

NBC TSP 9

Receita de Transações com Contraprestação

Objetivo

A receita é definida no documento "Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis" do *International Accounting Standards Committee* (IASC) como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. Certos itens específicos a serem reconhecidos como receita são discutidos em outras Normas e são excluídos do escopo desta. Por exemplo, ganhos oriundos da venda de itens do ativo imobilizado não são tratados nesta Norma.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Alcance

1. **Uma entidade que elabora e apresenta suas demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve adotar esta Norma na contabilização da receita proveniente das seguintes transações e eventos com contraprestação:**
 - (a) **prestação de serviços;**
 - (b) **venda de bens; e**
 - (c) **utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.**
2. **Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público exceto às Empresas Estatais.**
3. O "Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público" emitido pelo IPSASB explica que as Empresas Estatais aplicam as *International Financial Reporting Standards* (IFRSs) que são emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As Empresas Estatais estão definidas na NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis".

4. Esta Norma não aborda receitas decorrentes de transações sem contraprestação.
5. Entidades do setor público podem auferir receitas de transações com ou sem contraprestação. Uma transação com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e dá diretamente valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca. Exemplos de transações com contraprestação incluem:
 - (a) a compra ou venda de mercadorias ou serviços;
 - (b) o aluguel (arrendamento) de itens o ativo imobilizado, a valores de mercado.
6. Ao distinguir entre receitas de transações com contraprestação e sem contraprestação, a essência da transação deve ser prevalecer sobre a forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem a receita decorrente do exercício do poder soberano (por exemplo, tributos diretos e indiretos, multas e tributos alfandegários), de subsídios e de doações.
7. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Exemplos de serviços prestados por entidades do setor público para as quais a receita é tipicamente recebida em contrapartida incluem provisão de habitação, gestão de utilidades públicas de fornecimento de água, gestão de pedágios de rodovias e gestão de pagamentos de transferência. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito desta Norma, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados na NBC TSP 11, "Contratos de Construção".
8. O termo "bens" inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda, como publicações, e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para revenda, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.
9. A utilização, por parte de terceiros, de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:
 - (a) juros – encargos pela utilização de caixa e equivalentes de caixa ou de quantias devidas à entidade;
 - (b) *royalties* – encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e *software* de computadores; e

- (c) dividendos ou equivalentes – distribuição de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção das suas participações em uma classe particular do capital.
10. Este Pronunciamento não trata das receitas:
- (a) tratadas em outras NBC TSP, por exemplo:
 - (i) contratos de arrendamento mercantil (ver a NBC TSP 13, “Operações de Arrendamento Mercantil”);
 - (ii) dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a NBC TSP 7, “Investimento em Coligada”); e
 - (iii) ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado (ver a NBC TSP 17, “Ativo Imobilizado”);
 - (b) decorrentes de contratos de seguro;
 - (c) decorrentes de alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver a NBC TSP 29, “Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração”);
 - (d) decorrentes de alterações no valor de outros ativos circulantes;
 - (e) decorrentes do reconhecimento inicial, e de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola (ver a NBC TSP 27, “Ativo Biológico e Produto Agrícola”);
 - (f) decorrentes da extração de recursos minerais.

Definições

11. **Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados abaixo especificados:**

Transações com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e dá diretamente valor aproximadamente igual (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) a outra entidade na troca.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Transações sem contraprestação é transação que não é com contraprestação. Aquela na qual a entidade tanto recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos sem dar diretamente valor aproximadamente igual em troca, ou dá valor a outra entidade sem receber diretamente valor aproximadamente igual em troca.

Os termos definidos em outras NBC TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado que nas outras Normas, e são reproduzidos no Glossário publicado separadamente.

