

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 09, DE 22 DE SETEMBRO DE 2017

Aprova a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que, mediante acordo firmado com a Ifac, que autorizou, no Brasil, o CFC como um dos tradutores de suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais e demais pronunciamentos em formato eletrônico, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com a IPSAS 21 – *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

NBC TSP 09 – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVO NÃO GERADOR DE CAIXA

Sumário	Item
Objetivo	1
Alcance	2 – 13
Definições	14 – 23
Ativo gerador de caixa	16 – 21
Depreciação	22
Redução ao valor recuperável	23
Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável	24 – 34
Mensuração do valor recuperável de serviço	35 – 50
Mensuração do valor recuperável de serviço de ativo intangível com vida útil indefinida	39A
Valor justo líquido de despesas de venda	40 – 43
Valor em uso	44 – 49
Abordagem do custo de reposição depreciado	45 – 47
Abordagem do custo de recuperação	48
Abordagem das unidades de serviço	49
Aplicação das abordagens	50
Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável	51 – 57
Reversão da perda por redução ao valor recuperável	58 – 70
Reclassificação de ativos	71 – 72

Divulgação	72A – 83
Vigência	

Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se o ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável e assegurar que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas. Esta norma também especifica quando a entidade deve reverter tais perdas e estabelece o que deve ser divulgado.

Alcance

2. A entidade que elabora e apresenta demonstrações contábeis, de acordo com o regime de competência, deve aplicar esta norma para a contabilização da redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa, exceto:
 - (a) estoques (ver NBC TSP 04 – Estoques);
 - (b) ativos advindos de contratos de construção;
 - (c) ativos financeiros que representem:
 - (i) caixa;
 - (ii) instrumento patrimonial de entidade não controlada (individual ou conjuntamente) ou não coligada;
 - (iii) direito contratual para receber dinheiro ou outro ativo financeiro ou para permitar ativos e passivos financeiros em condições favoráveis;
 - (iv) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais não derivativos; e
 - (v) contrato que pode ser liquidado por instrumentos patrimoniais derivativos que possam ser liquidados por número fixo de instrumentos patrimoniais não derivativos.
 - (d) propriedades para investimento mensuradas pelo modelo do valor justo (ver NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento);
 - (e) ativo imobilizado não gerador de caixa mensurado pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado);
 - (f) ativos intangíveis não geradores de caixa mensurados pelo valor de reavaliação (ver NBC TSP 08 – Ativo Intangível); e
 - (g) outros ativos para os quais as exigências para a contabilização da redução ao valor recuperável estejam incluídas em outra NBC TSP.
3. Esta norma se aplica às entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.
4. (Não convergido).
5. As entidades do setor público que mantêm ativos geradores de caixa, conforme definido no item 14, devem aplicar a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo

Gerador de Caixa para tais ativos. As entidades do setor público que possuem ativos não geradores de caixa devem aplicar as exigências desta norma para esses ativos.

