CVM Comissão de Valores Mobiliários

DELIBERAÇÃO CVM Nº 581, DE 31 DE JULHO DE 2009

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 21 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de demonstração intermediária.

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 15 de julho de 2009, 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 obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 21, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de demonstração intermediária;

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

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 21

Demonstração Intermediária

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 34

Índice	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	**1 – 3**
DEFINIÇÕES	**4**
CONTEÚDO DA DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL INTERMEDIÁRIA	**5 – 25**
Componentes mínimos de demonstração contábil intermediária	**8 – 8A**
Forma e conteúdo da demonstração contábil intermediária	**9 – 14**
Notas explicativas selecionadas	**15 – 18**
Divulgação em conformidade com Pronunciamentos Técnicos do CPC	**19**
Períodos para os quais demonstrações contábeis intermediárias devem ser apresentadas	**20 – 22**
Materialidade	**23 – 25**
DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ANUAIS	**26 – 27**
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	**28 – 42**
Mesmas políticas contábeis que as anuais	**28 – 36**
Receita recebida sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente	**37 – 38**
Custo incorrido não homogeneamente durante o exercício social	**39**
Aplicando os princípios de reconhecimento e mensuração	**40**
Uso de estimativa	**41 – 42**
REAPRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES ANTERIORES DE PERÍODO INTERMEDIÁRIO	**43 – 45**
APÊNDICE A - Ilustração de períodos requeridos a serem apresentados	
APÊNDICE B - Exemplos de aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração	
APÊNDICE C - Exemplos do uso de estimativa	
APÊNDICE D - Demonstração contábil intermediária e perda por recuperabilidade (*impairment*) (*IFRIC 10*)	

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o conteúdo mínimo de uma demonstração contábil intermediária e os princípios para reconhecimento e mensuração para demonstrações completas ou condensadas de período intermediário. Demonstrações intermediárias tempestivas e confiáveis aumentam a habilidade dos investidores, dos credores e de outros usuários a entender a capacidade de a entidade gerar lucros e fluxos de caixa e sua condição financeira e de liquidez.

Alcance

1. Este Pronunciamento não especifica quais entidades devem divulgar ou publicar suas demonstrações contábeis intermediárias, ou com qual frequência e intervalo. Entretanto, governos, reguladores, bolsas de valores e órgãos contábeis frequentemente requerem que as entidades, cujos passivos ou títulos patrimoniais sejam negociados publicamente, divulguem ou publiquem demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento é aplicável se uma entidade é requerida a divulgar ou a publicar demonstrações contábeis intermediárias de acordo com os Pronunciamentos do CPC. As companhias abertas são incentivadas a divulgar demonstrações contábeis intermediárias de acordo com os princípios de reconhecimento, mensuração e de divulgação contidos neste Pronunciamento. Especificamente, as companhias abertas são encorajadas a:

   (a) disponibilizar demonstrações contábeis intermediárias pelo menos semestralmente; e

   (b) provê-las em até 60 dias após o fim do período intermediário.

2. Cada demonstração contábil, anual ou intermediária, é avaliada individualmente com relação à conformidade aos Pronunciamentos do CPC. O fato de que uma entidade pode não proporcionar demonstrações contábeis intermediárias durante um exercício social em particular ou que pode disponibilizar demonstrações contábeis intermediárias que não estejam de acordo com este Pronunciamento não implica que as demonstrações contábeis anuais não estejam de acordo com os Pronunciamentos do CPC.

3. Se uma demonstração contábil intermediária de uma entidade é descrita como estando em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, ela deve atender a todos os requisitos do item 19 deste Pronunciamento. O item 19 requer certas divulgações sobre esse assunto.

Definições

4. Os termos a seguir são usados neste Pronunciamento com os significados especificados:

   Período intermediário é um período inferior àquele do exercício social completo.

   Demonstração contábil intermediária significa uma demonstração contábil contendo um conjunto completo de demonstrações contábeis (assim como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas (assim como descrito neste Pronunciamento) de período intermediário.

Conteúdo da demonstração contábil intermediária

5. O Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis define um conjunto completo de demonstrações contábeis como incluindo os seguintes componentes:

   (a) balanço patrimonial ao final do período;

   (b) demonstração do resultado do período;

   (c) demonstração do resultado abrangente do período;

   (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;

   (e) demonstração dos fluxos de caixa do período;

   (f) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;

   (g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e

   (h) o balanço patrimonial do início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à republicação ou à reapresentação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em demonstrativo próprio ou incluída dentro das mutações do patrimônio líquido.

6. Pelo interesse de tempestividade e considerações de custos, bem como para evitar repetições de informações previamente divulgadas, a entidade pode ser requerida a divulgar menos informações nos períodos intermediários do que em suas demonstrações contábeis anuais. Este Pronunciamento define o conteúdo mínimo da demonstração contábil intermediária como sendo demonstrações contábeis condensadas e notas explicativas selecionadas. A demonstração contábil intermediária tem como objetivo prover atualização com base nas últimas demonstrações contábeis anuais completas. Portanto, elas focam em novas atividades, eventos e circunstâncias e não duplicam informações previamente reportadas.

7. Este Pronunciamento não proíbe ou desencoraja as entidades de divulgarem ou publicarem o conjunto completo de demonstrações contábeis (como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) nos seus relatórios intermediários, em vez das demonstrações contábeis condensadas e das notas explicativas selecionadas. Este Pronunciamento também não proíbe ou desencoraja as entidades de incluírem nas demonstrações contábeis condensadas mais do que os itens mínimos ou notas explicativas selecionadas de acordo com este Pronunciamento. As orientações de reconhecimento e mensuração deste Pronunciamento também se aplicam a essas eventuais demonstrações completas dos períodos intermediários, e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações requeridas por este Pronunciamento (particularmente as notas explicativas de divulgação selecionadas do item 16), assim como também aquelas requeridas por outros Pronunciamentos.

Componentes mínimos de demonstração contábil intermediária

8. A demonstração contábil intermediária deve incluir, pelo menos, os seguintes componentes:

(a) balanço patrimonial condensado;

(b) demonstração condensada do resultado do exercício;

(c) demonstração condensada do resultado abrangente;

(d) demonstração condensada das mutações do patrimônio líquido;

(e) demonstração condensada dos fluxos de caixa;

(f) notas explicativas selecionadas.

8A. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada como parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Veja-se o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Forma e conteúdo da demonstração contábil intermediária

9. Caso a entidade divulgue ou publique o conjunto completo de demonstrações contábeis no seu relatório intermediário, a forma e o conteúdo dessas demonstrações devem estar em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis para o conjunto completo de demonstrações contábeis.

10. Se a entidade divulga ou publica o conjunto de demonstrações contábeis condensadas nos seus relatórios intermediários, tais demonstrações condensadas devem incluir, no mínimo, cada um dos cabeçalhos e subtotais que estiveram inclusos nas demonstrações contábeis anuais mais recentes e as notas explicativas selecionadas como requeridas por este Pronunciamento. Linhas de itens adicionais devem ser incluídas caso suas omissões façam com que a demonstração contábil intermediária fique enganosa.

