunstâncias, a entidade pode ter o controle sobre os serviços em espécie, mas não pode mensurá-los de maneira confiável e assim não satisfazem aos critérios para o reconhecimento como ativo. Entretanto, as entidades podem mensurar o valor justo de certos serviços em espécie, como aqueles serviços disponíveis no mercado nacional ou internacional. Ao determinar o valor justo dos tipos de serviços em espécie descritos no item 100, a entidade pode concluir que o valor não é material. Em muitos casos, os serviços em espécie são prestados por pessoas com nenhum ou quase nenhum treinamento e são fundamentalmente diferentes dos serviços que a entidade adquiriria se os serviços em espécie não estivessem disponíveis.
102. Devido às muitas incertezas sobre os serviços em espécie, incluindo a capacidade de julgar o controle sobre os serviços e a mensuração do seu valor justo, esta norma não exige o reconhecimento dos serviços em espécie. Entretanto, o item 108 incentiva a divulgação da natureza e do tipo de serviços em espécie recebidos durante o exercício. A divulgação relacionada aos serviços em espécie somente deve ser realizada se for material. Para algumas entidades do setor público, os serviços fornecidos por voluntários não são materiais em montante, mas podem ser materiais na sua natureza.
103. Ao desenvolver uma política contábil que aborde uma classe de serviços em espécie, vários fatores devem ser considerados, incluindo os efeitos desses serviços em espécie na situação patrimonial, no desempenho e nos fluxos de caixa da entidade. A extensão na qual a entidade

depende de serviços em espécie para alcançar seus objetivos pode influenciar a política contábil que ela desenvolve a respeito do reconhecimento dos ativos. Por exemplo, a entidade que depende de serviços em espécie pode apresentar uma maior probabilidade de reconhecer aqueles serviços como ativo. Ao determinar o reconhecimento de uma classe de serviços em espécie, as práticas de entidades semelhantes que operam em ambiente semelhante também devem ser levadas em consideração.

Compromisso de doação

104. O compromisso de doação é a promessa não exequível de transferência de ativos ao recebedor. O compromisso de doação não satisfaz à definição de ativo porque o recebedor é incapaz de controlar o acesso do transferidor aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviços incorporados no item compromissado. As entidades não devem reconhecer itens de compromisso de doação como ativo ou receita. Se o item compromissado for transferido posteriormente ao recebedor, ele deve ser reconhecido como presente ou doação, de acordo com os itens 93 a 97. O compromisso de doação pode justificar a evidenciação como ativos contingentes de acordo com as exigências da NBC TSP 03.

Recebimento antecipado de transferência

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

Empréstimo subsidiado

- 105A. Empréstimos subsidiados são empréstimos obtidos por entidade em termos mais favoráveis que os de mercado. A parcela do empréstimo que é exigível, junto com qualquer pagamento de juros, é uma transação com contraprestação. A entidade deve considerar se qualquer diferença entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial é receita de transação sem contraprestação e deve ser contabilizada em conformidade com esta norma.
- 105B. Quando a entidade determina que as diferenças entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial é receita de transação sem contraprestação, a entidade deve reconhecer a diferença como receita, exceto se existir obrigação presente, isto é, quando a condição imposta sobre o ativo transferido resultar em obrigação presente. Existindo a obrigação presente, essa deve ser reconhecida como passivo. Conforme a entidade satisfaça à obrigação presente, o passivo deve ser reduzido e igual montante deve ser reconhecido como receita.

Divulgação

106. **A entidade deve divulgar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:**

- (a) o montante da receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:**
 - (i) tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos;**
 - (ii) transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência;**
 - (b) o montante de recebíveis reconhecido em relação à receita sem contraprestação;**
 - (c) o montante dos passivos reconhecido referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;**
 - (ca) o montante dos passivos reconhecido em relação aos empréstimos subsidiados que está sujeito a condições sobre os ativos transferidos;**
 - (d) o montante dos ativos reconhecido que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;**
 - (e) a existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;**
 - (f) o montante de quaisquer passivos perdoado.**
107. **A entidade deve divulgar em notas explicativas às demonstrações contábeis:**
- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;**
 - (b) para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;**
 - (c) para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo; e**
 - (d) a natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.**
108. As entidades são incentivadas a evidenciar a natureza e o tipo das principais classes de serviços em espécie recebidos, incluindo aqueles não reconhecidos. A extensão na qual a entidade depende de uma classe de serviços em espécie determina a divulgação a fazer em relação àquela classe.
109. As divulgações exigidas pelos itens 106 e 107 auxiliam a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é o fornecimento de informações úteis sobre a entidade que reporta a informação, voltadas para os usuários dos relatórios contábeis de propósito geral para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).
110. A evidenciação das principais classes de receita auxilia os usuários a realizarem julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.
111. As condições e as restrições impõem limites sobre o uso dos ativos, o que impacta as operações da entidade. A divulgação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e às restrições auxiliam os usuários nas avaliações sobre a capacidade de a entidade usar seus ativos de forma discricionária. As entidades são incentivadas a desagregar por classes a informação exigida no item 106(c).

112. O item 106(e) exige que as entidades divulguem a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação. Esses passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços se o evento tributável não ocorrer ou se o acordo de transferência não se tornar obrigatório. A divulgação desses recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.
113. (Não convergido).
114. O item 107(d) exige que as entidades realizem divulgações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Essas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferidor, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais divulgações ajudam os usuários a fazerem julgamentos sobre a receita futura e a posição da situação patrimonial líquida da entidade.
115. (Não convergido).
- 116 a 125 (Eliminados).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília, 21 de outubro de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**
Presidente

Ata CFC n.º 1.023.