6. Esta norma exclui do seu alcance a redução ao valor recuperável de ativos tratados em outra NBC TSP. As entidades do setor público aplicam a NBC TSP 10 para seus ativos geradores de caixa e esta norma para seus ativos não geradores de caixa. Os itens 6 a 13 explicam o alcance da norma em mais detalhes.
7. Esta norma exclui do seu alcance os ativos intangíveis não geradores de caixa que são regularmente reavaliados pelo seu valor justo. O alcance desta norma inclui todos os outros ativos intangíveis não geradores de caixa (por exemplo, aqueles que são contabilizados pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada). A entidade deve aplicar as exigências desta norma para o reconhecimento e a mensuração das perdas por redução ao valor recuperável e das reversões dessas perdas relativas a tais ativos intangíveis não geradores de caixa.
8. Esta norma não se aplica aos estoques e aos ativos advindos de contratos de construção.
9. Esta norma não se aplica aos ativos financeiros listados no item 2(c).
10. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, de acordo com a NBC TSP 06. Isso porque, sob o modelo de valor justo da NBC TSP 06, a propriedade para investimento deve ser contabilizada pelo valor justo na data das demonstrações contábeis e qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação.
11. Esta norma não exige a aplicação de teste de redução ao valor recuperável para ativos não geradores de caixa contabilizados pelos valores de reavaliação, segundo o modelo alternativo permitido na NBC TSP 07. Isso porque, sob o tratamento alternativo permitido na NBC TSP 07, (a) ativos devem ser reavaliados com suficiente regularidade para assegurar que estejam registrados por montante que não seja materialmente diferente de seus valores justos na data das demonstrações contábeis e (b) qualquer redução ao valor recuperável deve ser considerada na avaliação. Além disso, a abordagem adotada nesta norma para mensurar o valor recuperável de serviços do ativo significa que é improvável que o valor recuperável de serviço do ativo seja materialmente menor do que o valor de reavaliação do ativo e que qualquer diferença estaria relacionada às despesas de alienação do ativo.
12. Consistente com as exigências do item 5, itens do ativo imobilizado classificados como ativos geradores de caixa, incluindo aqueles contabilizados pelos valores de reavaliação, segundo o modelo alternativo permitido na NBC TSP 07, devem ser tratados conforme a NBC TSP 10.
13. Investimentos em:
 - (a) entidades controladas;
 - (b) coligadas; e
 - (c) entidades controladas em conjunto (*joint arrangements*);quando classificados como ativos geradores de caixa, devem ser tratados de acordo com a NBC TSP 10. Quando esses ativos não forem geradores de caixa, devem ser tratados de acordo com esta norma.

Definições

14. Os termos a seguir são utilizados nesta norma com os seguintes significados:

Mercado ativo é o mercado no qual todas as seguintes condições existem:

- (a) itens negociados no mercado são homogêneos;
- (b) vendedores e compradores dispostos a negociar, normalmente, podem ser encontrados a qualquer momento; e
- (c) preços estão disponíveis para o público.

Ativo gerador de caixa é aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Despesas de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda do ativo, com exceção das despesas financeiras e de tributos sobre a renda.

Valor justo líquido de despesas de venda é o montante que pode ser obtido pela venda de ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda.

Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação.

Ativo não gerador de caixa é outro ativo que não é gerador de caixa.

Valor recuperável de serviço é o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso.

Vida útil é:

- (a) o período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade; ou
- (b) o número de unidades de produção ou similar que se espera ser obtido do ativo pela entidade.

Valor em uso de ativo não gerador de caixa é o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo.

15. (Não convergido).

Ativo gerador de caixa

16. Ativos geradores de caixa são aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial. O ativo gera retorno comercial quando é empregado de maneira consistente com aquela adotada por entidade com fins lucrativos. Manter o ativo para gerar retorno comercial indica que a entidade pretende gerar fluxos de caixa positivos do ativo (ou da unidade geradora de caixa da qual o ativo é parte) e obter retorno comercial que reflete o risco envolvido em manter o ativo. O ativo pode ser mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial, mesmo que não atenda a esse objetivo durante um período específico. De modo contrário, o ativo pode não ser gerador de caixa mesmo que atinja seu ponto de equilíbrio ou gere retorno comercial durante um período específico. A menos que seja estabelecido de outro modo, referências a ativo ou ativos nos itens seguintes desta norma tratam de ativo não gerador de caixa.

17. Existem várias circunstâncias em que as entidades do setor público podem manter alguns ativos com o objetivo principal de gerar retorno comercial, embora a maioria de seus ativos não seja mantida para essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode utilizar um edifício para

pacientes que pagam pelo atendimento. Os ativos geradores de caixa da entidade do setor público podem operar independentemente de seus ativos não geradores de caixa.

