



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

DELIBERAÇÃO CVM Nº 620, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

Aprova a Interpretação Técnica ICPC 11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de recebimento em transferência de ativos dos clientes.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatória, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 11, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexa à presente Deliberação, que trata de recebimento em transferência de ativos dos clientes; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

Original assinado por

MARIA HELENA DOS SANTOS FERNANDES DE SANTANA
Presidente



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

DELIBERAÇÃO CVM Nº 620, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 11

Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 18

Índice	Item
REFERÊNCIAS	
ANTECEDENTES	1 – 3
ALCANCE	4 – 7
QUESTÕES	8
CONSENSO	9 – 21
A definição de ativo é alcançada?	9 – 10
Como deve ser mensurado no reconhecimento inicial um item transferido do imobilizado de seu cliente?	11
Como deve ser contabilizada a contrapartida desse lançamento de reconhecimento inicial?	12 – 13
Serviços separadamente identificáveis	14 – 17
Reconhecimento de Receita	18 - 20
Como a entidade deve contabilizar uma transferência de caixa de seu cliente?	21
EXEMPLOS ILUSTRATIVOS	



Referências

- Pronunciamento Técnico Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis
- Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
- Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado
- Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas
- Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais
- Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão

Antecedentes

1. No segmento de utilidades, uma entidade pode receber de seus clientes itens do ativo imobilizado que têm de ser usados para conectar esses clientes a uma rede e com isso provê-los com o acesso contínuo ao fornecimento de serviços, como por exemplo o fornecimento de eletricidade, gás ou água. Alternativamente, uma entidade pode receber recursos (caixa) de seus clientes para servir ao propósito da aquisição ou construção desses itens do imobilizado. Normalmente, esses clientes são compelidos a pagar montantes adicionais pela aquisição de bens ou serviços com base no uso.
2. Transferências de ativos dos clientes podem ser observadas na indústria e em outros segmentos além do de utilidades. Por exemplo, uma entidade que terceirize seu departamento de tecnologia da informação (TI) pode transferir itens do imobilizado dessa natureza para o prestador do serviço terceirizado.
3. Em alguns casos, aquele que transfere o ativo pode não ser a entidade que eventualmente tenha o acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços e será o beneficiário desses bens e serviços. Entretanto, por conveniência, esta Interpretação qualifica a entidade que transfere o ativo como sendo o cliente.

Alcance

4. Esta Interpretação é aplicável à contabilização da transferência de itens do imobilizado pela entidade que recebe tais transferências de seus clientes.
5. Contratos contemplados no alcance desta Interpretação são contratos através dos quais uma entidade recebe de seu cliente um item do imobilizado que a entidade tem que utilizar para conectar seu cliente a uma rede de fornecimento de bens e serviços, prover o cliente com o acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços ou para ambos os propósitos.
6. Esta Interpretação também é aplicável a contratos, através dos quais uma entidade recebe caixa de um cliente que deve ser direcionado tão-somente para construção ou aquisição de um item do imobilizado para conectar seu cliente a uma rede de fornecimento de bens e serviços, prover o cliente com o acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços ou para ambos os propósitos.
7. Esta Interpretação não é aplicável a contratos cuja transferência caracteriza subvenção e assistência governamentais, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência



Governmentais, ou infra-estrutura utilizada em um contrato de concessão de serviços, que está dentro do alcance da Interpretação ICPC 01 – Contratos de Concessão.

Questões

8. Esta Interpretação disciplina as seguintes questões:
- (a) a definição de um ativo é alcançada?
 - (b) se a definição de um ativo é alcançada, como deve ser mensurado no reconhecimento inicial um item transferido do imobilizado de seu cliente?
 - (c) se um item do imobilizado é mensurado pelo valor justo no reconhecimento inicial, como deve ser contabilizada a contrapartida desse lançamento?
 - (d) como a entidade deve contabilizar uma transferência de caixa de seu cliente?

Consenso

A definição de um ativo é alcançada?

