**NBC TSP 4 – ESTOQUES**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | **Item** |
| **Objetivo** | **1** |
| **Alcance** | **2-8** |
| **Definições** | **9-14** |
| **Valor Realizável Líquido (Valor Líquido de Venda)** | **10** |
| **Estoques** | **11-14** |
| **Mensuração de Estoques** | **15-43** |
| **Custo dos Estoques** | **18-31** |
| **Custo de Aquisição** | **19** |
| **Custo de Transformação** | **20-23** |
| **Outros Custos** | **24-27** |
| **Custo de Estoques de Prestador de Serviços** | **28** |
| **Custo do Produto Agrícola Colhido a Partir de Ativo Biológico** | **29** |
| **Outras Formas para a Mensuração do Custo** | **30-31** |
| **Critérios de Valoração de Estoques** | **32-37** |
| **Valor Realizável Líquido** | **38-42** |
| **Distribuição de Mercadoria Gratuitamente ou por Valor Irrisório** | **43** |
| **Reconhecimento no Resultado** | **44-46** |
| **Divulgação** | **47-50** |
| **Data Efetiva** | **51-52** |
| **Retirada da IPSAS 12 (2001)** | **53** |
| **Bases para Conclusões** |  |
| **Comparação com IAS 2** |  |

**Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta Norma proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesas no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

**Alcance**

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de todos os estoques com exceção dos seguintes:

a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;

b) instrumentos financeiros;

c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;

d) serviços em andamento proporcionados sem custos ou por custo irrisório diretamente cobrado do beneficiário.

3. Esta Norma não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

a) produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor são reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração;

b) comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor são reconhecidas no resultado do período em que se tenha verificado a alteração.

4. Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público, exceto às empresas estatais não dependentes.

5. (não convergido)

6. Os estoques referidos no item 2(d) serão excluídos dessa norma porque envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais.

7. Os estoques referidos no item 3(a) são mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista mercado ativo e haja baixo risco de fracasso de venda. Esses estoques são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

8. Os operadores de commodities são aqueles que compram ou vendem commodities para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

**Definições**

9. Os termos a seguir são usados nesta Norma, com significados específicos:

Custo corrente de reposição é o custo que a entidade incorreria para adquirir o ativo na data da demonstração contábil.

Estoques são ativos:

a) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;

b) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;

c) mantidos para venda ou distribuição no curso normal das operações; ou

d) para venda ou distribuição no processo de produção.

Valor realizável líquido é o valor estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.

**Valor realizável líquido (valor líquido de venda)**

10. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal das operações. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso. O primeiro é o valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender.

**Estoques**

11. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade. Estoques também incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção e bens adquiridos ou produzidos pela entidade para distribuição a terceiros, gratuitamente ou por valor irrisório, como, por exemplo, livros didáticos produzidos por autoridades de saúde para doação a escolas. Em muitas entidades do setor público, os estoques estão relacionados com a prestação de serviços e não com as mercadorias compradas e mantidas para revenda ou mercadorias produzidas para venda. No caso de prestador de serviços, os estoques incluem os custos do serviço, tal como descrito no item 28, para o qual a entidade ainda não tenha reconhecido a respectiva receita (orientação quanto ao reconhecimento da receita pode ser encontrada na NBC TSP 2 – Receita de Transação com Contraprestação).

12. Estoques no setor público podem incluir:

a) munição;

b) estoque de material de consumo;

c) material de manutenção (expediente);

d) peças de reposição para instalações industriais e equipamentos além de outros ativos imobilizados;

e) estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);

f) estoques de moeda não emitida;

g) materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);

h) serviços em andamento, incluindo:

(i) materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;

(ii) serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e

i) terrenos e propriedades mantidos para a venda.

13. Uma vez que o governo controla os direitos para criar e emitir vários ativos, incluindo selos postais e moeda corrente, estes itens de estoques devem ser reconhecidos como tal para os fins desta Norma. Não são contabilizados a seu valor irrisório, mas mensurados de acordo com o item 15, ou seja, sob custo de impressão ou de timbre.

14. Quando o governo mantém vários estoques estratégicos, tal como as reservas de energia (por exemplo, petróleo), para uso de emergência ou em outras situações (por exemplo, desastres naturais ou outras emergências de defesa civil), estes ativos são reconhecidos como estoques para os fins desta Norma e devidamente tratados como tais.

**Mensuração de estoques**

15. Os estoques objeto desta Norma devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto quando o disposto no item 16 se aplicar.

16. Quando os estoques tiverem sido adquiridos por meio de transação sem contraprestação, o custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

17. Estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o custo corrente de reposição quando são mantidos para:

a) distribuição gratuita ou por valor irrisório;

b) consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório.

Custo dos estoques

18. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

*Custo de aquisição*

19. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

*Custo de transformação*

20. Os custos de transformação de estoques em elaboração para estoques de produtos acabados são incorridos principalmente no ambiente de produção. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

21. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas é baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais levando-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa do baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos são reconhecidos diretamente como despesas no período em que são incorridos. Em períodos anormais com alto volume de produção, o valor de custo fixo alocado a cada unidade produzida é diminuído, de maneira que os estoques não sejam mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis são alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

22. Por exemplo, a alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos ”brutos” mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

23. O processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles são atribuídos aos produtos, em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornem separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

*Outros custos*

24. Outros custos que não de aquisição nem de transformação são incluídos nos custos dos estoques somente à medida que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam da produção ou os custos do projeto de produtos para clientes específicos.