11. Na demonstração que apresenta os componentes do resultado de período intermediário, a entidade deve apresentar o lucro por ação básico e diluído para esse período quando a entidade está ao alcance do Pronunciamento Técnico CPC 41 – Resultado por Ação.

11A. Se a entidade apresenta os componentes do resultado em demonstração de resultado à parte como descrito no item 81 do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, ela apresenta o lucro ou o prejuízo por ação básico e diluído nessa demonstração.

12. O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis proporciona orientação para a estrutura das demonstrações contábeis. O Guia de Implementação do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis ilustra modos pelos quais o balanço patrimonial, a demonstração do resultado abrangente e a demonstração das mutações do patrimônio líquido devem ser apresentadas.

13. (Eliminado)

14. A demonstração contábil intermediária é preparada em bases consolidadas se as demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade forem consolidadas. As demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações contábeis consolidadas anuais mais recentes. Se as demonstrações contábeis da entidade incluírem as demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora em adição às demonstrações contábeis consolidadas, este Pronunciamento não requer nem proíbe a inclusão das demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora no seu relatório intermediário.

Notas explicativas selecionadas

15. O usuário de demonstração contábil intermediária de uma entidade deve também ter acesso à última demonstração contábil anual. É desnecessário, portanto, que as notas explicativas de demonstração contábil intermediária proporcionem atualizações relativamente insignificantes às informações que já foram divulgadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis anuais mais recentes. Em uma data intermediária, a explicação de eventos e transações que são significativas ao entendimento das alterações da posição financeira e do desempenho da entidade desde o fim do último período de relato anual são mais úteis.

16. A entidade deve incluir as seguintes informações, no mínimo, nas notas explicativas das demonstrações contábeis intermediárias, se materiais e não evidenciadas em nenhum outro lugar das demonstrações contábeis. Elas devem, geralmente, ser divulgadas em base anualizada. Entretanto, a entidade pode também evidenciar algum outro evento ou operação que sejam materiais para o entendimento do período intermediário corrente:

(a) uma declaração de que as políticas contábeis e os métodos de cálculo são os mesmos nas demonstrações contábeis intermediárias, quando comparados com a demonstração contábil anual mais recente; ou, se tais políticas e métodos foram alterados, uma descrição da natureza e dos efeitos dessa mudança;

(b) comentários explicativos sobre operações intermediárias sazonais ou cíclicas;

(c) a natureza e os montantes dos itens não usuais por causa de sua natureza, tamanho ou incidência que afetaram os ativos, os passivos, o patrimônio líquido, o resultado líquido ou os fluxos de caixa;

(d) a natureza e os valores das alterações nas estimativas de montantes divulgados em período intermediário anterior do ano corrente ou alterações das estimativas dos montantes divulgados em períodos anuais anteriores, se tais alterações têm efeito material no corrente período intermediário;

(e) emissões, recompras e reembolsos de títulos de dívida e de títulos patrimoniais;

(f) dividendos pagos (agregados ou por ação) separadamente por ações ordinárias e por outros tipos e classes de ações;

(g) as seguintes informações por segmento (divulgação de informação por segmento é requerida nas demonstrações contábeis intermediárias de uma entidade somente quando o Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento requer que a entidade evidencie informações por segmento em suas demonstrações contábeis anuais):

(i) receitas de clientes externos, se inclusas na medida do resultado do segmento apresentada aos gestores da entidade;

(ii) receitas intersegmentos, se inclusas na medida do resultado do segmento apresentada aos gestores da entidade;

(iii) medida de resultado por segmento;

(iv) ativos totais pelos quais tenha havido mudança significativa dos montantes evidenciados na última demonstração contábil anual;

(v) descrição das diferenças com relação à última demonstração contábil anual da base de segmentação ou da base de mensuração dos resultados por segmento;

(vi) conciliação do total dos resultados dos segmentos reportáveis ao resultado antes dos tributos da entidade e das operações descontinuadas. Entretanto, se a entidade alocar aos segmentos reportáveis itens tais como despesa de imposto de renda, a entidade deve conciliar o total das medidas dos resultados dos segmentos com o resultado total da entidade após esses itens. Conciliações significativas devem ser separadamente identificadas e descritas em tais conciliações;

(h) eventos subsequentes relevantes ao fim do período intermediário que não tenham sido refletidos nas demonstrações contábeis do período intermediário;

(i) efeito de mudanças na composição da entidade durante o período intermediário, incluindo combinação de negócios, obtenção ou perda de controle de subsidiárias e investimentos de longo prazo, reestruturações e operações descontinuadas. No caso de combinação de negócios, a entidade deve evidenciar as informações requeridas pelo Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios; e

(j) mudanças nos passivos contingentes ou ativos contingentes desde o fim do último período anual de relato.

17. Exemplos desses tipos de divulgações que são requeridas pelo item 16 são mostrados a seguir. Pronunciamentos e Interpretações individuais proporcionam orientações com relação às divulgações de muitos desses itens:

(a) baixa de estoques ao seu valor realizável líquido e reversão de tais baixas;

(b) reconhecimento de perda de valor recuperável (*impairment*) do imobilizado, ativos intangíveis, ou outros ativos, e reversão de tal perda;

(c) reversão de qualquer provisão para custos de reestruturação;

(d) aquisição e baixa de itens do imobilizado;

(e) compromissos de compra de itens do imobilizado;

(f) solução de litígios;

(g) correção de erros de períodos anteriores;

(h) (eliminado);

(i) qualquer inadimplência de empréstimo ou quebra de contratos de empréstimo que não tenham sido renegociados antes do fim do período de relato ou no fim do período de relato; e

(j) transações com partes relacionadas.

18. Outros Pronunciamentos especificam divulgações que devem ser feitas nas demonstrações contábeis. Nesse contexto, demonstrações contábeis significam o conjunto completo de demonstrações normalmente inclusas no relatório anual e algumas vezes incluídas em outros relatórios. Com exceção do requerido no item 16(i), as divulgações requeridas por esses outros Pronunciamentos não são requeridas se as demonstrações contábeis intermediárias da entidade contêm somente demonstrações contábeis condensadas e notas explicativas selecionadas em vez do conjunto completo de demonstrações contábeis.

Divulgação em conformidade com Pronunciamentos Técnicos do CPC

19. Se as demonstrações contábeis intermediárias da entidade estão de acordo com este Pronunciamento, tal fato deve ser evidenciado. A demonstração contábil intermediária não deve ser descrita como estando de acordo com os Pronunciamentos do CPC, a menos que cumpra com todos os requerimentos dos Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do CPC.