9. Quando a entidade receber de um cliente uma transferência de um item do ativo imobilizado, a sua administração deverá verificar, através de julgamento, se esse item se enquadra no conceito de ativo à luz da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. O item 49 (a) da Estrutura Conceitual orienta que ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. Na maior parte das circunstâncias, a entidade obtém o direito de propriedade para o item do imobilizado transferido. Entretanto, ao se verificar se existe um ativo, o direito de propriedade não é essencial. Dessa forma, se o cliente continua a controlar o item transferido, não há enquadramento no conceito de ativo, muito embora tenha sido observada a transferência de propriedade.
10. A entidade que controla um ativo usualmente pode dar a destinação que julgar conveniente para esse ativo. Por exemplo, a entidade pode trocar esse ativo por outros ativos, empregá-lo na produção de bens ou serviços, cobrar um preço pelo seu uso por terceiros, utilizá-lo para liquidar passivos, mantê-lo ou distribuí-lo para os proprietários. A entidade que recebe de um cliente uma transferência de um item do imobilizado deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes quando for avaliar se o controle sobre o mesmo sofreu alteração. Por exemplo, muito embora a entidade precise utilizar o item transferido do imobilizado para prover um ou mais serviços aos seus clientes, ela pode ter a capacidade de decidir como o item transferido do imobilizado deve ser operado e mantido e quando deve ser repostado. Nesse caso, a entidade naturalmente iria chegar à conclusão de que controla o item transferido do imobilizado de seu cliente.

Como deve ser mensurado no reconhecimento inicial um item transferido do imobilizado de seu cliente?

11. Se a entidade conclui que a definição de ativo é alcançada, ela deve reconhecer o ativo transferido como um item do imobilizado em linha com o disposto no item 7 do Pronunciamento Técnico CPC



27 – Ativo Imobilizado e mensurá-lo no reconhecimento inicial ao valor justo de acordo com o item 24 desse mesmo Pronunciamento do CPC.

Como deve ser contabilizada a contrapartida desse lançamento de reconhecimento?

12. A discussão seguinte parte da premissa de que a entidade beneficiada com o item transferido do imobilizado chegou à conclusão de que o item transferido deve ser reconhecido e mensurado de acordo com os itens 9 a 11.
13. O item 12 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas orienta que “Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhantes, a troca não é vista como transação que gera receita”. De acordo com os termos dos contratos contemplados no alcance desta Interpretação, a transferência de um item do imobilizado seria considerada uma troca por bens ou serviços de natureza distinta. Consequentemente, a entidade deverá reconhecer uma receita, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 30.

Serviços separadamente identificáveis

14. A entidade pode contratar a prestação de um ou mais serviços em troca do item do imobilizado transferido, como por exemplo, conectar o cliente a uma rede, prover o cliente com o acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços, ou ambos. De acordo com o item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30, a entidade deve segregar os serviços separadamente identificáveis contemplados no contrato.
15. Características indicativas de que a conexão do cliente a uma rede é um serviço separadamente identificável incluem:
 - (a) um serviço de conexão é prestado ao cliente e possui valor por si mesmo (“stand-alone value”) para o cliente;
 - (b) o valor justo do serviço de conexão pode ser mensurado confiavelmente.
16. Uma característica indicativa de que o ato de prover o cliente com acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços é um serviço separadamente identificável repousa no fato de que, no futuro, o cliente, procedendo à transferência, irá ter acesso contínuo aos bens ou serviços, ou ambos, a um preço menor do que seria praticado não fosse a transferência do item do imobilizado.
17. Por outro lado, uma característica indicativa de que a obrigação de prover o cliente com acesso contínuo ao fornecimento de bens e serviços origina-se de termos de uma licença de operação da entidade ou de outra medida de regulação, muito mais do que advinda de um contrato relativo à transferência de um item do imobilizado, repousa no fato de que o cliente que procedeu à transferência paga o mesmo preço que aqueles que assim não procederam, muito embora façam jus ao mesmo acesso contínuo de bens e serviços, ou de ambos.