25. Exemplos de itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;

b) despesa de armazenamento, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;

c) despesa administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e

d) despesa de comercialização.

26. Existem circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos estoques.

27. A entidade pode comprar estoques com condição para pagamento a prazo. Quando a negociação contém efetivamente elemento de financiamento, por exemplo, a diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

*Custo de estoques de prestador de serviços*

28. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques, com exceção daqueles constantes no item 2(d), devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal administrativo geral não são incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

*Custo do produto agrícola colhido a partir de ativo biológico*

29. Os estoques do produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo menos os gastos para a venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

*Outras formas para a mensuração do custo*

30. Outras formas para mensuração do custo de estoques, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele é regularmente revisto à luz das condições correntes.

31. Estoques podem ser transferidos a uma entidade por meio de transações sem contraprestação. Por exemplo, uma agência de ajuda internacional pode doar medicamentos para um hospital público após um desastre natural. Nessas circunstâncias, o custo do estoque é o seu valor justo na data de sua aquisição.

**Critérios de valoração de estoques**

32. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

33. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para os itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado para se obter os efeitos predeterminados no resultado do período.

34. Ao se aplicar o item 33, a entidade deve usar a mesma fórmula de custo para todos os estoques que possuam a mesma natureza e uso para a entidade. Para estoques com diferentes naturezas ou usos (por exemplo, certas commodities usadas em um segmento e o mesmo tipo de commodities usadas em outro segmento), o uso de critérios diferentes de custo pode se justificar. A diferença na localização geográfica dos estoques (e nas respectivas regras fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

35. O custo dos estoques, que não sejam os tratados no item 32, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

36. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter, para a entidade, uso diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, a diferença na localização geográfica dos estoques, por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração dos estoques.

37. O critério PEPS pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, consequentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo do período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

**Valor realizável líquido**

38. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

39. Os estoques são geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor dos estoques com base na classificação de estoques como, por exemplo, bens acabados, ou em todos os estoques de determinado setor ou segmento operacional. Os prestadores de serviços normalmente acumulam custos relacionados a cada serviço para o qual será cobrado preço de venda específico. Portanto, cada um destes serviços é tratado como item em separado.

40. As estimativas do valor realizável líquido também levam em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços de valor fixo é baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso baseia-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões ou passivos contingentes resultantes de contratos de venda a valor fixo superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos de compra a valor fixo em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões são tratadas de acordo com a NBC TSP 3 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

41. Os materiais e outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques não devem ser reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados sejam vendidos, trocados ou distribuídos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados indicar que o custo de elaboração desses produtos excederá seu valor realizável líquido, os materiais devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

42. Em cada período subsequente, é feita nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver clara evidência do aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução é revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo que o novo valor registrado dos estoques seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isto ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido, porque o seu preço de venda havia sido reduzido, e que ainda está no estoque em período posterior e o seu preço de venda aumentou.

**Distribuição de mercadoria gratuitamente ou por valor irrisório**

43. A entidade do setor público pode manter estoques dos quais seus benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços não estejam diretamente relacionados à sua capacidade de gerar entradas líquidas de caixa. Estes tipos de estoques podem surgir quando o governo determina a distribuição de certas mercadorias gratuitamente ou por valor irrisório. Nestes casos, os benefícios econômicos futuros ou potenciais serviços para fins de demonstrações contábeis são refletidos pelo valor que a entidade precisaria pagar para adquirir os benefícios econômicos ou potenciais serviços se eles fossem necessários para se alcançar os objetivos da entidade. Quando os benefícios econômicos ou potenciais serviços não puderem ser adquiridos no mercado, a estimativa do custo de reposição precisa ser realizada. Se o propósito pelo qual o estoque é mantido se alterar, então esse estoque deve ser avaliado usando-se o disposto no item 15.

**Reconhecimento no resultado**

44. Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. Se não houver nenhuma receita, a despesa é reconhecida quando as mercadorias são distribuídas ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como despesa do período em que a redução ou perda ocorrer. A quantia de toda reversão de redução de estoques deve ser registrada, no período em que a reversão ocorrer, como redução do item que reconhecera a despesa ou a perda.

45. Para o prestador de serviços, o momento em que os estoques são reconhecidos como despesa geralmente ocorre quando os serviços são prestados ou mediante o faturamento dos serviços.

46. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo são reconhecidos como despesa durante a vida útil desse ativo.

**Divulgação**

47. As demonstrações contábeis devem divulgar:

a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;

b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;

c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;

d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;

e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 42;

f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 42;

g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques de acordo com o item 42; e

h) o valor escriturado de estoques dados como garantia a passivos.

48. A informação relativa a valores contábeis registrados nas diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produto em elaboração e produtos acabados. O prestador de serviços pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques em elaboração.

49. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção são reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos.

50. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração do resultado que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com este formato, a entidade apresenta a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade divulga os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão de obra e outros custos de transformação, etc.

**Data efetiva**

51. (não convergido).

51A. (não convergido).

51B. (não convergido).

52. (não convergido).

53. (eliminado).

Brasília, XX de XXXX de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**

Presidente