Períodos para os quais demonstrações contábeis intermediárias devem ser apresentadas

20. Demonstrações contábeis intermediárias devem incluir as demonstrações contábeis (condensadas ou completas) para os seguintes períodos:

(a) balanço patrimonial ao fim do período intermediário corrente e o balanço patrimonial comparativo do final do exercício social imediatamente precedente;

(b) demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente do período corrente e acumulado no exercício social corrente, comparadas com as dos períodos intermediários do exercício social precedente (corrente e acumulado no ano). Conforme permitido no Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a demonstração do resultado abrangente poderá ser apresentada em demonstrativo próprio ou incluída dentro das mutações do patrimônio líquido;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido acumuladas no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social precedente;

(d) demonstração dos fluxos de caixa acumulados no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social precedente.

21. Para a entidade cujos negócios sejam altamente sazonais, podem ser úteis informações financeiras para os últimos doze meses terminados no final do período intermediário e para os doze meses anteriores comparáveis. Portanto, entidades cujos negócios são altamente sazonais são encorajadas a considerar a divulgação de tais informações em adição às informações referidas no item precedente.

22. O Apêndice A ilustra os períodos requeridos a serem apresentados por entidade que divulga semestralmente e para a entidade que divulga trimestralmente.

Materialidade

23. Na decisão de como se reconhecer, mensurar, classificar ou evidenciar um item na demonstração contábil intermediária, a materialidade deve ser estipulada com relação às informações do período intermediário. Ao serem feitas tais avaliações de materialidade, deve ser reconhecido que as mensurações intermediárias podem ser calcadas em estimativas de maneira mais extensa do que as mensurações que são feitas nas demonstrações contábeis anuais.

24. O Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis e o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro definem como material um item se a sua omissão ou incorreção puder influenciar decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis. O Pronunciamento Técnico CPC 26 requer divulgações separadas de itens materiais, incluindo (por exemplo) operações descontinuadas; e o Pronunciamento Técnico CPC 23 requer divulgação de alterações de estimativas contábeis, erros e alterações de políticas contábeis. Os dois Pronunciamentos não contêm orientações quantitativas com relação à materialidade.

25. Enquanto o julgamento é sempre requerido na avaliação de materialidade, as decisões de reconhecimento e divulgação deste Pronunciamento se baseiam nas informações do próprio período intermediário por razões de inteligibilidade e dos números intermediários. Então, por exemplo, itens não usuais, mudanças de políticas contábeis ou estimativas e erros são reconhecidos e evidenciados com base na materialidade com relação às informações do período intermediário para evitar inferências enganosas que podem resultar da não divulgação. O objetivo principal é assegurar que a demonstração contábil intermediária inclua todas as informações que são relevantes ao entendimento da posição financeira e de desempenho da entidade durante o período intermediário.

Divulgação nas demonstrações contábeis anuais

26. Se a estimativa de um montante relatado em período intermediário for alterada significativamente durante o período intermediário final do exercício social, mas um reporte financeiro não tiver sido divulgado ou publicado para aquele período intermediário, a natureza e o montante da alteração da estimativa devem ser evidenciados em nota explicativa das demonstrações contábeis anuais daquele exercício social.

27. O Pronunciamento Técnico CPC 23 requer divulgação da natureza e (caso aplicável) do montante da alteração de estimativa que tanto tenha um efeito material no período corrente ou seja esperado que tenha um efeito material em períodos subsequentes. O item 16(d) deste Pronunciamento requer divulgações similares para um período intermediário. Exemplos incluem alterações de estimativas do período intermediário final referentes a baixas de estoques, reestruturações ou perdas por *impairment* que foram divulgadas em períodos intermediários anteriores do exercício social. As divulgações requeridas pelos itens precedentes são consistentes com os requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 23 e têm a intenção de estreitar o alcance – com relação somente às alterações de estimativas. A entidade não é requerida a incluir informações adicionais de período intermediário nas suas demonstrações contábeis anuais.

Reconhecimento e mensuração

Mesmas políticas contábeis que as anuais

28. A entidade deve aplicar as mesmas políticas contábeis nas suas demonstrações contábeis intermediárias que são aplicadas nas demonstrações contábeis anuais, com exceção de alterações de políticas contábeis feitas depois da data da mais recente demonstração contábil anual, as quais irão ser refletidas nas próximas demonstrações contábeis anuais. Entretanto, a frequência de reporte da entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afetar a mensuração de seus resultados anuais. Para atingir esse objetivo, as mensurações dos períodos intermediários devem ser feitas em bases anuais.

29. O requerimento de que as entidades apliquem, nas suas demonstrações contábeis intermediárias, as mesmas políticas contábeis que são aplicadas nas demonstrações contábeis anuais pode parecer sugerir que as mensurações do período intermediário são feitas como se cada período intermediário se comportasse como se fosse um período de reporte independente. Entretanto, por dispor que a frequência dos relatórios das entidades não deve afetar as mensurações dos resultados anuais, o item 28 reconhece que um período intermediário é parte de um período financeiro mais amplo. As mensurações anuais podem envolver alterações em estimativas de montantes divulgados em períodos intermediários anteriores do período financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas para esses períodos intermediários são os mesmos que os das demonstrações contábeis anuais.

30. Para ilustrar:

(a) os princípios para reconhecimento e mensuração de perdas com baixas dos estoques, reestruturações ou *impairments* de período intermediário são os mesmos que seriam adotados se a entidade fosse preparar somente as demonstrações contábeis anuais. Entretanto, se tais itens forem reconhecidos e mensurados em período intermediário e a estimativa mudar em período intermediário subsequente daquele mesmo exercício social, as estimativas originais são alteradas em períodos intermediários subsequentes tanto por contabilização de montante adicional de perda quanto por reversão de montante previamente reconhecido;

(b) custos que não se ajustam à definição de ativo ao final de um período intermediário não são diferidos no balanço patrimonial tanto para esperar informações futuras quanto para esperar se vão se adequar à definição de ativo ou para suavizar resultados durante os períodos intermediários do exercício social; e

(c) despesa com imposto de renda e contribuição social é reconhecida em cada período intermediário com base na melhor estimativa da alíquota média efetiva ponderada anual esperada para o exercício social completo. Montantes contabilizados de despesa de imposto de renda e contribuição social de um período intermediário devem ser ajustados em períodos subsequentes daquele exercício social se as estimativas da alíquota anual de imposto mudarem.

31. Pelo item 82 do Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, reconhecimento é o "processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento". As definições de ativos, passivos, receitas e despesas são fundamentais para o reconhecimento ao fim de ambos os períodos de reporte anuais e intermediários.

32. Para ativos, os mesmos testes de benefícios econômicos futuros são aplicáveis tanto nas datas intermediárias quanto nos períodos financeiros anuais. Custos que, por sua natureza, não se qualificariam como ativos ao final do exercício social também não se qualificam em datas intermediárias. Similarmente, um passivo ao fim de um período intermediário de reporte deve representar uma obrigação existente àquela data, assim como deve representar ao fim do exercício social.

33. Característica essencial de receitas e despesas é que as entradas e as saídas de ativos e passivos correspondentes já ocorreram. Se tais entradas e saídas já ocorreram, as correspondentes receitas e despesas são reconhecidas, caso contrário não são reconhecidas. Os itens 94 e 95 do Pronunciamento Conceitual Básico - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis mencionam que "despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo... [A] Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos."