Reconhecimento de Receita

18. Se somente um serviço é identificado, a entidade deverá reconhecer a receita quando o serviço for prestado de acordo com o item 20 do Pronunciamento Técnico CPC 30.



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

DELIBERAÇÃO CVM Nº 620, DE 22 DE DEZEMBRO DE 2009

19. Se mais de um serviço separadamente identificável for observado, o item 13 do Pronunciamento Técnico CPC 30 requer que o valor justo do total do objeto negocial recebido ou a ser recebido, com base no contrato, seja alocado a cada serviço e seja então aplicado o critério de reconhecimento do Pronunciamento Técnico CPC 30 a cada serviço.
20. Se um serviço contínuo é identificado como parte de um contrato, o período sobre o qual a receita deverá ser reconhecida pelo serviço é geralmente determinado pelos termos do contrato com o cliente. Se o contrato não especificar um período, a receita deverá ser reconhecida para um período não excedente à vida útil do ativo transferido para ser utilizado na prestação contínua do serviço.

Como a entidade deve contabilizar uma transferência de caixa de seu cliente?

21. Quando a entidade receber uma transferência de caixa de um cliente, ela deverá verificar se o contrato está contemplado no alcance desta Interpretação, em linha com o item 6. Se assim estiver, a entidade deverá verificar se o item do imobilizado, a ser construído ou adquirido, enquadra-se na definição de ativo, de acordo com os itens 9 e 10 desta Interpretação. Se a definição de ativo imobilizado for alcançada, a entidade deve inicialmente reconhecer, em contrapartida ao caixa recebido, uma conta no passivo representativa da obrigação pela aquisição ou construção do imobilizado; quando esse ativo for adquirido ou construído, a entidade deve reconhecer o item do imobilizado ao seu custo conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27 e deve reconhecer a receita de acordo com os itens 13 a 20 desta Interpretação pela baixa do passivo, representado pelo montante de caixa recebido do cliente.



Exemplos Ilustrativos

Estes exemplos acompanham, mas não são parte integrante da Interpretação ICPC 11.

Exemplo 1

- IE1 Uma companhia do ramo de construção civil está construindo residências em uma área desprovida de rede de eletricidade. Com o propósito de acessar essa rede, a companhia é requerida a construir uma subestação de energia que é então transferida para a concessionária de energia elétrica responsável pelo serviço de distribuição. A premissa deste exemplo é que a concessionária de energia elétrica chega à conclusão de que a subestação transferida enquadra-se no conceito de ativo. A concessionária então utiliza a subestação para conectar cada casa do empreendimento imobiliário residencial à sua rede de energia elétrica. Neste caso, serão os proprietários das residências que irão eventualmente utilizar a rede para suprimento de sua necessidade de energia elétrica, muito embora eles não tenham inicialmente transferido a subestação. Admita-se que, por força de regulação, a concessionária de energia elétrica tem a obrigação de prover o acesso contínuo à rede de energia a todos os seus usuários, pelo mesmo preço, independentemente de haverem ou não transferido um ativo. Dessa forma, os usuários da rede de energia que transferiram o ativo para a concessionária pagam, pelo uso contínuo da rede, o mesmo preço que aqueles que assim não procederam. Admita-se também que os usuários da rede de energia elétrica têm a faculdade de adquirir eletricidade de outras concessionárias prestadoras de serviços de distribuição, além da própria concessionária responsável pela rede, muito embora tenham de usar a rede para terem suprimento de modo contínuo o acesso à energia elétrica.
- IE2 Alternativamente, a concessionária responsável pela rede pode construir a subestação e receber uma transferência de um montante de caixa da companhia do ramo de construção civil a ser aplicado única e exclusivamente para tal fim. O montante de caixa transferido necessariamente não equivaleria ao custo total da subestação. É assumido que a subestação remanesce como um ativo da concessionária responsável pela rede.
- IE3 Neste exemplo, a Interpretação aplica-se a uma concessionária responsável por uma rede de energia elétrica que recebe em transferência uma subestação de uma companhia do ramo de construção civil. A concessionária responsável pela rede de energia deve reconhecer a subestação como um item do imobilizado e mensurá-lo ao valor justo no seu reconhecimento inicial (ou ao seu custo de construção nas circunstâncias descritas no item IE2) de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. O fato de os usuários da rede de energia, que transferiram um ativo para a concessionária responsável, pagarem o mesmo preço que aqueles que assim não procederam, é um indicativo de que a obrigação de prover acesso contínuo à rede de energia não é um serviço segregadamente identificável da transação. Ademais, conectar a casa à rede de energia é o único serviço a ser prestado em contrapartida à subestação entregue. Portanto, a concessionária responsável pela subestação deverá reconhecer a receita advinda da transação pelo valor justo da subestação (ou pelo montante de caixa recebido da companhia do ramo de construção civil nas circunstâncias descritas no item IE2) quando as casas forem conectadas à rede, de acordo com o item 20 do Pronunciamento CPC 30 – Receitas.

