

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 02, DE 21 DE OUTUBRO DE 2016

Aprova a NBC TSP 02 – Receita de Transação com 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 9 – *Revenue from Exchange Transaction*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 02 – RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO

Sumário	Item
Objetivo	
Alcance	1 – 10
Definições	11 – 13
Receita	12 – 13
Mensuração da receita	14 – 17
Identificação da transação	18
Prestação de serviços	19 – 27
Venda de bens	28 – 32
Juros, royalties e dividendos ou distribuições similares	33 – 38
Divulgação	39 – 42
Vigência	

Objetivo

O objetivo desta norma é descrever o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.

A questão primordial na contabilização das receitas é determinar quando reconhecê-las. A receita deve ser reconhecida quando for provável que (a) benefícios econômicos ou potencial de serviços fluirão para a entidade; e (b) que esses benefícios possam ser mensurados confiavelmente. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos,

e, portanto, quando as receitas devem ser reconhecidas. Ela também fornece orientação prática acerca da aplicação desses critérios.

Alguns itens específicos que podem ser reconhecidos como receitas são tratados em outras normas e excluídos do alcance desta. Por exemplo, ganhos decorrentes da alienação de ativos imobilizados são especificamente tratados na NBC TSP sobre ativo imobilizado, e não nesta norma.

Alcance

1. **A entidade que elabore e apresente suas demonstrações contábeis conforme o regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de receitas decorrentes das seguintes transações e eventos com contraprestação:**
 - (a) **prestação de serviços;**
 - (b) **venda de bens; e**
 - (c) **uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem juros, *royalties* e dividendos ou distribuições assemelhadas.**
2. **Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.**
3. (Não convergido).
4. Esta norma não trata de receitas decorrentes de transações sem contraprestação.
5. As entidades do setor público podem auferir receitas de transações com ou sem contraprestação. A transação com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte. Exemplos de transações com contraprestação são:
 - (a) a compra ou a venda de bens ou serviços; ou
 - (b) o aluguel ou arrendamento de itens do ativo imobilizado a valor de mercado.
6. Na distinção entre transações com e sem contraprestação, a essência deve prevalecer sobre a forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem as receitas decorrentes do exercício do poder soberano (por exemplo, tributos diretos e indiretos, multas e tributos alfandegários), subsídios e doações.
7. A prestação de serviços envolve usualmente a execução de tarefa estabelecida para um período de tempo. Os serviços podem ser prestados ao longo de um ou mais períodos. Exemplos de serviços prestados por entidades do setor público para os quais receita é recebida em troca podem incluir o fornecimento de água e a gestão de pedágio de rodovias, entre outros. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para a gestão de projetos e de arquitetura. Receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito desta norma.
8. O termo "bens" inclui (a) bens produzidos pela entidade com o propósito de venda, como publicações, e (b) bens comprados para revenda, como terrenos ou outras propriedades mantidas para revenda.

9. O uso por terceiros de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:
- (a) juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
 - (b) *royalties* – encargos pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e *software*; e
 - (c) dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.
10. Esta norma não trata de receitas decorrentes de:
- (a) contratos de arrendamento mercantil;
 - (b) dividendos ou distribuições similares provenientes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
 - (c) ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado;
 - (d) contratos de seguro dentro do alcance de normas contábeis nacionais ou internacionais específicas;
 - (e) alterações no valor justo de ativos e passivos financeiros ou de sua alienação;
 - (f) alterações no valor de outros ativos circulantes;
 - (g) reconhecimento inicial e decorrente de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola;
 - (h) reconhecimento inicial de produtos agrícolas; e
 - (i) extração de recursos minerais.

Definições

11. Os seguintes termos são usados nesta norma com os significados abaixo:

Transação com contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos) à outra parte.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, em transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras, dispostas a isso.

Transação sem contraprestação é aquela não oriunda de troca. Em transação sem contraprestação, a entidade recebe um valor de terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca.

Receita

12. Receitas compreendem apenas os valores brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade em decorrência de suas próprias atividades. Valores cobrados na condição de agentes de governo, outra entidade governamental ou ainda em nome de terceiros – por exemplo, o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos correios em nome de outras entidades que prestem esses serviços – não são benefícios econômicos ou potencial de serviços que fluam para a entidade e não resultam em aumento de

ativos ou redução de passivos. Assim, são excluídos das receitas. Desta forma, na relação de agência entre o principal e o agente, os ingressos brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços que incluam valores arrecadados em nome do principal não resultam em aumento na situação líquida patrimonial do agente, portanto não são receita do agente, uma vez que a receita é somente o valor da comissão recebida, ou a receber, pela intermediação dos fluxos.

13. Fluxos de financiamento, notadamente de empréstimo, não atendem à definição de receita porque eles (a) resultam de igual variação tanto em ativos quanto em passivos e (b) não têm impacto no patrimônio líquido. Fluxos de financiamento são levados diretamente ao balanço patrimonial e adicionados aos saldos de ativos e passivos.