34. Na mensuração de ativos, passivos, receitas, despesas e fluxos de caixa divulgados nas demonstrações contábeis, a entidade que reporta somente em termos anuais é capaz de levar em consideração informações que se tornam disponíveis durante o exercício social. Suas mensurações são, efetivamente, em bases anuais.

35. A entidade que divulga semestralmente usa informações disponíveis até o meio do ano ou logo depois na mensuração das suas demonstrações contábeis dos seis meses e informações disponíveis ao final do ano ou logo depois para o período de doze meses. As mensurações de doze meses vão refletir possíveis alterações nas estimativas de montantes divulgados antes dos primeiros seis meses. Os montantes reportados nas demonstrações contábeis intermediárias dos primeiros seis meses não são ajustados retrospectivamente. Os itens 16(d) e 26 requerem, entretanto, que a natureza e os montantes de qualquer alteração significativa em estimativa sejam evidenciados.

36. A entidade que divulga mais frequentemente do que semestralmente mensura receitas e despesas em bases anuais para cada período intermediário usando informações disponíveis quando cada conjunto de demonstrações estiver sendo elaborado. Montantes de receitas e despesas divulgados

em períodos intermediários correntes vão refletir qualquer alteração de estimativas de valores divulgados em períodos intermediários anteriores do exercício social. Os montantes divulgados em período intermediário anterior não são ajustados retrospectivamente. Os itens 16(d) e 26 requerem, entretanto, que a natureza e o montante de qualquer alteração significativa nas estimativas sejam evidenciados.

Receita recebida sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente

37. Receitas que são recebidas sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente dentro do exercício social não devem ser antecipadas ou diferidas nas datas intermediárias se a antecipação ou o diferimento não for apropriado no fim do exercício social da entidade.

38. Exemplos dessa situação incluem receita de dividendos, *royalties* e subvenções governamentais. Adicionalmente, algumas entidades consistentemente ganham mais receitas em certos períodos intermediários do exercício social do que em outros períodos intermediários, como, por exemplo, receitas sazonais de varejo. Tais receitas devem ser reconhecidas quando elas ocorrem.

Custo incorrido não homogeneamente durante o exercício social

39. Custos que são incorridos de maneira não homogênea durante o exercício social da entidade devem ser antecipados ou postergados se, e somente se, também for apropriado antecipar ou postergar tais tipos de custos ao fim do exercício social.

Aplicando os princípios de reconhecimento e mensuração

40. O Apêndice B proporciona exemplos de como aplicar os princípios gerais de reconhecimento e mensuração estipulados nos itens de 28 a 39.

Uso de estimativa

41. Os procedimentos de mensuração a serem seguidos em uma demonstração contábil intermediária devem ser concebidos para assegurar que resultarão em informações confiáveis e que todas as informações contábeis materiais que são relevantes ao entendimento da posição financeira e de desempenho da entidade estejam adequadamente evidenciados. Enquanto mensurações em ambos os exercícios sociais e intermediários são geralmente baseadas em estimativas razoáveis, a elaboração das demonstrações contábeis intermediárias geralmente requer maior peso no uso de métodos de estimativas do que nas demonstrações contábeis anuais.

42. O Apêndice C proporciona exemplos do uso de estimativas nos períodos intermediários.

Reapresentação de demonstrações de período intermediário anterior

43. A alteração de política contábil, que não seja por especificação de novo Pronunciamento, deve ser refletida:

    (a) por reapresentação das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e das demonstrações contábeis comparáveis de períodos

intermediários de qualquer exercício social anterior que serão reapresentadas nas demonstrações contábeis anuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou

(b) quando impraticável determinar os efeitos cumulativos no início do exercício social da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores, ajuste das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e demonstrações intermediárias comparáveis dos exercícios sociais anteriores, utilizando a nova política contábil prospectivamente a partir da primeira data aplicável.

44. O objetivo do princípio precedente é assegurar que uma única política contábil seja aplicada a uma classe particular de transações ao longo do exercício social inteiro. Pelo Pronunciamento Técnico CPC 23, uma mudança de política contábil é refletida pela aplicação retrospectiva, para o máximo de períodos anteriores possíveis, com a reapresentação das demonstrações contábeis desses períodos anteriores. Entretanto, se os montantes cumulativos dos ajustes referentes aos anos financeiros anteriores for impraticável de serem determinados pelo Pronunciamento Técnico CPC 23, a nova política contábil é aplicada prospectivamente a partir da primeira data em que isso for praticável. O efeito do princípio no item 43 é requerer que, dentro do exercício social, qualquer alteração de política contábil seja aplicada retrospectivamente ou, se isso não for praticável, prospectivamente, não mais tarde do que do início do exercício.

45. Permitir que alterações contábeis sejam refletidas em uma data intermediária dentro do exercício social seria permitir que duas políticas contábeis distintas fossem aplicadas a uma classe particular de transações num único exercício. O resultado seria dificuldades de alocações intermediárias, obscurecendo resultados da operação, e complicando a análise e a inteligibilidade das informações do período intermediário.

Apêndice A
Ilustração de períodos requeridos a serem apresentados

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplos para ilustrar a aplicação do princípio do item 20).

Entidade que divulga ou publica demonstrações contábeis intermediárias semestralmente

A1. O exercício social da entidade acaba em 31 de dezembro (ano calendário). A entidade vai apresentar as seguintes demonstrações contábeis (condensadas ou completas) no seu relatório intermediário semestral de 30 de junho de 20X1:

Balanço Patrimonial:

Em	30 de junho de 20X1	31 de dezembro de 20X0

Demonstração do Resultado e do Resultado Abrangente:

6 meses finalizando em	30 de junho de 20X1	30 de junho de 20X0

Demonstração dos Fluxos de Caixa:

6 meses finalizando em	30 de junho de 20X1	30 de junho de 20X0

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

6 meses finalizando em	30 de junho de 20X1	30 de junho de 20X0

Entidade que divulga ou publica demonstrações contábeis intermediárias trimestralmente

A2. O exercício social da entidade acaba em 31 de dezembro (ano calendário). A entidade vai apresentar as seguintes demonstrações contábeis (condensadas ou completas) nos seus três relatórios intermediários trimestrais, de 31 de março de 20X1 (1º trim 20X1), de 30 de junho de 20X1 (2º trim 20X1) e de 30 de setembro de 20X1 (3º trim 20X1):

Balanço Patrimonial no final do período intermediário e balanço comparativo do ano financeiro imediatamente anterior:

31-mar-20X1	e	31-dez-20X0
30-jun-20X1	e	31-dez-20X0
30-set-20X1	e	31-dez-20X0

Demonstrações do Resultado e do Resultado Abrangente do período intermediário corrente e acumulado do ano, comparadas com os mesmos períodos do ano anterior:

1º Trim 20X1:

(três meses)	01-jan-20X1 a 31-mar-20X1	e	01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2º Trim 20X1:

(seis meses)	01-jan-20X1 a 30-jun-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-jun-20X0
(três meses)	01-abr-20X1 a 30-jun-20X1	e	01-abr-20X0 a 30-jun-20X0