18. Em certos casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa, embora seja mantido primariamente para propósitos de prestação de serviços. Por exemplo, uma usina de tratamento de lixo é operada para assegurar a eliminação segura do lixo hospitalar gerado por hospitais controlados pelo Estado, mas a usina também trata pequena quantidade de lixo hospitalar gerada por hospitais privados. O tratamento do lixo hospitalar de hospitais privados é eventual às atividades da usina, e os ativos que geram fluxos de caixa não podem ser distinguidos dos ativos não geradores de caixa.
19. Em outros casos, o ativo pode gerar fluxos de caixa e também ser utilizado para finalidades não relacionadas à geração de caixa. Por exemplo, um hospital público tem dez alas, das quais nove são utilizadas para pacientes particulares com fins comerciais e uma para pacientes que são atendidos gratuitamente. Os pacientes de todas as alas utilizam, conjuntamente, outras instalações do hospital (por exemplo, áreas operacionais). A extensão pela qual o ativo é mantido com o objetivo de fornecer retorno comercial deve ser considerada para determinar se a entidade deve aplicar as exigências desta norma ou as da NBC TSP 10. Se, conforme exemplificado, o componente não gerador de caixa for insignificante na estrutura como um todo, a entidade deve aplicar a NBC TSP 10 em vez desta norma.
20. Em alguns casos, pode não estar claro se o objetivo principal de manter o ativo é o de gerar retorno comercial. Em tais casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. Pode ser difícil determinar se o ativo é utilizado primordialmente para a geração de fluxos de caixa, de modo que esta norma é aplicável em vez da NBC TSP 10. Julgamento é necessário para determinar qual norma deve ser aplicada. A entidade desenvolve critérios para que ela possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de ativos geradores de caixa e não geradores de caixa e com a orientação apresentada nos itens 16 a 20. O item 72A exige que a entidade divulgue os critérios utilizados para realizar esse julgamento. No entanto, dado os objetivos gerais da maioria das entidades do setor público, pressupõe-se que os ativos não são geradores de caixa nessas circunstâncias e, consequentemente, esta norma deve ser aplicada.
21. Para fins desta norma, o ativo mantido por entidade do setor público deve ser classificado como ativo gerador de caixa se o ativo (ou a unidade geradora de caixa da qual o ativo faz parte) é operado com o objetivo de gerar retorno comercial por meio do fornecimento de bens e/ou serviços para terceiros.

Depreciação

22. A depreciação, a amortização e a exaustão são, respectivamente, a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativo ao longo de sua vida útil. No caso de ativo intangível e recursos naturais, os termos amortização e exaustão, respectivamente, são geralmente utilizados em vez de depreciação. Os três termos têm o mesmo significado e são denominados depreciação para efeitos desta norma.

Redução ao valor recuperável

23. Esta norma define redução ao valor recuperável como perda dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla. Por exemplo, a entidade pode ter uma instalação de

armazenamento militar que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada dessa instalação e de sua localização, é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo deve ser considerado como objeto de redução ao valor recuperável porque não é mais capaz de prover potencial de serviços à entidade – tem pouca ou nenhuma utilidade para a entidade atingir seus objetivos.

Identificação de ativo que possa ser objeto de redução ao valor recuperável

24. Os itens 26 a 34 especificam quando o valor recuperável de serviço pode ser determinado.
25. O ativo não gerador de caixa é objeto de redução ao valor recuperável quando o seu valor contábil exceder o seu valor recuperável de serviço. O item 27 descreve indicações-chave de que a perda por redução ao valor recuperável possa ter ocorrido. Se qualquer dessas indicações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável de serviço. Se não houver indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável, esta norma não exige que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável de serviço.
26. **A entidade deve avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável. Se houver qualquer indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço do ativo.**
 - 26A. Independentemente da existência de qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve também testar, anualmente, o ativo intangível com vida útil indefinida ou ainda não disponível para uso quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável de serviço. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser realizado a qualquer momento durante o período contábil, desde que seja realizado no mesmo período todos os anos. Diferentes ativos intangíveis podem ser testados quanto à redução ao valor recuperável em momentos diferentes. No entanto, se o ativo intangível foi inicialmente reconhecido durante o período contábil corrente, esse ativo intangível deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável antes do final do período corrente.
 - 26B. A capacidade de o ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços suficientes para recuperar seu valor contábil está, geralmente, sujeita à maior incerteza antes de o ativo estar disponível para uso do que depois disso. Portanto, esta norma exige que a entidade teste a redução ao valor recuperável, pelo menos anualmente, de ativo intangível que ainda não está disponível para uso.
27. **Ao avaliar se há alguma indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:**

Fontes externas de informação

 - (a) **cessação, ou proximidade da cessação, da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;**
 - (b) **mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera;**