Mensuração da receita

14. **As receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.**

15. O valor da receita proveniente de transação é usualmente determinado por acordo com o comprador ou usuário do ativo ou serviço. O valor da receita deve ser mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, levando em consideração quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.

16. Na maior parte dos casos, a contraprestação deve ser feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa, e o montante da receita corresponde ao montante de caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou a receber. Entretanto, quando a entrada de caixa ou equivalentes de caixa for diferida, o valor justo da contraprestação pode ser menor que o valor nominal de caixa recebido ou a receber. Por exemplo, a entidade pode conceder ao cliente crédito isento de juros ou aceitar recebível em que a taxa de juros é menor do que aquela praticada pelo mercado como contraprestação à venda de bens. Quando o acordo efetivamente constituir transação de financiamento, o valor justo da contraprestação deve ser determinado por meio do desconto de todos os futuros recebimentos, tomando por base a taxa de juros imputada. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre:

- (a) a taxa existente para instrumento similar de emissor com classificação de crédito (*rating*) semelhante;
- (b) a taxa de juros que desconte o valor nominal para o preço de venda à vista dos bens ou serviços.

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

17. Quando bens ou serviços forem permutados por outros bens ou serviços que tenham valor e natureza similar, a troca não deve ser considerada como transação que gera receita. Exemplo corresponde ao caso de *commodities* como petróleo ou leite, em que os fornecedores trocam estoques em vários locais para atender, tempestivamente, à demanda em determinado lugar. Quando os bens ou serviços forem vendidos ou trocados por bens ou serviços não similares, a troca deve ser reconhecida como transação que gera receita. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustada pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado confiavelmente, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustados pelo montante transferido em caixa ou equivalente de caixa.

Identificação da transação

18. Os critérios de reconhecimento nesta norma são em geral aplicados separadamente em cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias, é necessário aplicar o critério de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, de modo a refletir a essência da transação. Por exemplo, quando o preço do produto incluir um valor identificável para serviços subsequentes, esse valor deve ser diferido e reconhecido como receita no exercício em que o serviço for executado. Reciprocamente, os critérios de reconhecimento devem ser aplicados em conjunto a duas ou mais transações quando elas forem ligadas de modo tal que seu efeito não possa ser compreendido sem estar relacionado às transações como um todo. Por exemplo, a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, realizar um acordo em separado para recomprar esses bens posteriormente, invalidando assim a essência da transação. Nesses casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente.

Prestação de serviços

19. **Quando o produto de transação envolvendo a prestação de serviços puder ser mensurado confiavelmente, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis. O produto da transação pode ser estimado confiavelmente quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:**
- (a) **o montante da receita puder ser mensurado confiavelmente;**
 - (b) **for provável que os benefícios econômicos ou o potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade;**
 - (c) **o estágio de execução dos serviços já executados até a data de apresentação das demonstrações contábeis puder ser mensurada confiavelmente; e**
 - (d) **os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.**
20. O reconhecimento de receita referente ao estágio de execução da conclusão de transação é usualmente denominado de método da percentagem de execução. Conforme esse método, a receita deve ser reconhecida nos exercícios contábeis nos quais os serviços forem prestados. Por exemplo, a entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as receitas à medida que cada avaliação for realizada. O reconhecimento de receita nessa base fornece informação útil acerca da extensão e desempenho da atividade durante o exercício.
21. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir incerteza acerca do recebimento do valor já considerado como receita, o valor incobrável, ou o valor cujo recebimento tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.
22. A entidade é, geralmente, capaz de realizar estimativas confiáveis após ter feito acordo com as demais partes da transação, observando os seguintes pontos:
- (a) os direitos de cada parte da transação relacionados 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 informações contábeis. A entidade pode rever e, quando necessário, alterar as estimativas de

receita à medida que os serviços forem executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o desfecho da transação não possa ser estimado confiavelmente.

23. O estágio de execução de transação pode ser determinado de diversas formas. A entidade deve usar o método que mensure confiavelmente os serviços prestados. Dependendo da natureza da transação, esses métodos podem incluir:
 - (a) levantamentos ou medições do trabalho executado;
 - (b) serviços executados até a data como percentual dos serviços a serem executados; ou
 - (c) a proporção dos custos incorridos até a data comparativamente aos custos totais estimados da transação. Somente custos que reflitam os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos. Da mesma forma, somente os custos que reflitam os serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.
24. Para fins práticos, quando os serviços prestados corresponderem a um número indeterminado de etapas em um período determinado de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que exista evidência de que outro método melhor represente o estágio de execução do serviço. Quando determinada etapa for muito mais relevante que outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.
25. **Quando a conclusão da transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimada confiavelmente, a receita deve ser reconhecida apenas até o limite dos gastos recuperáveis.**
26. Durante os primeiros estágios da transação, é usual que não se consiga estimar confiavelmente sua conclusão. Entretanto, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos. Portanto, a receita deve ser reconhecida apenas na extensão dos custos incorridos que se espera recuperar. Como a conclusão da transação não pode ser estimada confiavelmente, nenhum lucro deve ser reconhecido.
27. Quando (a) o resultado da transação não puder ser mensurado confiavelmente e (b) for improvável 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 as incertezas que impediram a estimativa confiável da conclusão do contrato, a receita deve ser reconhecida, em conformidade com o item 19 e não com o item 25.