3º Trim 20X1:

(nove meses)	01-jan-20X1 a 30-set-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-set-20X0
(três meses)	01-jul-20X1 a 30-set-20X1	e	01-jul-20X0 a 30-set-20X0

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido acumulada no ano até a data do período intermediário, comparada com o mesmo período do ano anterior:

1º Trim 20X1:

(três meses)	01-jan-20X1 a 31-mar-20X1	e	01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2º Trim 20X1:

(seis meses)	01-jan-20X1 a 30-jun-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

3º Trim 20X1:

(nove meses)	01-jan-20X1 a 30-set-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-set-20X0

Demonstração dos Fluxos de Caixa acumulada no ano até a data do período intermediário, comparada com o mesmo período do ano anterior:

1º Trim 20X1:

(três meses)	01-jan-20X1 a 31-mar-20X1	e	01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2º Trim 20X1:

(seis meses)	01-jan-20X1 a 30-jun-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

3º Trim 20X1:

(nove meses)	01-jan-20X1 a 30-set-20X1	e	01-jan-20X0 a 30-set-20X0

Apêndice B
Exemplos de aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplo de aplicação dos princípios gerais de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos itens 28 a 39).

Imposto sobre a folha de pagamento do empregador e contribuição previdenciária

B1. Se os impostos da folha de pagamento ou contribuições a fundos de previdência patrocinados pelo Estado são estipulados em bases anuais, a correspondente despesa do empregador é reconhecida no período intermediário, usando-se a estimativa de taxa média efetiva anual de impostos sobre a folha de pagamento ou taxa de contribuição, mesmo que grande parte dos pagamentos seja feita logo no início do exercício social. Um exemplo possível seria uma contribuição de seguridade obrigatória até certo nível máximo de renda anual por empregado. Para empregados com renda mais alta, a renda máxima obrigatória seria alcançada antes do fim do exercício social, e o empregador não faria nenhum outro pagamento até o final do ano.

Principais manutenções e renovações periódicas

B2. O custo de manutenção principal periódica ou renovação ou outra despesa sazonal esperados a ocorrer mais ao final do ano não são antecipados para propósito de relatórios intermediários, a menos que um evento tenha causado à entidade a obrigação legal ou construtiva. A mera intenção ou necessidade de incorrer em despesas relacionadas a eventos futuros não são suficientes para o surgimento da obrigação.

Provisão

B3. A provisão é reconhecida quando a entidade realmente não possui alternativa, a não ser a transferência de benefícios econômicos como resultado de evento que criou uma obrigação legal ou construtiva. O montante da obrigação é ajustado para cima ou para baixo, com os correspondentes ganho ou perda reconhecidos na demonstração do resultado, se as melhores estimativas da entidade sobre o montante da obrigação se alterarem.

B4. Este Pronunciamento requer que a entidade aplique o mesmo critério de reconhecimento e mensuração de provisão, tanto nas datas intermediárias quanto ao final do ano financeiro. A existência ou não existência de obrigação de se transferirem benefícios não é função da amplitude do período de reporte. É uma questão fatual.

Bônus de final de ano

B5. A natureza dos bônus de final de ano varia bastante. Alguns são ganhos simplesmente pela continuidade do emprego durante um período de tempo. Alguns bônus são ganhos baseados em medidas mensais, trimestrais ou anuais de resultados operacionais. Eles podem ser puramente discricionários, contratuais ou baseados em anos de precedentes históricos.

B6. Um bônus é antecipado para finalidades de reporte intermediário se, e somente se; (a) o bônus é uma obrigação legal ou prática passada que faz com que o bônus seja uma obrigação não

formalizada (construtiva) para a qual a entidade realmente não tem outra alternativa a não ser fazer os pagamentos; e (b) uma estimativa confiável das obrigações pode ser feita. O Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados proporciona orientação para isso.

Pagamento de arrendamento contingente

B7. Pagamentos de arrendamentos contingentes podem ser um exemplo de obrigações legais ou não formalizadas (construtivas) que são reconhecidas como passivo. Se o arrendador demanda os pagamentos contingentes baseados no atingimento de determinado nível de vendas anuais por parte do arrendatário, obrigações podem surgir nos períodos intermediários do exercício social antes de o nível anual de vendas ser atingido, se tal nível de vendas requerido é esperado ser atingido e a entidade, portanto, não tem outra alternativa realista a não ser fazer os futuros pagamentos dos arrendamentos.

Ativo intangível

B8. A entidade aplica os critérios de definição e reconhecimento para ativos intangíveis da mesma maneira no período intermediário e ao final do ano. Custos incorridos antes dos critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis serem satisfeitos são reconhecidos como despesa. Custos incorridos depois do ponto específico no tempo em que tais critérios são satisfeitos são reconhecidos como parte do custo do ativo intangível. O diferimento de custo de ativos em demonstração contábil intermediária na esperança de que o critério de reconhecimento seja satisfeito mais tarde no exercício social não é justificável.

Aposentadoria e pensão

B9. Custos de aposentadorias e pensões em período intermediário são calculados em bases anuais, usando a taxa atuarial determinada ao fim do exercício social anterior, ajustando-a para flutuações significativas de mercado desde aquele momento e por significantes diminuições, liquidações ou outros eventos singulares.

Férias, feriados e outras abstenções de curto prazo compensáveis

B10. Abstenções compensáveis acumuladas são aquelas que passam de período a período e que podem ser usadas em períodos futuros se os direitos correntes não forem usados em completo. O Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados requer que a entidade mensure o custo esperado de obrigação pela acumulação das abstenções compensáveis ao montante que a entidade espera pagá-las como resultado de direito não usado que tenha sido acumulado até o fim do período de reporte. Aquele princípio também é aplicado ao final dos períodos intermediários. Igualmente, a entidade não reconhece despesa ou passivo para abstenções não cumulativas compensáveis ao fim do período de reporte intermediário, assim como também não as reconhece ao final do período anual de reporte.

Outros custos planejados que podem ser incorridos, porém irregulares

B11. O orçamento da entidade pode incluir certos custos esperados por serem incorridos irregularmente durante o exercício social, tais como contribuições de caridade e custos de treinamento de empregado. Tais custos geralmente são discricionários mesmo que sejam planejados e tendem a

recorrer ano a ano. Reconhecer a obrigação ao final de período intermediário de reporte para tais custos que ainda não tenham sido incorridos geralmente não é consistente com a definição de passivo.

Mensurando despesa de imposto de renda intermediária

B12. A despesa de imposto de renda intermediária é contabilizada por competência usando a taxa que deve ser aplicável ao lucro total anual esperado, ou seja, a alíquota média efetiva anual estimada é aplicada ao lucro antes dos impostos no período intermediário. O mesmo se aplica à contribuição social sobre o lucro líquido.

