



CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 489, DE 03 DE OUTUBRO DE 2005.

Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC Nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 28 de setembro de 2005, com fundamento no § 3º do art. 177 da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei Nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança das nossas informações contábeis, seja por possibilitar o acesso, a um custo mais baixo, das empresas nacionais às fontes de financiamentos externas;

DELIBEROU:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento anexo à presente Deliberação sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas emitido pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes - IBRACON, elaborado em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

Original assinado por
MARCELO FERNANDEZ TRINDADE
Presidente

Norma e Procedimento de Contabilidade

(NPC 22)

Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas

Conteúdo

	<u>Item</u>
OBJETIVO	1 - 2
ALCANCE	3 - 5
DEFINIÇÕES	6 - 8
- Provisões e outros passivos	7
- Relação entre provisões e contingências passivas	8
RECONHECIMENTO	9 - 27
- Parâmetros para avaliação	9
- Provisões	10
- Obrigação presente	11
- Evento passado	12 - 17
- Saída provável de recursos	18 - 19
- Estimativa confiável da obrigação	20 - 21
- Contingências passivas	22 - 24
- Contingências ativas	25 - 27
MENSURAÇÃO	28 - 40



- Melhor estimativa	28 - 33
- Riscos e incertezas	34 - 36
- Valor presente	37 - 38
- Eventos futuros	39
- Baixas esperadas de ativos	40
REEMBOLSOS	41 - 43
MUDANÇAS NAS PROVISÕES	44 - 45
USO DAS PROVISÕES	46
APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	47 - 67
- Prejuízos operacionais futuros	47 - 48
- Contratos onerosos	49 - 52
- Compensação	53
- Reestruturação	54 - 67
DIVULGAÇÃO	68 - 76
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	77 - 78
ENTRADA EM VIGOR	79

ANEXOS

I - Sumário do tratamento a ser dado envolvendo contingências ativas e contingências passivas

II - Exemplos de tratamento a ser dado envolvendo contingências ativas e contingências passivas



Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas

OBJETIVO

1. O objetivo desta Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC é definir critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas, bem como definir regras para que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas às demonstrações contábeis, para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e seu valor.

2. Os termos que aparecem em itálico deverão ser lidos considerando as definições e os conceitos dados nos itens 6 a 8 desta NPC.

ALCANCE

3. Esta NPC deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, contingências passivas e contingências ativas, exceto as:

- a) resultantes dos instrumentos financeiros registrados a valor de mercado;
- b) resultantes dos *contratos a executar*, exceto quando o *contrato é oneroso*;
- c) provenientes de apólices de seguro em entidades seguradoras; e

d) abrangidas por outra norma emitida pelo Ibracon ou órgão regulador, tais como aquelas relacionadas com contratos de construção, imposto de renda e contribuição social e benefícios a empregados

4. Outras normas especificam se dispêndios devem ser tratados como ativos ou despesas. Essas questões não são abordadas nesta NPC. Dessa forma, esta norma não determina a contrapartida de uma *provisão*, como, por exemplo, um ativo ou uma despesa.

5. Esta NPC se aplica a provisões para *reestruturação* (inclusive a relativa à descontinuidade de operações).

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(i) *Contratos a executar* são contratos em que duas ou mais partes comprometem-se a cumprir obrigações futuras e cujos fatos geradores ainda não ocorreram.



(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo *provisão* também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

(iii) Provisões derivadas de apropriações por competência são *passivos* por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à *provisão* para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das *provisões derivadas de apropriações por competência*, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma *provisão*, a diferença básica está no fato de que as *provisões derivadas de apropriações por competência* são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

(iv) Uma reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração de uma entidade, que muda de maneira substancial (a) um negócio empreendido pela entidade ou (b) a maneira como esse negócio é conduzido (item 54).

(v) Um passivo é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

(vi) Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

(vii) Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

(viii) Uma contingência passiva é:

(a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.



(ix) Uma *contingência ativa* é um possível ativo presente, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

(x) O *fato gerador*, no contexto desta norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente, *legal* ou *não formalizada*, para uma entidade.

(xi) Um *contrato oneroso* é um contrato no qual, apesar de ainda não concluído, ou até mesmo iniciado, já apresenta prejuízo decorrente da existência de custos inevitáveis que excedem os benefícios econômicos esperados do contrato.

Provisões e outros passivos

7. As *provisões* podem ser distinguidas de outros *passivos*, tais como contas a pagar a fornecedores e *provisões derivadas de apropriações por competência*, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a pagar a fornecedores são *passivos* a pagar por mercadorias ou serviços fornecidos, faturadas pelo ou formalmente acordadas com o fornecedor.