Fontes internas de informação

 - (c) **evidência disponível de obsolescência ou dano físico do ativo;**

- (d) mudanças significativas de longo prazo com efeito adverso sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira em que o ativo é, ou se espera que seja, utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação a que o ativo pertence, planos para alienação do ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil do ativo como definida em vez de indefinida;
- (e) decisão de interromper a construção do ativo antes da sua conclusão ou de estar em condição de uso; e
- (f) evidência disponível proveniente de relatório interno que indique que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, consideravelmente pior do que o esperado.
28. A demanda ou a necessidade de serviços pode flutuar ao longo do tempo, o que afetará a extensão pela qual os ativos não geradores de caixa serão utilizados no fornecimento de tais serviços, mas flutuações negativas na demanda não são necessariamente indicações de redução ao valor recuperável. Quando a demanda por serviços cessa, ou está próxima de cessar, os ativos utilizados para prestação desses serviços podem ser objeto de redução ao valor recuperável. A demanda pode ser considerada próxima de cessar quando estiver tão baixa que a entidade (a) não teria tentado atendê-la ou (b) teria atendido, não adquirindo o ativo que está sendo considerado para o teste de redução ao valor recuperável.
29. A relação constante no item 27 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, exigindo dela que estime o valor recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, pode ser uma indicação de redução ao valor recuperável:
- (a) durante o período, o valor de mercado do ativo tem diminuído, significativamente, mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou uso normal; ou
- (b) significativo declínio de longo prazo (mas não necessariamente cessação ou proximidade da cessação) na demanda ou necessidade dos serviços fornecidos pelo ativo.
30. Os eventos ou as circunstâncias que podem indicar redução ao valor recuperável do ativo serão significativos e frequentemente terão discussões provocadas pela alta administração, gerência ou mídia. A alteração em parâmetro, tal como a demanda pelo serviço, extensão ou maneira do uso, ambiente legal ou político do governo, pode indicar redução ao valor recuperável, somente se tal alteração for significativa e tiver efeito adverso de longo prazo ou gerar expectativa desse efeito. A mudança no ambiente tecnológico pode indicar que o ativo está obsoleto e exigir que o teste de redução ao valor recuperável seja realizado. A alteração no uso do ativo durante o período pode também ser uma indicação de redução ao valor recuperável. Isso pode ocorrer quando, por exemplo, edifício utilizado como escola passa a ser utilizado para armazenamento. Ao avaliar se houve redução ao valor recuperável, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços em longo prazo. Isso ressalta o fato de que as mudanças são analisadas, considerando o uso previsto do ativo em longo prazo. No entanto, as expectativas de uso em longo prazo podem mudar e as avaliações da entidade em cada data das demonstrações contábeis devem refletir isso.
31. Ao avaliar se a interrupção na construção provoca um teste de redução ao valor recuperável, a entidade deve considerar (a) se a construção está simplesmente atrasada ou foi adiada, (b) se há intenção de retomar a construção no futuro próximo, ou (c) se as obras não serão terminadas no futuro previsível. Quando a construção está atrasada, ou foi adiada para data futura específica, o projeto pode ser tratado como obra em andamento e não considerado como interrompido.

32. Evidências oriundas de relatórios internos que indicam que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, conforme citado no item 27(f), relacionam-se com a capacidade de o ativo proporcionar bens ou serviços e não com o declínio na demanda pelos bens ou serviços fornecidos pelo ativo. Isso inclui a existência de:
- (a) custos significativamente mais elevados de operação ou manutenção do ativo em comparação com aqueles originalmente orçados;
 - (b) serviço ou nível de produção fornecido pelo ativo significativamente menor comparado com aquele originalmente esperado, devido ao baixo desempenho operacional.

O aumento significativo dos custos operacionais do ativo pode indicar que ele não é tão eficiente ou produtivo como inicialmente previsto nos padrões de produção estabelecidos pelo fabricante, de acordo com os quais o orçamento operacional foi elaborado. Da mesma forma, o aumento significativo em custos de manutenção pode indicar que custos mais elevados precisam ser incorridos para manter o desempenho do ativo no nível indicado por seu padrão de desempenho mais recentemente avaliado. Em outros casos, evidência quantitativa direta de redução ao valor recuperável pode ser indicada pela redução significativa de longo prazo no serviço previsto ou nos níveis de produção proporcionados pelo ativo.