B13. Isso é consistente com o conceito básico estipulado no item 28 no qual os mesmos princípios contábeis de reconhecimento e mensuração sejam aplicados tanto nas demonstrações contábeis intermediárias quanto nas demonstrações contábeis anuais. A despesa de imposto de renda intermediária é calculada pela aplicação ao lucro antes dos impostos intermediários da taxa que deverá ser aplicável ao lucro anual total esperado, ou seja, a alíquota efetiva média anual de imposto de renda. Essa alíquota efetiva média anual de imposto de renda deve refletir um misto de estruturas de alíquotas progressivas esperadas a serem aplicáveis ao lucro anual inteiro, incluindo alterações promulgadas ou substancialmente promulgadas nas taxas de imposto de renda programadas a terem efeito mais tarde no exercício social. O Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro proporciona orientação sobre alterações substanciais promulgadas nas alíquotas de imposto de renda. A alíquota efetiva média anual de imposto de renda estimada deve ser re-estimada em bases anuais, consistentemente com o item 28 deste Pronunciamento. O item 16(d) requer evidenciação de alterações significativas de estimativas.

B14. Na medida do possível, alíquotas médias anuais efetivas são estimadas distintamente para cada jurisdição fiscal e aplicadas individualmente ao lucro intermediário antes dos impostos de cada jurisdição. Semelhantemente, se diferentes alíquotas de imposto são aplicáveis para diferentes categorias de lucro (tais como de ganhos de capital ou lucro ganho em setores em particular), na medida do possível, taxas individuais são aplicadas para cada categoria individual de lucro intermediário antes dos impostos. Enquanto o grau de precisão é desejável, isso pode não ser alcançável em todos os casos, e a média ponderada das jurisdições ou das categorias de lucros é usada se for uma aproximação razoável dos efeitos quando usadas alíquotas mais específicas.

B15. Para explicar o princípio anterior, a entidade, reportando trimestralmente, espera ganhar $ 10.000 de lucro antes dos impostos em cada trimestre e opera em uma jurisdição tributária com alíquota de 20% sobre os primeiros $ 20.000 de lucros anuais e 30% sobre todos os outros lucros adicionais. Os lucros atuais são equivalentes aos esperados. A tabela a seguir mostra o montante de despesa de imposto de renda que é reportado em cada trimestre:

	1º trimestre	**2º trimestre**	**3º trimestre**	**4º trimestre**	**Anual**
Despesa com imposto de renda	$2.500	$2.500	$2.500	$2.500	$10.000

$ 10.000 de impostos é esperado a ser pago para o ano inteiro sobre $ 40.000 de lucro antes dos impostos. Portanto, a alíquota média efetiva estimada é de 25%.

A tabela a seguir auxilia no detalhamento dos cálculos.

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Lucro antes dos impostos de cada trimestre	**$10.000**	**$10.000**	**$10.000**	**$10.000**
Lucro acumulado antes dos impostos	$10.000	$20.000	$30.000	$40.000
Lucro antes dos impostos (alíquota de 20%)	$10.000	$10.000		
Lucro antes dos impostos (alíquota de 30%)			$10.000	$10.000
Alíquotas efetivas	20%	20%	30%	30%
Impostos devidos em cada trimestre	**$2.000**	**$2.000**	**$3.000**	**$3.000**
Imposto total devido no ano	**$10.000**			
Lucro antes dos impostos total no ano	**$40.000**			
Alíquota média efetiva estimada	**25%**			
Lucro antes dos impostos de cada trimestre	**$10.000**	**$10.000**	**$10.000**	**$10.000**
Despesas trimestrais de imposto de renda	**$2.500**	**$2.500**	**$2.500**	**$2.500**

B16. Como outra ilustração, a entidade que reporta trimestralmente aufere $15.000 de lucros antes dos impostos no primeiro trimestre, mas espera incorrer em prejuízo de $5.000 em cada um dos três trimestres restantes (portanto lucro zero para o ano) e opera em uma jurisdição na qual a alíquota média efetiva estimada é de 20%. A tabela a seguir mostra o montante de despesa de imposto de renda reportado em cada trimestre:

	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	Anual
Despesa com imposto de renda	$3.000	(-)$1.000	(-)$1.000	(-)$1.000	$0

A alíquota média efetiva estimada é de 20% para todos os casos, independente de haver lucro ou prejuízo antes dos impostos.

Diferença entre ano financeiro de reporte e ano fiscal

B17. Se o exercício social e o ano fiscal forem diferentes, a despesa com imposto de renda dos períodos intermediários é mensurada usando alíquotas médias efetivas separadas para cada lucro antes dos impostos na proporção dos lucros antes dos impostos ganhos em cada um anos fiscais.

B18. Para ilustrar, o exercício social da entidade encerra em 30 de junho e ela reporta trimestralmente. O ano fiscal encerra em 31 de dezembro. No ano fiscal 1, a alíquota média efetiva estimada é de 30% e, no ano fiscal 2, de 40%. Em cada trimestre de cada ano, a empresa ganha lucros antes dos impostos de $10.000.

Ano calendário	**1º jul a 30 set 20X1**	**1º out a 31 dez 20X1**	**1º jan a 31 mar 20X2**	**1º abr a 30 jun 20X2**
Ano financeiro	**1º trimestre exercício social 1**	**2º trimestre exercício social 1**	**3º trimestre exercício social 1**	**4º trimestre exercício social 1**
Ano fiscal	**3º trimestre ano fiscal 1**	**4º trimestre ano fiscal 1**	**1º trimestre ano fiscal 2**	**2º trimestre ano fiscal 2**
Lucro antes dos impostos de cada trimestre	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**
Alíquotas médias efetivas estimadas	30%	30%	40%	40%
Despesas trimestrais de imposto de renda	**$ 3.000**	**$ 3.000**	**$ 4.000**	**$ 4.000**
Imposto total devido no ano	$ 14.000			
Lucro antes dos impostos total no ano	$ 40.000			

A comparação do imposto total devido no exercício social ($ 14.000) com o lucro total do exercício social ($ 40.000), chegando-se a uma alíquota média de 35%, é indevida. Cada exercício social deve ter sua própria alíquota média efetiva estimada individualmente.

Crédito fiscal

B19. Algumas vezes, são dados créditos fiscais aos pagadores de impostos com relação aos impostos devidos baseados no montante de despesas, exportações, despesas com pesquisa e desenvolvimento ou outras bases. Antecipações de benefícios fiscais desses tipos para o ano todo geralmente são refletidas nos cômputos da estimativa da alíquota média efetiva de impostos, porque tais créditos são garantidos e calculados em bases anuais na maioria das regulamentações fiscais. Por outro lado, benefícios fiscais relacionados a eventos singulares são reconhecidos nos cálculos da despesa de imposto de renda dos períodos intermediários em que ocorrem, da mesma maneira que alíquotas de imposto de renda especiais aplicáveis a categorias particulares de lucro não são misturadas em uma única e efetiva alíquota anual. Adicionalmente, em algumas jurisdições fiscais, os benefícios fiscais, incluindo aqueles relacionados a investimentos de capital e níveis de exportações, quando reportados nas declarações fiscais, são mais semelhantes a subvenções governamentais e são reconhecidos no período intermediário em que ocorrem.