Venda de bens

28. **A receita decorrente da venda de bens deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:**
 - (a) **a entidade tiver transferido ao comprador todos os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade dos bens;**
 - (b) **a entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, nem em grau normalmente associado à sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;**
 - (c) **o valor da receita puder ser mensurado confiavelmente;**
 - (d) **for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e**

(e) os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

29. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios relevantes relacionados à propriedade para o comprador requer o exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou a transferência da posse do ativo para o comprador. Esse é o caso relacionado com a maior parte das vendas. Entretanto, em alguns casos específicos, a transferência dos riscos e benefícios ocorre em momento distinto da transferência da titularidade legal ou da posse.
30. Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e a receita não deve ser reconhecida. A entidade pode reter risco significativo de propriedade de diferentes modos. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e benefícios significativos são:
- (a) quando a entidade retém obrigação decorrente de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia;
 - (b) quando o recebimento da receita de venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);
 - (c) quando os bens expedidos estiverem sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pela entidade; e
 - (d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão específica em contrato e a entidade estiver incerta acerca da probabilidade de retorno.
31. Se a entidade reter apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Por exemplo, o vendedor pode reter a titularidade legal dos bens apenas para garantir o recebimento dos valores devidos. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e os benefícios significativos de propriedade, a transação é uma venda e a receita deve ser reconhecida. Outro exemplo de entidade retendo apenas risco insignificante de propriedade pode ser uma venda quando o reembolso é oferecido se o comprador não ficar satisfeito e quiser devolver o bem. Nesses casos, a receita deve ser reconhecida no momento da venda desde que o vendedor possa confiavelmente estimar as devoluções futuras e reconheça o passivo correspondente a tais devoluções tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.
32. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isso pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que a incerteza acabe. Por exemplo, a receita pode depender da capacidade de outra entidade em fornecer bens como parte do contrato, e, se existir alguma dúvida de que isso possa ocorrer, o reconhecimento pode ser postergado até que isso ocorra. Quando os bens forem entregues, a incerteza é removida e a receita deve ser reconhecida. Contudo, quando surgir incerteza acerca de valor já reconhecido como receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.

Juros, royalties e dividendos ou distribuições similares

33. **Receitas provenientes do uso, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidas usando os tratamentos contábeis estabelecidos no item seguinte quando:**

- (a) **for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluam para a entidade; e**
 - (b) **o montante da receita puder ser mensurado confiavelmente.**
34. **A receita deve ser reconhecida usando os seguintes tratamentos contábeis:**
- (a) **os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore* com base na taxa efetiva de juros;**
 - (b) **os *royalties* devem ser reconhecidos à medida que forem gerados, conforme a essência do acordo; e**
 - (c) **dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.**
35. A taxa de juros efetiva de ativo corresponde à taxa de juros necessária para se descontar os fluxos de recebimentos futuros esperados ao longo da vida do ativo, de modo a igualá-lo ao seu valor contábil inicial. A receita financeira inclui o montante da amortização de qualquer desconto, prêmio ou outra diferença entre o valor contábil inicial de instrumento de dívida e seu valor no vencimento.
36. Quando juros a pagar são apropriados em período anterior à aquisição de investimento, os juros subsequentes são alocados entre os períodos pré e pós-aquisição, e somente a parte pós-aquisição deve ser reconhecida como receita. Quando dividendos ou distribuições similares de participações societárias forem declarados com base em superávits referentes a período pré-aquisição, esses dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos como redutores dos custos de aquisição dessas participações societárias. Se for difícil fazer tal alocação sem arbitrariedade, os dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos como receita a menos que eles representem claramente a recuperação de parte do custo das participações societárias.
37. *Royalties*, como os de petróleo, são incorridos de acordo com os termos do contrato, e geralmente devem ser reconhecidos nessa base a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da receita em outra base sistemática e racional.
38. A receita deve ser reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou o potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir incerteza acerca do recebimento de valor já considerado como receita, o valor incobrável, ou o valor cujo recebimento tenha deixado de ser provável, deve ser reconhecido como despesa em vez de ajuste no valor da receita anteriormente reconhecida.

Divulgação

39. **A entidade deve divulgar:**
- (a) **as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem do estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;**
 - (b) **o valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de:**
 - (i) **prestação de serviços;**
 - (ii) **venda de bens;**

(iii) juros;

(iv) royalties; e

(v) dividendos ou distribuições similares.

(c) o valor das receitas provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.

40. Orientação acerca da evidenciação de qualquer ativo ou passivo contingente pode ser encontrada na NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Ativos e passivos contingentes podem surgir de itens como custos de garantias, indenizações, multas ou perdas possíveis.

41 e 42 (Não convergidos).

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.