As *provisões derivadas de apropriações por competência* são normalmente classificadas como contas a pagar a fornecedores ou outras contas a pagar, conforme a natureza do item a que estiver relacionada. As demais *provisões* devem ser apresentadas separadamente.

Relação entre provisões e contingências passivas

8. De maneira geral, todas as *provisões* são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. Entretanto, nesta NPC, o termo "contingente" é usado para ativos e *passivos* que não são reconhecidos, pois não atendem aos critérios necessários ao seu reconhecimento. Se os critérios forem atendidos, tem-se um passivo ou um ativo.

RECONHECIMENTO

Parâmetros para avaliação

9. Para fins de classificação dos ativos e *passivos* em contingentes ou não, esta NPC usa os termos *praticamente certo*, *provável*, *possível* e *remota* com os seguintes conceitos:

(a) *Praticamente certo* - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade, e depende apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não cabem mais recursos.



(b) Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer.

(c) Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota.

(d) Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

Os conceitos descritos nesse item não necessariamente se aplicam a outras normas.

Provisões

10. Uma *provisão* deve ser reconhecida quando:

(a) uma entidade tem uma *obrigação legal* ou *não formalizada* presente como consequência de um evento passado;

(b) é *provável* que *recursos* sejam exigidos para liquidar a obrigação; e

(c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a *provisão* não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros *passivos* e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

Obrigação presente

11. Em raros casos, não fica claro se há uma *obrigação legal* ou *não formalizada* presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente quando, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço.

As evidências consideradas incluem quaisquer evidências adicionais, fornecidas por eventos subsequentes à data do balanço. Com base nessas evidências:

(a) quando for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade reconhece uma *provisão* (se os critérios de reconhecimento descritos no item 10 forem atendidos); e



(b) quando não for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade divulga uma *contingência passiva*, a menos que seja remota a possibilidade de saída de *recursos* (item 70).

Evento passado

12. Um evento passado que origina uma obrigação presente é chamado de *fato gerador*. Para que um *fato gerador* seja considerado ocorrido, é necessário que a administração da entidade conclua não haver alternativa realística que não liquidar a obrigação criada por ele. Essa ocorrência se verifica somente:

(a) quando a liquidação da obrigação pode ser exigida por um contrato, lei ou decisão judicial;
ou

(b) no caso de uma *obrigação não formalizada*.

13. As demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma *provisão* é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos *passivos* reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço.

14. Somente são reconhecidas como provisões aquelas obrigações que surgem de eventos passados e existem independentemente de atos futuros de uma entidade (como a conduta futura do seu negócio). Exemplos dessas obrigações são multas ou custos com limpeza e reparos em virtude de danos ambientais, que resultariam em saída de *recursos* para sua liquidação, independentemente de atos futuros da entidade. Da mesma forma, uma entidade reconhece uma *provisão* para os custos de descontinuidade de uma instalação industrial na medida em que ela é obrigada a retificar eventual dano já causado.

15. Uma obrigação sempre envolve outra parte interessada a quem se deve a obrigação. No entanto, não é necessário saber a identidade da parte interessada a quem se deve essa obrigação. Em virtude de uma obrigação sempre envolver um compromisso com outra parte, uma decisão do conselho de administração ou da diretoria não originará uma *obrigação não formalizada* na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes dessa data, para terceiros afetados por ela, de maneira suficientemente específica para criar nestes uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

16. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em uma data posterior, em razão de mudanças na lei ou porque um ato (por exemplo, uma declaração pública na qual a entidade compromete-se a fazer algo) da entidade dá origem a uma *obrigação não formalizada*.

17. Quando os detalhes de uma nova legislação proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for *praticamente certo* que a legislação será promulgada conforme a



minuta divulgada. Normalmente, será impossível estar praticamente certo da promulgação de uma legislação até que ela seja promulgada.

Saída provável de recursos

18. Para que um passivo seja reconhecido, não deve haver somente uma obrigação presente, mas também deve ser *provável* que haja um desembolso de *recursos* para liquidar aquela obrigação. Quando não for *provável*, ou seja, for apenas *possível* que uma obrigação presente exista, a entidade divulga uma *contingência passiva*, a menos que seja *remota* a possibilidade de uma saída de *recursos* (item 70).

19. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, processos trabalhistas, garantias sobre produtos vendidos etc.), a avaliação da probabilidade de que uma saída de *recursos* ocorra deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Esse critério é adotado já que, embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de *recursos* para qualquer item isoladamente, pode ser *provável* que alguma saída de *recursos* ocorra para o tipo de obrigação, ou seja, para alguns itens, seja necessário o desembolso. Se esse for o caso, uma *provisão* é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

Estimativa confiável da obrigação

20. O uso de estimativas é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das *provisões*, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, uma entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma *provisão*.

21. Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um *passivo* que não pode ser reconhecido. Esse *passivo* é divulgado como *contingência passiva* (item 70).

Contingências passivas

22. Uma entidade não deve reconhecer uma *contingência passiva*. Esta é divulgada, ou não, conforme o item 70.

23. Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como uma *contingência passiva*. A entidade reconhece uma *provisão* para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de *recursos*, exceto em circunstâncias extremamente raras, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

24. As *contingências passivas* devem ser reavaliadas periodicamente para determinar se a avaliação anterior continua válida. Se for *provável* que uma saída de *recursos* será exigida para um item



anteriormente tratado como uma *contingência passiva*, uma *provisão* será reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa de probabilidade.

Contingências ativas

25. Uma entidade não deve reconhecer uma *contingência ativa*. *Contingências ativas* não são reconhecidas nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é *praticamente certa*, o ativo correspondente não é uma *contingência ativa* e é requerido seu reconhecimento.

26. Uma *contingência ativa* é divulgada, conforme o item 73, quando for *provável* uma entrada de *recursos*.

27. Assim como as *contingências passivas*, as *contingências ativas* devem ser reavaliadas periodicamente para determinar se a avaliação inicial continua válida. Se for *praticamente certa* que uma entrada de *recursos* ocorrerá por conta de um ativo, entrada esta anteriormente não classificada como *praticamente certa*, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Caso se torne *provável* uma entrada de *recursos*, a entidade divulga em nota a *contingência ativa* (item 73).

MENSURAÇÃO

Melhor estimativa

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

29. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o montante que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros naquela data.

30. As estimativas de desfecho e os efeitos financeiros são determinados pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de especialistas independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

31. Incertezas sobre o montante a ser reconhecido como *provisão* são tratadas de diversas formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a *provisão* que está sendo mensurada envolve uma ampla quantidade de itens, deve-se estimar a *provisão* ponderando-se todos os possíveis desfechos em relação à possibilidade de sua ocorrência. Isto é necessário pois pode-se deparar com uma avaliação individual para os itens (apenas possível, por exemplo) diferente da avaliação do grupo como um todo (que poderia ser *provável* para alguns dos itens.)



Essa situação pode ser verificada, por exemplo, em uma entidade que produza determinada linha de eletrodomésticos em que, para cada eletrodoméstico analisado individualmente, a possibilidade de que ocorra um defeito é possível; entretanto, a possibilidade de que um defeito venha a ocorrer, para algum dos eletrodomésticos produzidos, dessa vez analisando a linha como um todo, é provável. Nesse caso, a provisão não será de 100% dos valores envolvidos: deverá ponderar a perda média esperada para os itens, ou ainda o percentual de perda esperado do universo. Por exemplo, experiências passadas de uma entidade e suas expectativas futuras indicam que, no ano seguinte à venda de um produto, 80% dos bens não apresentam defeito, 15% apresentam defeitos menores e 5% têm defeitos maiores. Uma entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias como um todo. Supondo que a entidade estima que se a totalidade dos produtos vendidos tivesse que sofrer pequenos reparos, isto custaria um total de R\$ 2 milhões e no caso de grandes reparos custaria R\$ 6 milhões, a provisão para garantia seria determinada como segue: $(80\% \times 0) + (15\% \times \text{R\$ } 2 \text{ milhões}) + (5\% \times \text{R\$ } 6 \text{ milhões})$, totalizando R\$ 600 mil.

32. Quando se está mensurando uma única obrigação, o desfecho mais *provável* pode ser a melhor estimativa. Entretanto, mesmo nesse caso, as demais possibilidades de desfecho devem ser analisadas, se indicarem valores diferentes da melhor estimativa, e o *passivo* deverá ser ajustado, para refletir um valor maior ou menor. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica que ela tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável poderá ser para que o reparo seja bem-sucedido na primeira tentativa a determinado custo, mas uma *provisão* para um montante maior será feita se houver uma chance significativa de que outras tentativas sejam necessárias. Em caso de expectativas aproximadamente iguais, deve prevalecer a de valor maior.

33. A *provisão* é mensurada antes dos efeitos tributários. As conseqüências fiscais da *provisão* e suas alterações são tratadas na NPC 25 - Contabilização do imposto de renda e da contribuição social.