33. O conceito de materialidade se aplica na identificação, se o valor recuperável de serviço do ativo precisa ser estimado. Por exemplo, se avaliações prévias indicarem que o valor recuperável de serviço do ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável de serviço do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, análise prévia pode indicar que o valor recuperável de serviço do ativo não é sensível a uma (ou mais) das indicações listadas no item 27.
34. Se houver indicação de que o ativo possa ser objeto de redução ao valor recuperável, isso pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação, ou (c) o valor residual do ativo necessitam ser revisados e ajustados, de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável tenha sido reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável de serviço

35. Esta norma define o valor recuperável de serviço como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Os itens 36 a 50 estabelecem as bases para mensuração do valor recuperável de serviço.
36. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda do ativo e o seu valor em uso. Se qualquer desses valores exceder o valor contábil do ativo, o ativo não foi objeto de redução ao valor recuperável e não é necessário estimar o outro valor.
37. Pode ser possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda, mesmo que o ativo não seja negociado em mercado ativo. O item 42 estabelece possíveis bases alternativas para a estimativa do valor justo líquido de despesas de venda quando não existe mercado ativo para o ativo. Entretanto, algumas vezes, não é possível determinar o valor justo líquido de despesas de venda porque não há base para se fazer uma estimativa confiável do valor a ser obtido pela venda do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas. Nesse caso, a entidade pode usar o valor em uso do ativo como o valor recuperável de serviço.
38. Se não há razão para pressupor que o valor em uso do ativo excede, significativamente, seu valor justo líquido de despesas de venda, este último pode ser considerado como seu valor

recuperável de serviço. Esse será, frequentemente, o caso para ativo que é mantido para alienação. Isso acontece porque o valor em uso do ativo mantido para alienação é composto, principalmente, pelas receitas líquidas de venda. Porém, para muitos ativos não geradores de caixa do setor público que são mantidos, de forma contínua, para prestar serviços especializados ou bens públicos à comunidade, o valor em uso do ativo é provavelmente maior do que seu valor justo líquido de despesas de venda.

39. Em alguns casos, estimativas, médias e recursos computacionais podem proporcionar aproximações razoáveis dos cálculos detalhados exemplificados nesta norma para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

Mensuração do valor recuperável de serviço de ativo intangível com vida útil indefinida

39A. O item 26A exige que o ativo intangível com vida útil indefinida seja anualmente testado quanto à redução ao valor recuperável pela comparação de seu valor contábil com o seu valor recuperável de serviço, independentemente de haver qualquer indicação de que ele possa ser objeto de redução ao valor recuperável. No entanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de serviço desse ativo, realizado em período anterior, pode ser utilizado no teste de redução ao valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os critérios a seguir sejam atendidos:

- (a) os ativos e os passivos que compõem a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence não mudaram, significativamente, desde o cálculo mais recente do valor recuperável (o que se aplica nos casos em que o ativo intangível, por não fornecer potencial de serviços pelo uso contínuo que é em grande parte independente daquele de outros ativos ou grupos de ativos, deve ser testado quanto à redução ao valor recuperável como parte da unidade geradora de caixa à qual pertence);
- (b) o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço resultou em montante que excedeu o valor contábil do ativo por margem substancial; e
- (c) a probabilidade é remota de que o cálculo corrente do valor recuperável de serviço seja menor do que o valor contábil do ativo, com base em análise de eventos que têm ocorrido e circunstâncias que têm mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável de serviço.