Receita

12. A receita compreende somente ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviço recebido e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas como agentes do governo ou outra organização governamental ou em nome de terceiros – como exemplo o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos correios em nome de outras entidades que prestem esses serviços não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do ativo líquido / patrimônio líquido (aumento do ativo ou redução do passivo). Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.
13. Ingressos decorrentes de atividades de financiamento, notadamente empréstimos, não atendem a definição de receita porque resultam em igual variação tanto do ativo quanto do passivo e não impactam o ativo líquido / patrimônio líquido. Ingressos decorrentes de atividades de financiamento são reconhecidos diretamente na demonstração da posição financeira (balanço patrimonial) e adicionados nos saldos de ativos e passivos.

Mensuração da Receita

14. **A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.**
15. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo ou serviço. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.
16. Na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalente de caixa e o valor da receita é o valor recebido ou a receber. Entretanto, quando o ingresso de caixa ou seu equivalente vier a ser diferido, o valor justo da contraprestação pode vir a ser menor do que o valor nominal do caixa recebido ou a receber. Por exemplo, a entidade pode conceder ao comprador crédito isento de juros ou mesmo aceitar um acordo em que a taxa de juros do crédito concedido seja inferior àquela praticada pelo mercado. Quando o acordo constituir, efetivamente, uma transação de financiamento, o valor justo da receita é calculado a valor presente, ou seja, descontando todos os recebimentos futuros, tomando por base a taxa de juro imputada. A taxa de juro imputada é a mais claramente determinável entre:

- (a) a taxa prevalecente de um instrumento financeiro similar de emitente com uma classificação (*rating*) de crédito similar; ou
- (b) a taxa de juro que desconte o valor nominal do instrumento para o preço de venda à vista dos bens ou serviços.

A diferença entre o valor justo e o valor nominal da contraprestação é reconhecida como receita de juros de acordo com os parágrafos 33 e 34.

17. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhantes, a troca não é vista como transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não semelhantes, tais trocas são vistas como transações que geram receita. Nesses casos a receita é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalente. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não possa ser satisfatoriamente mensurado, a receita é determinada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou seu equivalente.

Identificação da transação

18. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são geralmente aplicados separadamente a cada transação. Não obstante, em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação com o objetivo de refletir a essência da transação. Um exemplo de tal situação ocorre quando o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. Para esses casos, tais valores são diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado. Inversamente, os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transações conjuntas quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem visualizar as transações como um todo. Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para recomprá-los em data posterior, invalidando assim a essência da transação. Em tais casos, as duas transações são tratadas conjuntamente.

Prestação de Serviços

- 19. Quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço. O**

desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;**
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;**
- (c) a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e**
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas.**

20. O reconhecimento da receita com referência à proporção dos serviços executados relativos a uma transação é usualmente denominado método da percentagem de execução. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados. Por exemplo, uma entidade que preste serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as receitas à medida que as avaliações forem executadas. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. A NBC TSP 11 também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências dessa Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e aos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

21. A receita somente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, é reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

22. A entidade geralmente é capaz de fazer estimativas confiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação a respeito do seguinte:

- (a) os direitos que cada uma das partes está habilitada a receber quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
- (b) a contraprestação a ser trocada; e
- (c) o modo e os termos da liquidação da operação.

É também importante que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamento e de relatórios financeiros. Tomando ambos por base, a entidade poderá revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços estão sendo executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o desfecho da transação não possa ser estimado confiavelmente.

23. A fase de conclusão da transação pode ser determinada por diversos métodos. A entidade deve escolher um que mensure confiavelmente

os serviços executados. Dependendo da natureza da transação, os métodos podem incluir:

- (a) levantamento ou medição do trabalho executado;
- (b) serviços executados até a data, indicados como um percentual do total dos serviços a serem executados; ou
- (c) a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação. Somente os custos que efetivamente possam ser identificados relativamente aos serviços executados devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

Para efeitos de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados.