Riscos e incertezas

34. Os riscos e as incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa de uma *provisão*.

35. O risco descreve a variabilidade de estimativas de desfechos. Uma nova avaliação de risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado para evitar aumentar desnecessariamente a avaliação de risco, com a conseqüente mensuração a maior de uma provisão. Uma incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa hipótese mais conservadora, esse desfecho não pode ser deliberadamente tratado como sendo o mais provável. A melhor estimativa, considerando realisticamente o caso, é que deve ser observada.

36. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 69 (b).



Valor Presente

37. Observado o descrito no item 78, quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é relevante, o montante de uma *provisão* deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação, exceto quando outra norma do Ibracon ou de órgão regulador determinar que uma *provisão* específica seja mantida pelo seu valor nominal.

38. A taxa de desconto deve ser uma taxa aplicada antes de impostos que reflita as atuais avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o *passivo*.

Eventos futuros

39. Eventos futuros que podem afetar o montante exigido para liquidar uma obrigação devem ser refletidos no valor da *provisão*, quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão. Por exemplo, o efeito conhecido de uma possível nova legislação deve ser levado em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando há evidência objetiva suficiente de que é *praticamente certo* que a legislação seja promulgada. Entretanto, normalmente, não existirá evidência suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

Baixas Esperadas de Ativos

40. Os ganhos esperados na baixa de ativos não devem ser levados em consideração na mensuração de uma *provisão*, mesmo se a baixa esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à *provisão*.

REEMBOLSOS

41. Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma *provisão* sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for *praticamente certo* que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da *provisão*.

42. Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma *provisão* pode ser apresentada líquida do valor a ser reembolsado.

43. Algumas vezes, uma entidade pode exigir de terceiros o pagamento ou ressarcimento de todos ou de uma porção dos desembolsos exigidos para liquidar uma *provisão* (por exemplo, por meio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias dos fornecedores). Nos casos em que a entidade permaneça sendo a responsável por todo o valor em questão e tiver que liquidar o valor total se o terceiro por alguma razão não pagar, uma *provisão* é reconhecida pelo valor total do passivo, e um ativo é reconhecido pelo valor do reembolso esperado, desde que seu recebimento seja *praticamente certo*, no caso de a entidade liquidar o *passivo*.



Nos termos do item 23, uma obrigação pela qual uma entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é considerada uma contingência passiva. Deixará de ser assim considerada no momento em que se passe a esperar que a entidade venha a participar da liquidação da obrigação.

MUDANÇAS NAS PROVISÕES

44. As *provisões* devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais *provável* que uma saída de *recursos* será requerida para liquidar a obrigação, a *provisão* deve ser revertida em contrapartida da linha do balanço e/ou do resultado contra a qual ela foi originalmente constituída e/ou realizada.

45. Observado o descrito no item 78, quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil de uma *provisão* aumenta a cada período para refletir a passagem de tempo. Esse aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

USO DAS PROVISÕES

46. Uma *provisão* deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a *provisão* foi originalmente reconhecida. Portanto, somente despesas relacionadas à *provisão* original são liquidadas contra ela.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

Prejuízos operacionais futuros

47. *Provisões* para prejuízos operacionais futuros não devem ser reconhecidas, a não ser quando vinculadas a contratos onerosos. Os prejuízos operacionais futuros normalmente não atendem à definição de um *passivo*, contida no item 6, nem dos critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para *provisões* no item 10.

48. Uma expectativa de prejuízos operacionais futuros normalmente é uma indicação de que determinados ativos da operação podem não ser recuperáveis, nem parcial nem totalmente.

Contratos Onerosos

49. Se uma entidade tiver um *contrato oneroso*, a obrigação presente, ou mesmo os prejuízos futuros inevitáveis, de acordo com o contrato, devem ser reconhecidos e mensurados como uma *provisão*.

50. Muitos contratos podem ser cancelados sem pagar compensação para a outra parte; portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando os eventos tornarem esse *contrato oneroso*, esta NPC deverá ser aplicada, e existirá



um *passivo* que deve ser reconhecido. Esta NPC não se aplica aos *contratos de execução* que não são *onerosos*.

51. Ao determinar se um contrato é oneroso, a entidade compara os benefícios econômicos dele esperados com o custo de cumpri-lo ou de deixar de cumpri-lo, dos dois o menor. Se os custos superam os benefícios, então o contrato é oneroso. A provisão é constituída para o menor custo entre cumprir o contrato ou deixar de cumpri-lo, independente da intenção da entidade. Nos casos em que houver apenas uma alternativa ou uma outra alternativa não é realista, a entidade provisiona o valor dessa única alternativa.