Valor justo líquido de despesas de venda

40. A melhor evidência do valor justo líquido de despesas de venda é o preço do contrato de compra e venda em transação sem favorecimentos, ajustado por despesas adicionais que sejam diretamente atribuíveis à alienação do ativo.
41. Se não houver contrato de compra e venda, mas o ativo for negociado em mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda deve ser o preço de mercado do ativo menos as despesas de venda. O preço de mercado adequado é normalmente o preço corrente de venda. Quando os preços correntes de venda não estão disponíveis, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base para estimar o valor justo líquido de despesas de venda, contanto que não tenha havido mudança significativa nas circunstâncias econômicas entre a data da transação e a data na qual a estimativa é realizada.
42. Se não houver contrato de compra e venda ou mercado ativo, o valor justo líquido de despesas de venda baseia-se na melhor informação disponível para refletir o valor que a entidade poderia obter, na data das demonstrações contábeis, pela alienação do ativo em transação sem favorecimentos entre partes conhecedoras e interessadas, após deduzir as despesas de venda.

Na determinação desse valor, a entidade pode considerar o resultado de transações recentes para ativos semelhantes, dentro do mesmo setor. O valor justo líquido de despesas de venda não deve refletir uma venda forçada, a menos que a gerência ou alta administração esteja compelida a vender imediatamente.

43. As despesas de venda, exceto as que já tenham sido reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas na determinação do valor justo líquido de despesas de venda. Exemplos de tais despesas são as legais, as taxas e impostos, de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e ligadas à redução ou reorganização do negócio depois da alienação do ativo não são despesas incrementais diretas para alienar o ativo.

Valor em uso

44. Esta norma define o valor em uso de um ativo não gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo. Valor em uso, nesta norma, refere-se ao valor em uso de ativo não gerador de caixa, a menos que seja especificado de outra maneira. O valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo deve ser determinado, usando qualquer uma das abordagens identificadas nos itens 45 a 49, conforme seja apropriado.

Abordagem do custo de reposição depreciado

45. Conforme essa abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo deve ser determinado como custo de reposição depreciado do ativo. O custo de reposição do ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Esse custo deve ser depreciado para refletir o ativo na sua condição de uso. O ativo pode ser reposto por meio da reprodução (replicação) do ativo existente ou por meio da reposição de seu potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado deve ser mensurado como custo de reprodução ou de reposição do ativo, o que for menor, menos a depreciação acumulada, calculada com base nesse custo a fim de refletir o potencial de serviços já consumido ou expirado do ativo.
46. O custo de reposição e o custo de reprodução do ativo devem ser determinados sob base otimizada. O raciocínio é de que a entidade não reporia ou reproduziria o ativo com outro similar se o ativo a ser reposto ou reproduzido tivesse concepção ou capacidade excessivas. Ativos com concepção excessiva possuem características desnecessárias para os bens ou serviços fornecidos pelo ativo. Ativos com capacidade excessiva possuem capacidade maior do que a necessária para atender à demanda por bens ou serviços fornecidos pelo ativo. A determinação do custo de reposição ou de reprodução do ativo sob base otimizada deve refletir, portanto, o potencial de serviços exigido do ativo.
47. Em certos casos, a capacidade ociosa ou excedente deve ser mantida para fins de segurança ou por outras razões. Isso surge da necessidade de assegurar que a capacidade de serviço adequada está disponível nas circunstâncias específicas da entidade. Por exemplo, a unidade de bombeiros precisa ter cinco viaturas de incêndio à disposição para atender às emergências. Esse excesso ou capacidade ociosa faz parte do potencial de serviços exigido do ativo.

Abordagem do custo de recuperação

48. O custo de recuperação é o custo de restaurar o potencial de serviços do ativo ao seu nível pré-redução ao valor recuperável. Sob essa abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente de repor o potencial de serviços remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável menos o custo de recuperação

estimado do ativo. O custo corrente de repor o potencial de serviços remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável é, geralmente, determinado como o custo de reprodução ou reposição depreciado do ativo, o que for menor. Os itens 45 e 47 incluem orientação adicional sobre a determinação do custo de reposição ou reprodução do ativo.

Abordagem das unidades de serviço

49. Sob esta abordagem, o valor presente do potencial de serviços remanescente do ativo é igual ao custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da redução ao valor recuperável ajustado para refletir a diminuição do número de unidades de serviço esperado do ativo após ter sido objeto de redução ao valor recuperável. Igualmente à abordagem do custo de recuperação, o custo corrente de reposição do potencial remanescente de serviço do ativo antes da redução ao valor recuperável é, geralmente, determinado como custo de reprodução ou de reposição depreciado do ativo antes da redução ao valor recuperável, o que for menor.