- 24. Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor a fase da execução do serviço. Quando uma determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.
- 25. **Quando a conclusão da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimada confiavelmente, a receita somente deve ser reconhecida até o limite dos gastos recuperáveis.**
- 26. Durante as primeiras fases da transação, é frequente ocorrer que a conclusão da transação não possa ser confiavelmente estimada. Contudo, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos até aquela data. Dessa forma, a receita deve ser reconhecida somente na medida em que haja indícios consistentes de recuperação dos custos incorridos. Quando a conclusão da transação não puder ser confiavelmente estimada, não deve ser reconhecido qualquer lucro.
- 27. Quando a conclusão da transação não puder ser confiavelmente estimada e não for provável que os custos incorridos sejam recuperados, a receita não deve ser reconhecida e os custos incorridos devem ser reconhecidos como despesa. Quando deixarem de existir tais incertezas, a receita deve ser reconhecida de acordo com o parágrafo 19 e não de acordo com o parágrafo 25.

Venda de bens

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

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

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

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

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

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

ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

32. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isto pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que uma incerteza seja removida. Por exemplo, a receita pode depender da habilidade de outra entidade remeter bens como parte de um contrato e se houver alguma dúvida de que isso ocorrerá, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que isso ocorra. Quando os bens forem remetidos, a incerteza desaparece, e a receita deve ser reconhecida. Quando surgir uma incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável devem ser reconhecidos como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

Juros, royalties e dividendos

33. **A receita proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos deve ser reconhecida nas bases estabelecidas no parágrafo 34, quando:**

- (a) **for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e**
- (b) **o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado.**

34. **A receita deve ser reconhecida nas seguintes bases:**

- (a) **os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore* utilizando-se a taxa de juros efetiva;**
- (b) **os royalties devem ser reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a essência do acordo; e**
- (c) **os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor.**

35. A taxa de juros efetiva de um ativo é a taxa de juros necessária para se descontar os fluxos de recebimentos (ingressos de caixa) futuros ao longo da vida do ativo de forma a igualá-los ao seu valor contábil inicial. A receita financeira inclui a quantia de amortização de qualquer desconto, prêmio ou outra diferença entre o valor contábil inicial de um instrumento de dívida e a sua quantia na data de vencimento.

36. Quando juros a pagar são apropriados em período anterior à aquisição de investimentos, eles não compõem a receita da entidade. Somente os juros referentes ao período pós-aquisição devem ser reconhecidos como receita, ao passo que a parcela de juros correspondente ao período antecedente à aquisição deve ser reconhecida como redutora dos custos de aquisição. Quando dividendos de participações societárias são declarados com base em superávits referentes a período anterior à aquisição, esses dividendos são reconhecidos como

redutores dos custos de aquisição dessas participações societárias. Se for difícil fazer tal alocação sem arbitrariedade, os dividendos são reconhecidos como receita a menos que eles representem claramente recuperação de parte do custo das participações societárias.

37. Os *royalties* são apropriados ao resultado de acordo com os termos do contrato e são gradualmente reconhecidos nessa base a menos que, em atenção à essência do acordo, seja mais adequado reconhecer a receita em outra base sistemática e racional.
38. A receita somente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos inerentes à transação fluirão para a entidade. Contudo, quando houver incerteza acerca do recebimento do valor já reconhecido como receita, tal valor incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável é reconhecido como despesa e não como ajuste (dedução) da receita originalmente reconhecida.

Evidenciação

39. **A entidade deve evidenciar:**
- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar a fase de execução de transações que envolvam a prestação de serviço;**
 - (b) o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de:**
 - (i) prestação de serviços;**
 - (ii) venda de bens;**
 - (iii) juros;**
 - (iv) royalties; e**
 - (v) dividendos e seus equivalentes; e**
 - (c) o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.**
40. A entidade deve divulgar quaisquer ativos e passivos contingentes de acordo com a NBC TSP 19 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). Os passivos e os ativos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, indenizações, multas ou perdas possíveis.
41. Eliminado.
42. Quando uma entidade adota o regime de competência, conforme definido pelas NBC TSP, para fins de demonstrações contábeis, subseqüentes a esta data vigência, esta Norma se aplica às demonstrações contábeis anuais da entidade abrangendo os períodos começando a partir da data de adoção.