52. Antes de ser estabelecida uma *provisão* separada para um *contrato oneroso*, uma entidade deve reconhecer qualquer prejuízo decorrente da desvalorização ocorrida nos ativos destinados àquele contrato.

Compensação

53. Não raramente, a administração de uma entidade questiona a legitimidade de determinados *passivos*, e, por conta desse questionamento, por ordem judicial ou por estratégia da própria administração, os valores em questão são depositados em juízo, sem que haja a caracterização da liquidação do passivo. Nessas situações, não havendo a possibilidade de resgate do depósito, a menos que ocorra desfecho favorável da questão para a entidade, o depósito deverá ser apresentado deduzindo o valor do passivo, sendo os valores atualizados e divulgados de acordo com o item 76.

Reestruturação

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

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

Não se enquadram na definição de *reestruturação*, portanto, reorganizações financeiras, societárias e outras similares.

55. Uma *provisão* para custos da *reestruturação* é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de *provisões* estabelecidos no item 10. Os itens 56 a 67 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento aplicam-se às reestruturações.



56. Uma *obrigação não formalizada* para *reestruturação* surge somente quando uma entidade:

(a) tiver um plano formal detalhado para a *reestruturação*, identificando pelo menos:

(i) o negócio ou parte do negócio em questão;

(ii) os principais locais afetados;

(iii) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitir;

(iv) os desembolsos que serão efetuados; e

(v) quando o plano será implantado;

(b) tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela *reestruturação*, seja começando a implantação daquele plano seja pelo anúncio de suas principais características para aqueles afetados pela *reestruturação*.

57. A evidência de que uma entidade começou a implantar um plano de *reestruturação* seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda dos ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para *reestruturação* constituirá uma *obrigação não formalizada* somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes interessadas, como clientes, fornecedores e funcionários (ou seus representantes), de que a entidade a realizará.

58. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma *obrigação não formalizada*, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implantação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improváveis quaisquer mudanças no plano. Entretanto, caso se espere que haja um grande atraso antes de a *reestruturação* começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser *provável* que o plano crie uma expectativa válida de que a entidade está, atualmente, comprometida com a *reestruturação*, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

59. Uma decisão de *reestruturação* da administração ou da diretoria, tomada antes da data do balanço, não dá origem a uma *obrigação não formalizada* naquela data, a menos que a entidade tenha, antes disso:

(a) começado a implantar o plano de *reestruturação*; ou



(b) anunciado as principais características do plano de *reestruturação* àqueles afetados por ele, de maneira suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que fará a *reestruturação*.

Em alguns casos, uma entidade começa a implantar um plano de *reestruturação*, ou anuncia suas principais características àqueles afetados, somente depois da data do balanço. Caso essa *reestruturação* seja relevante no conjunto das demonstrações contábeis, a entidade deverá fazer a devida divulgação do evento subsequente.

60. Embora uma *obrigação não formalizada* não seja criada apenas por uma decisão da administração, ela pode resultar de eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados, para pagamentos de demissões, ou com compradores, para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes interessadas, a entidade tem uma *obrigação não formalizada* de *reestruturar*, se as condições do item 56 forem cumpridas.

61. Em alguns casos, a alta administração de uma entidade pode incluir representantes de interesses diferentes dos de uma administração tradicional (por exemplo, empregados), ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão dessa diretoria envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em uma *obrigação não formalizada* de *reestruturar*.

62. Nenhuma obrigação surge da venda de uma unidade operacional até que a entidade comprometa-se com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

63. Mesmo quando uma entidade tiver tomado decisão de vender uma unidade operacional e anunciada publicamente essa decisão, ela pode não se comprometer a vendê-la até que um comprador tenha sido identificado e houver um contrato firme de venda. Até haver um contrato firme de venda, a entidade poderá mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado um comprador que concorde com o negócio em termos aceitáveis. Quando a venda de uma operação for vista como parte de uma *reestruturação*, os ativos da unidade serão analisados considerando o seu valor de recuperação nas circunstâncias. Em alguns casos, quando uma venda for somente uma parte da *reestruturação*, uma *obrigação não formalizada* poderá surgir para as outras partes dessa *reestruturação*, se as condições previstas no item 56 forem atendidas, mesmo antes de existir um contrato firme de venda.

64. Uma *provisão* para *reestruturação* deve incluir somente as despesas diretas decorrentes da *reestruturação*, que são:

- (a) necessariamente ocasionadas pela *reestruturação*; e
- (b) não associadas às atividades em andamento da entidade.

65. Uma *provisão* para *reestruturação* não inclui custos como:



CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 489, DE 03 DE OUTUBRO DE 2005.