Prejuízo fiscal e crédito fiscal compensáveis ou aproveitáveis

B20. Os benefícios de prejuízos fiscais compensáveis são refletidos no período intermediário em que os correspondentes prejuízos ocorrerem. O Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro estipula que “o benefício relacionado a prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo”. A redução de despesa de impostos correspondente ou o aumento de crédito fiscal (receita de imposto de renda) também são reconhecidos.

B21. O Pronunciamento Técnico CPC 32 menciona que "um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o aproveitamento de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não utilizados à medida que é provável que existirão lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais poderão ser utilizados" e fornece critérios para estipular a probabilidade dos lucros tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos possam ser utilizados. Esses critérios são aplicáveis ao final de cada período intermediário e, caso não satisfeitos, os efeitos dos prejuízos fiscais aproveitáveis são refletidos no cômputo da estimativa da alíquota média fiscal efetiva de imposto de renda.

B22. Para ilustrar, uma entidade que reporta trimestralmente tem prejuízos fiscais aproveitáveis de $ 10.000 para fins tributários ao início do exercício social corrente para o qual um ativo fiscal diferido não foi reconhecido. A entidade ganha $ 10.000 no primeiro trimestre do ano corrente e espera ganhar $10.000 nos outros três trimestres remanescentes. Excluindo o aproveitamento fiscal, é esperada uma alíquota média fiscal de 40%. As despesas de imposto de renda são:

	1º trimestre	**2º trimestre**	**3º trimestre**	**4º trimestre**
Lucro antes dos impostos de cada trimestre	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**

(a) Lucro anual total esperado	$ 40.000
(-) Crédito fiscal aproveitável	($ 10.000)
(=) Base de cálculo fiscal	$ 30.000
(x) Alíquota efetiva	40%
(=) Estimativa do imposto devido no ano todo	**$ 12.000**

(a) Lucro anual total esperado	$ 40.000
(b) Estimativa do imposto devido no ano todo	**$ 12.000**
(b/a) **Alíquota média efetiva estimada**	**30%**

	1º trimestre	**2º trimestre**	**3º trimestre**	**4º trimestre**
Lucro antes dos impostos de cada trimestre	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**	**$ 10.000**
Despesas trimestrais de imposto de renda	**$ 3.000**	**$ 3.000**	**$ 3.000**	**$ 3.000**

Alteração contratual ou antecipação de preço de compra

B23. Reduções por volume ou descontos e outras alterações contratuais de preços de matérias-primas, mão-de-obra ou outros bens e serviços são antecipados nos períodos intermediários, tanto pelo pagador quanto pelo recebedor, caso seja provável que eles vão ser ganhos ou vão se tornar efetivos. Portanto, reduções e descontos contratuais são antecipados, mas reduções e descontos discricionários não são antecipados porque o ativo ou o passivo resultante não satisfaz às condições da Estrutura Conceitual de que o ativo precisa ser um recurso controlado pela entidade como

resultado de evento passado e que o passivo precisa ser uma obrigação presente cuja liquidação é esperada por resultar em saída de recursos.

Depreciação e amortização

B24. Depreciação e amortização de período intermediário são baseadas somente nos ativos possuídos durante o período intermediário. Não levam em consideração aquisições ou disposições de ativos planejadas para mais tarde no exercício social.

Estoque

B25. Estoques são mensurados para fins de relatórios intermediários pelos mesmos princípios que para as demonstrações de final de ano. O Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques estabelece padrões para reconhecimento e mensuração de estoques. Estoques carregam problemas particulares ao fim de qualquer período de reporte pelo fato de se necessitar determinar quantidade de estoques, custos e valores realizáveis líquidos. Mesmo assim, os mesmos princípios são aplicados para os estoques intermediários. Para economizar custo e tempo, entidades frequentemente usam estimativas para mensurar estoques em datas intermediárias em maior extensão do que ao final do ano de reporte. Seguem alguns exemplos de como aplicar o teste de valor líquido realizável em data intermediária e como tratar variações de produção nas datas intermediárias.

Valor realizável líquido do estoque

B26. O valor realizável líquido dos estoques é determinado por referência aos preços de venda e aos custos relacionados para completar e entregar nas datas intermediárias. A entidade vai reverter uma baixa ao valor líquido realizável em período subsequente somente se fosse apropriado fazê-lo ao final do exercício social.

Variação de custo de produção de período intermediário

B27. Variações de preço, eficiência, gastos e volume de uma fábrica são reconhecidos no resultado em data intermediária da mesma forma em que tais variações são reconhecidas na demonstração do resultado ao final do ano. O diferimento das variações que são esperadas por serem absorvidas até o final do ano não é apropriado porque podem resultar no registro de estoques em uma data intermediária de valor maior ou menor do que sua parte nos custos reais de produção.

Ganho e perda de conversão de moeda estrangeira

B28. Ganhos e perdas de conversão de moedas estrangeiras são mensurados para as demonstrações contábeis intermediárias da mesma forma que para as demonstrações do final do ano financeiro.

B29. O Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão das Demonstrações Contábeis especifica como traduzir as demonstrações contábeis de operações no exterior para a moeda de apresentação, incluindo orientações para uso de taxas de câmbio médias ou de fechamento em orientações para reconhecimento dos ajustes nos resultados na demonstração do resultado ou em outro resultado abrangente. Consistente com esse Pronunciamento, as taxas efetivas médias ou de fechamento são utilizadas nos períodos intermediários. Entidades não

antecipam mudanças de taxas de câmbio no restante do exercício social corrente para traduzir operações no exterior em data intermediária.

B30. Caso o Pronunciamento Técnico CPC 02 requeira que os ajustes de conversão sejam reconhecidos como receita ou despesa no período em que ocorrem, esse princípio é aplicado durante cada período intermediário. Entidades não diferem ajustes de conversão nas datas intermediárias se se espera que os ajustes sejam revertidos antes do final do exercício social.

Demonstrações contábeis intermediárias em economia hiperinflacionária

B31. Demonstrações contábeis intermediárias em economias de alta inflação são preparadas pelos mesmos princípios que as de final de exercício social.

B32. Os procedimentos sobre demonstrações contábeis em economia com alta inflação requerem que as demonstrações contábeis da entidade em moeda de economia hiperinflacionária sejam demonstradas em termos de mensuração de unidade corrente ao fim do período de reporte, e ganhos e perdas da posição monetária líquida são incluídos no lucro líquido. Também, informações financeiras comparáveis reportadas para períodos anteriores são refeitas para a unidade corrente de mensuração.

B33. Entidades seguem esses mesmos princípios nas datas intermediárias, dessa maneira apresentando todas as informações intermediárias na unidade de mensuração do final do período de reporte, com os ganhos e perdas da posição monetária líquida resultantes incluídos no lucro líquido do período intermediário. Entidades não anualizam o reconhecimento de ganhos e perdas nem usam uma taxa anual estimada de inflação na preparação de demonstração contábil intermediária em economia hiperinflacionária.