Exemplo 2

- IE4 Um construtor de casas ergue uma delas em uma região reurbanizada de uma importante cidade. Como parte do projeto de construção, o construtor instala um duto condutor de água para fazer a



ligação da casa ao duto central de água que passa em frente da casa. Admita-se que, em decorrência de o duto construído localizar-se no terreno da casa, o proprietário da casa pode restringir o acesso ao mesmo. O proprietário também é responsável pela manutenção do duto. Neste exemplo, os fatos indicam que o conceito de ativo não é alcançado para a companhia concessionária de água.

IE5 Alternativamente, um construtor ergue múltiplas casas e instala um duto em uma região do terreno compartilhada pelos proprietários, ou em uma região pertencente à área pública, para conectar as casas ao duto central de água. O construtor das casas transfere a propriedade do duto para a companhia concessionária de água que será responsável pela sua manutenção. Neste exemplo, os fatos indicam que a concessionária de água controla o duto e deve reconhecê-lo como um ativo.

Exemplo 3

IE6 Uma entidade firma um contrato com um cliente envolvendo a terceirização da área de tecnologia da informação (TI) deste último. Como parte do contrato, o cliente transfere a propriedade dos seus equipamentos de TI para a entidade. Inicialmente, a entidade precisa usar os equipamentos para prover o serviço requerido por meio do contrato de terceirização. A entidade é responsável pela manutenção dos equipamentos e por sua reposição quando assim resolver proceder. A vida útil dos equipamentos é estimada em três anos. O contrato de terceirização requer que o serviço seja prestado por dez anos a um preço fixo que é inferior ao preço que seria cobrado pela entidade caso os equipamentos de TI não tivessem sido transferidos.

IE7 Neste exemplo, os fatos indicam que os equipamentos de TI são ativos para a entidade. Portanto, a entidade deverá reconhecer os equipamentos de TI como ativos e mensurá-los ao valor justo no momento inicial, de acordo com o item 24 do Pronunciamento Técnico CPC 27. O fato de o preço cobrado pela prestação do serviço de terceirização contratada estar abaixo do preço que a entidade usualmente praticaria na ausência da transferência dos equipamentos de TI é um indicativo de que o serviço de terceirização é um serviço separadamente identificável incluído no bojo do contrato. Os fatos também indicam ser ele o único serviço a ser prestado em contrapartida à transferência dos equipamentos de TI. Portanto, a entidade deverá reconhecer a receita advinda da transação de troca à medida que o serviço for sendo prestado, ou seja, ao longo dos 10 anos de vigência do contrato de terceirização celebrado.

IE8 Alternativamente, admita-se que, após os três primeiros anos, o preço que a entidade cobre pela terceirização sofra um incremento para refletir o custo que ela irá incorrer para repor os equipamentos transferidos do cliente.

IE9 Nesse caso, o preço reduzido que é cobrado pelos serviços prestados, vis-à-vis o contrato de terceirização, reflete a vida útil dos equipamentos transferidos. Por essa razão, a entidade deve reconhecer a receita advinda da transação de troca ao longo dos três primeiros anos do contrato.