- (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- (b) propaganda e marketing; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos se relacionam à futura condução do negócio e não são *passivos* relativos à *reestruturação* na data do balanço. Esses desembolsos são reconhecidos na mesma base, como se surgissem independentemente de uma *reestruturação*.

66. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data de uma *reestruturação*, não são incluídas em uma *provisão*, a menos que se relacionem a um *contrato oneroso*, conforme definido no item 6.

67. Conforme descrito no item 40, os ganhos esperados na baixa de ativos não são levados em consideração na mensuração de uma *provisão* para *reestruturação*, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da *reestruturação*.

DIVULGAÇÃO

68. Para cada tipo de *provisão* relevante, uma entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) *provisões* adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas *provisões* existentes;
- (c) montantes utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a *provisão*) durante o período;
- (d) montantes não utilizados, estornados durante o período; e
- (e) despesas financeiras apropriadas no período para as *provisões* ajustadas ao valor presente e qualquer mudança na taxa de desconto.

Não são necessárias informações comparativas.

69. Além do descrito no item 68, uma entidade deve divulgar, para cada tipo de *provisão* relevante:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer desembolsos;



(b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma desses desembolsos. Quando for necessário fornecer informações adequadas, uma entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme abordado no item 39; e

(c) o montante de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso.

70. A menos que seja *remota* a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso, a entidade deve divulgar, para cada tipo de *contingência passiva* relevante na data do balanço, uma breve descrição da natureza da *contingência passiva* e, quando praticável:

(a) uma estimativa do efeito financeiro, mensurada de acordo com os itens 28 a 40;

(b) uma indicação das incertezas relacionadas ao montante ou ao tempo de qualquer desembolso; e

(c) a possibilidade de qualquer reembolso.

71. Na determinação de quais *provisões* ou *contingências passivas* podem ser agregados para formar um tipo único, é necessário considerar se a natureza dos itens é similar o suficiente para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 69(a) e (b) e 70(a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma *provisão* única os montantes relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria adequado tratar como uma *provisão* única os valores relacionados a garantias de produtos vendidos e os montantes relativos a processos judiciais.

72. Quando uma *provisão* e uma *contingência passiva* surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações requeridas pelos itens 68 a 70 de maneira que evidencie a ligação entre a *provisão* e a *contingência passiva*.

73. Quando for *provável* uma entrada de *recursos*, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza da *contingência ativa* na data do balanço e, se praticável, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados, usando os princípios descritos para as provisões contidos nos itens 28 a 40. Essas divulgações devem evitar dar indicações indevidas quanto à probabilidade do ganho.

74. Quando algumas das informações necessárias, de acordo com os itens 70 e 73, não forem divulgadas por não ser praticável a sua apresentação, a entidade deve divulgar esse fato.

75. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações necessárias em conformidade com os itens 68 a 73 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre o assunto da *provisão*, *contingência passiva* ou *contingência ativa*. Nesses casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa e o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa,



CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 489, DE 03 DE OUTUBRO DE 2005.

bem como deve avaliar a necessidade de comunicar o assunto ao órgão regulador, nos termos das normas existentes acerca de informações confidenciais.

76. Nos casos em que, para fins de divulgação, ocorrer a compensação de *passivos* com valores depositados em juízo, permitida nos termos desta NPC, deverão ser destacadas, em nota explicativa, as quantias que estão sendo compensadas e a explicação das eventuais diferenças existentes.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

77. Os efeitos da adoção desta NPC que não se relacionarem a mudanças de estimativas devem ser apresentados como ajustes de exercícios anteriores.

78. O ajuste a valor presente previsto nos itens 37, 38 e 45 deverá ser efetuado apenas se requerido por uma norma específica que se refira à *provisão*, ou quando da edição de norma que dê legitimidade à aplicação desse conceito nas práticas contábeis adotadas no Brasil.

ENTRADA EM VIGOR

79. Esta NPC entra em vigor para as demonstrações contábeis que abrangem os períodos que começam em 1º de janeiro de 2006, ou após essa data, incentivando-se a sua aplicação imediata, e revoga disposições anteriores, inclusive o Pronunciamento do IBRACON XXII - Contingências.