Redução ao valor recuperável de ativos (*impairment*)

B34. O Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos requer que perdas por *impairment* sejam reconhecidas se o valor recuperável tenha caído abaixo do valor contábil.

B35. Esse Pronunciamento requer que a entidade aplique os mesmos critérios de reconhecimento e reversão nos testes de *impairment* nas datas intermediárias e ao fim do exercício social. Isso não significa, entretanto, que a entidade deva necessariamente fazer cálculos de *impairment* detalhados ao final de cada período intermediário. Ao invés, a entidade vai fazer revisões para indicadores de *impairment* significativos desde o fim do exercício social mais recente para determinar se tais cálculos são necessários.

Apêndice C
Exemplos do uso de estimativa

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplos para ilustrar a aplicação do princípio do item 41)

C1. Estoque: contagens completas e procedimentos de valoração podem não ser requeridos para estoques nas datas intermediárias, mesmo que sejam feitos ao final do exercício social. Pode ser suficiente fazer estimativas nas datas intermediárias, baseando-se nas margens de vendas.

C2. Classificação de ativos e passivos em circulante e não circulante: entidades podem fazer investigações mais rigorosas para classificação de ativos e passivos como circulante ou não circulante nas datas de reporte anuais do que nas datas de reporte intermediárias.

C3. Provisão: determinação do montante apropriado de provisão (tal como provisão para garantias, custos ambientais e custo de restauração de sítios) pode ser complexa e frequentemente custosa e demorada. As entidades algumas vezes contratam especialistas para assistência nos cálculos anuais. Para fazer estimativas semelhantes nas datas intermediárias, frequentemente é necessária a atualização das provisões anuais e, não, a contratação de especialistas externos para fazerem novos cálculos.

C4. Pensão: o Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados requer que a entidade determine o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o valor de mercado dos ativos dos planos ao final de cada período de reporte e encoraja que a entidade envolva profissionais atuariais qualificados na mensuração de tais obrigações. Para fins de reporte intermediário, mensurações confiáveis são geralmente obtidas pela extrapolação da última avaliação atuarial.

C5. Imposto de renda: entidades podem calcular a despesa com imposto de renda e imposto de renda diferido passivo em datas anuais pela aplicação das alíquotas fiscais para cada jurisdição para mensurar o lucro de cada jurisdição. O item B14 do Apêndice B reconhece que, enquanto tal nível de precisão também é desejável nas datas intermediárias, ele pode não ser atingível em todos os casos, e que a média ponderada das alíquotas das jurisdições ou das categorias de lucro seja utilizada como aproximação razoável do efeito de se usarem taxas mais específicas.

C6. Contingência: a mensuração das contingências pode envolver a opinião de especialistas jurídicos ou outros consultores. Relatórios formais de especialistas independentes são algumas vezes obtidos com referência às contingências. Tais opiniões sobre litígios, demandas, avaliações e outras contingências e incertezas podem, ou não, ser também necessárias nas datas intermediárias.

C7. Reavaliação e contabilidade a valor justo: o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado permite às entidades escolherem como sua política contábil o modelo de reavaliação, quando permitida legalmente, pelo qual itens do imobilizado são reavaliados ao valor justo. Similarmente, o Pronunciamento Técnico 28 - Propriedade para Investimento requer que a entidade determine o valor justo das propriedades para investimento. Para tais mensurações, a entidade pode se pautar em avaliações de profissionais qualificados nas datas anuais de reporte e, não, nas datas de reporte intermediárias.

C8. Conciliação entre companhias: alguns saldos entre companhias, os quais são conciliados em níveis detalhados na preparação das demonstrações consolidadas ao final do exercício social, podem ser conciliados com menores níveis de detalhamento na preparação das demonstrações contábeis consolidadas nas datas intermediárias.

C9. Setor especializado: por motivos de complexidade, custo e tempo, mensurações de períodos intermediários de setores especializados podem ser menos precisas do que as do final do exercício social. Um exemplo pode ser o cálculo de provisões de seguro para companhias de seguro.

Apêndice D
Demonstração contábil intermediária e perda por recuperabilidade *(impairment)*

(Este Apêndice, que faz parte do Pronunciamento Técnico CPC 21, corresponde à Interpretação IFRIC 10 Interim Financial Reporting and Impairment emitida pelo IASB – International Accounting Standards Board)

Antecedentes

D1. A entidade é requerida a proceder ao teste de recuperabilidade do ativo (*impairment*) para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ao final de cada período de reporte; para investimentos em instrumentos patrimoniais; e para ativos financeiros avaliados ao custo ao final de cada período de reporte e, se requerido, reconhecer perdas por *impairment* nessas datas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos e o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Entretanto, ao fim do período de reporte subsequente, pode ter havido alterações em condições de tal forma que as perdas por *impairment* poderiam ter sido reduzidas ou evitadas, caso o teste de *impairment* tivesse sido feito somente nessa data. Este Apêndice proporciona orientação sobre se tais perdas com *impairment* devem, ou não, ser revertidas.

D2. Este Apêndice trata das interações entre os requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária e o reconhecimento de perdas por *impairment* do *goodwill* no Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos e certos instrumentos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, e trata dos efeitos dessas interações em demonstrações contábeis intermediárias subsequentes.

Assunto

D3. O item 28 do Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária requer que a entidade aplique as mesmas políticas contábeis nas demonstrações contábeis intermediárias e nas demonstrações contábeis anuais. Também diz que "a frequência de reporte da entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afetar a mensuração de seus resultados anuais. Para atingir esse objetivo, as mensurações dos períodos intermediários devem ser feitas em bases anuais."

D4. O item 119 do Pronunciamento Técnico CPC 01 diz que "A desvalorização reconhecida para esse ágio (*goodwill*) não deve ser revertida em período subsequente."

D5. O item 69 do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Re conhecimento e Mensuração diz que as perdas por *impairment* reconhecidas de investimentos em instrumentos patrimoniais classificados como disponíveis para venda não podem ser revertidas por meio da demonstração de resultado.

D6. O item 66 do Pronunciamento Técnico CPC 38 requer que perdas por *impairment* de ativos financeiros avaliados pelo custo (tais como perdas por *impairment* de instrumentos patrimoniais não cotados que não são avaliados pelo valor justo porque seu valor justo não pode ser mensurado confiavelmente) não devem ser revertidas.

D7. Este Apêndice discute o seguinte assunto:
A entidade deve reverter perdas por *impairment* de ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), de investimentos em instrumentos patrimoniais e em ativos financeiros avaliados pelo custo, reconhecidas em período intermediário se a perda não seria reconhecida, ou seria reconhecida por valor menor, caso o teste de *impairment* fosse feito somente no fim do período de reporte subsequente?

Consenso

D8. A entidade não deve reverter perda de *impairment* reconhecida em período intermediário anterior com relação ao *goodwill*, a instrumentos patrimoniais e a ativos financeiros avaliados pelo custo.

D9. A entidade não pode estender este consenso por analogia a outras áreas de potencial conflito entre este Pronunciamento Técnico CPC 21 – Demonstração Intermediária e outros Pronunciamentos.