ANEXO I
SUMÁRIO DO TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

Tipo de contingência	Probabilidade	Tratamento	Referência com os itens da NPC
Contingência ativa	Praticamente certa	Reconhecer o ativo.	25
	Provável	Divulgar.	26
	Possível ou remota	Não divulgar.	72
Contingência passiva	Provável	Provisionar.	10
	- mensurável com suficiente segurança		
	- não mensurável com suficiente segurança	Divulgar.	21
	Possível	Divulgar.	11(b)
	Remota	Não divulgar.	22, 70 e 75

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

1. Garantias

Uma montadora dá garantia de dois anos para uma determinada linha de veículos a partir da data da venda pela concessionária. Baseada em experiências passadas, a montadora sabe que é *provável* que alguns dos veículos vendidos apresentem problemas nesses dois anos, que são cobertos pela garantia. Nesse caso, o *fato gerador* da obrigação é a venda do veículo pela concessionária, dando a garantia de dois anos, e é *provável* que, para alguns veículos, ocorra desembolso por parte da montadora. Nesse caso, deve ser constituída *provisão* para cobrir esses eventuais custos, baseada na melhor estimativa possível.

Esse é o típico exemplo de uma situação na qual a possibilidade de que uma obrigação analisada isoladamente (um veículo) venha a ocorrer é menor que *provável*. Entretanto, a possibilidade de que parte de uma obrigação analisada de forma associada (em nosso exemplo, a linha de veículos) venha a ocorrer é *provável*. Dessa forma, uma *provisão* deve ser constituída.

Na mesma linha da garantia, está a política de reembolso de compras de clientes insatisfeitos, adotada comumente por entidades de determinados segmentos da economia. Essa política é divulgada ao público e, muitas vezes, é parte integrante da estratégia publicitária dessas entidades, e, em alguns casos, algumas dessas entidades chegam a registrar o compromisso público do reembolso em cartório. Em ambos os casos, a entidade criou uma expectativa válida no consumidor. Assim, como na situação das garantias, uma *provisão* deve ser constituída para cobrir os custos de reembolso, na melhor estimativa possível.

2. Danos ambientais

Em determinadas circunstâncias, quando danos ambientais são causados, a entidade pode, por diversas razões, não estar obrigada a remediá-los. Assim, inicialmente, não se fala em obrigação; entretanto, o surgimento de uma nova lei ou um comprometimento público da entidade fará surgir uma *obrigação legal* ou *não formalizada*, respectivamente, e, nesse caso, observada a devida avaliação sobre a possibilidade dessa obrigação se concretizar, a constituição de uma *provisão* poderá ser necessária.

A lei referida no item anterior pode não ter sido aprovada ainda, mas se a sua aprovação é *praticamente certa*, uma *provisão* deverá ser constituída.



Vejam as situações a seguir e a correspondente análise:

(a) Uma entidade que lança resíduos na água de um rio próximo da fábrica, em razão das pressões cada vez mais crescentes da população e de organismos internacionais, decide investir na construção de uma Estação de Tratamento, com o objetivo de tratar os resíduos que serão lançados no rio. Nessa situação, não cabe constituir *provisão* para os dispêndios com a construção de uma Estação de Tratamento, pois trata-se, na verdade, de uma mudança no processo produtivo. Entretanto, caso a obrigação pela reparação do dano já causado diretamente ao rio, e indiretamente ao meio ambiente, seja provável, uma *provisão* deverá ser constituída, *provisão* esta que exclui os custos com a Estação de Tratamento, que influenciará no processo futuro, e não na ajuda do tratamento dos danos já causados.

(b) Uma entidade é vencedora em um processo de licitação para exploração de petróleo em alto-mar. O contrato prevê que, no caso de descontinuidade da operação, por exaustão do poço ou por qualquer outro motivo, a entidade deverá arcar com os custos de remoção da plataforma de petróleo e reparação do leito do mar. Nessa situação, a entidade deverá constituir *provisão* para remoção da plataforma com contrapartida no custo da própria plataforma, já que o *fato gerador* é a sua instalação. Em relação ao custo de restauração do leito, uma *provisão* deve ser feita e ajustada mensalmente, à medida que o poço for sendo explorado.

3. Reestruturação

Em reunião da diretoria de uma entidade, realizada em dezembro de 2001, esta decidiu que efetuará uma *reestruturação* que incluirá redução de níveis hierárquicos, demissões e fechamento de unidades deficitárias. A reunião aprovou as principais linhas do plano de *reestruturação*, mas a administração ainda não divulgou esse plano às partes envolvidas (funcionários, clientes, fornecedores etc.). Assim, em 31 de dezembro de 2001, a *provisão* ainda não deve ser constituída, pelo menos até que o plano seja divulgado em detalhes suficientes para as partes envolvidas. Caso a comunicação tivesse sido feita antes de 31 de dezembro de 2001, o balanço deveria contemplar *provisão* para fazer face à melhor estimativa dos custos a incorrer por conta da *reestruturação*.

Outro exemplo é o de uma fábrica cuja receita é derivada, em sua quase totalidade, da venda de um componente automotivo, que, em 2001, é fornecido exclusivamente para duas montadoras de automóveis. Essas montadoras fazem comunicado público ou enviam cartas à fábrica avisando que, a partir de 1º de janeiro de 2002, não mais utilizarão esse componente em seus automóveis, com antecedência suficiente para não ser considerado quebra de contrato. Nesse caso, a administração não terá muitas opções, e a *reestruturação* é praticamente inevitável, ou seja, é *provável*, já que o pressuposto da continuidade estará afetado. A melhor estimativa de gastos com a *reestruturação* deverá ser feita e provisionada. Caso a entidade venha a implantar uma nova fábrica para produzir um novo componente, podendo até ser o componente que irá substituir o que ela fornecia, os dispêndios relativos à *reestruturação* da planta/linha de produção anterior deverão ser lançados ao resultado, não podendo, portanto, ser alocados ao custo da nova fábrica de produção. Antes de ser efetuada a *provisão* para a *reestruturação*, a administração deverá efetuar o ajuste no valor dos ativos ao seu valor de recuperação. Caso haja situações em que se preveja ganho sobre baixas esperadas de ativos, esses ganhos não são levados em consideração na mensuração de uma *provisão* para *reestruturação*.



4. Tributos

(a) A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma *obrigação legal* a pagar à União. Assim, a *obrigação legal* deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma *provisão derivada de apropriações por competência*. Trata-se de uma *obrigação legal* e não de uma *provisão* ou de uma *contingência passiva*, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como *provável* o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada *praticamente certa*, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma *contingência ativa*, e não de uma *contingência passiva* a ser revertida, pois o *passivo*, como dito no item anterior, é uma *obrigação legal* e não uma *provisão* ou uma *contingência passiva*.

(b) Nas circunstâncias de processos ainda não julgados definitivamente, em que a entidade discute a recuperação de tributos, supostamente pagos a maior, mas nos estritos termos da lei em discussão, e obtém liminar permitindo compensar aqueles valores com outros tributos, a entidade não deverá registrar o ganho contingente, amparada nessa liminar.

Isso porque a liminar é um instrumento provisório, e, portanto, a realização do ganho não é definitiva. Nesses casos, a Entidade irá proceder à compensação do ponto de vista financeiro; todavia, o tributo compensado deverá ainda figurar como *obrigação legal* até o desfecho final da causa. Como sua liquidação também é provisória, se o desfecho for desfavorável à entidade, esta deverá recolher o tributo anteriormente compensado com os acréscimos legais, conforme aplicável.

(c) Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado “remoto”, e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

(d) Existem situações em que uma entidade ainda não obteve a decisão final favorável à recuperação de um tributo ou à extinção da obrigação tributária registrada, mas há jurisprudência favorável para outras entidades em casos idênticos, bem como avaliação dos advogados de que as chances



de um desfecho favorável são prováveis. Mesmo nas situações em que há jurisprudência favorável, isso não é suficiente para dar base ao reconhecimento do ganho contingente, uma vez que não está assegurada uma decisão final favorável à entidade, pois muitos outros fatores podem influenciar essa decisão, por exemplo, o ramo de atividade, a formalização do processo etc. A entidade, por outro lado, deve fazer divulgação em nota explicativa acerca do assunto.

5. Contrato oneroso

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20XX, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, com custo total de R\$ 8 milhões. A entidade recebeu a oferta de sub-arrendar a fábrica por R\$ 5 milhões pelo período de quatro anos. A entidade tem também a opção de cancelar o contrato de arrendamento pagando multa de R\$ 2 milhões.

Nessa situação, o evento passado é a assinatura do contrato de arrendamento, que dá origem a uma obrigação legal e atual. O arrendamento torna-se oneroso, com provável saída futura de recursos, e, assim, neste momento, uma provisão é reconhecida pelo menor valor entre cumprir ou deixar de cumprir o contrato. Mesmo que, por uma questão de imagem, a entidade esteja estudando a opção de cumprir o contrato e arrendar a fábrica a fim de possibilitar a manutenção do emprego das pessoas que não irão para a nova fábrica, a provisão a ser constituída será de R\$ 2 milhões. A provisão, entretanto, deverá ser ajustada para o valor de R\$ 3 milhões (custo de arrendamento de R\$ 8 milhões menos receita de subarrendamento de R\$ 5 milhões), no momento em que ficar praticamente afastada a possibilidade de cancelar o contrato original, o que poderá ocorrer no momento de assinatura do subarrendamento.