Aplicação das abordagens

50. A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor em uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da redução ao valor recuperável:
- (a) reduções ao valor recuperável identificadas decorrentes de mudanças significativas de longo prazo no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviço, quando apropriado;
 - (b) reduções ao valor recuperável identificadas decorrentes de mudança significativa de longo prazo na extensão ou maneira de uso, inclusive referentes à cessação ou proximidade da cessação da demanda, são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de reposição depreciado ou das unidades de serviços, quando apropriado; e
 - (c) reduções ao valor recuperável identificadas de danos físicos são, geralmente, mensuráveis, utilizando-se a abordagem do custo de recuperação ou a abordagem do custo de reposição depreciado, quando apropriado.

Reconhecimento e mensuração da perda por redução ao valor recuperável

51. Os itens 52 a 57 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por redução ao valor recuperável do ativo. Nesta norma, perda por redução ao valor recuperável refere-se à perda por redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa, a menos que seja especificado de outra maneira.
52. **Se, e somente se, o valor recuperável de serviço do ativo for menor do que seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável de serviço. Essa redução é a perda por redução ao valor recuperável.**
53. Como observado no item 26, esta norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor recuperável de serviço somente se existir indicação de potencial perda por redução ao valor recuperável. Os itens 27 a 33 identificam as indicações-chave de que a perda por redução ao valor recuperável possa ter ocorrido.
54. **A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.**

55. Quando o valor estimado para a perda por redução ao valor recuperável for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer o passivo se, e somente se, isso for exigido por outra NBC TSP.
56. Quando a perda por redução ao valor recuperável estimada for maior do que o valor contábil do ativo, o valor contábil do ativo deve ser reduzido a zero com o montante correspondente reconhecido no resultado do período. O passivo deve ser reconhecido somente se outra NBC TSP assim exigir. Um exemplo é quando uma instalação para fins militares não é mais utilizada e a lei exige que a entidade remova essas instalações quando não forem mais utilizáveis. A entidade pode precisar fazer uma provisão para os custos de desmontagem se exigido pela NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
57. Depois do reconhecimento da perda por redução ao valor recuperável, a despesa de depreciação do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se houver), em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

Reversão da perda por redução ao valor recuperável

58. Os itens 59 a 70 estabelecem as exigências para reverter a perda por redução ao valor recuperável para o ativo reconhecida em períodos anteriores.
59. A entidade deve avaliar em cada data das demonstrações contábeis se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para um ativo possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço desse ativo.
60. Ao avaliar se há alguma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida em períodos anteriores para um ativo possa não mais existir ou ter diminuído, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- (a) ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- (b) mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou que ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental no qual a entidade opera;

Fontes internas de informação

- (c) mudanças significativas de longo prazo com efeito favorável sobre a entidade, que ocorreram durante o período ou ocorrerão em futuro próximo, na extensão ou maneira pela qual o ativo é ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar o desempenho do ativo ou reestruturar a operação à qual o ativo pertence;
- (d) decisão para recomeçar a construção do ativo que foi anteriormente interrompida antes da sua conclusão ou de estar em condições de uso; e
- (e) evidência disponível nos relatórios internos que indica que o desempenho do serviço do ativo é, ou será, melhor do que o esperado.

61. Indicações de possível diminuição na perda por redução ao valor recuperável descritas no item 60 espelham, principalmente, as indicações de potencial perda por redução ao valor recuperável, conforme item 27.

62. A lista no item 60 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações de reversão da perda por redução ao valor recuperável que poderiam igualmente exigir que a entidade estimasse novamente o valor recuperável de serviço do ativo. Por exemplo, quaisquer das indicações a seguir podem sugerir que a perda por redução ao valor recuperável possa ter sido revertida:
- (a) aumento significativo no valor de mercado do ativo; ou
 - (b) aumento significativo de longo prazo na demanda ou na necessidade de serviços fornecidos pelo ativo.
63. O compromisso de descontinuar ou reestruturar uma operação no futuro próximo é uma indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo que pertence à operação, quando tal compromisso constitui mudança significativa de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na extensão ou na maneira de uso desse ativo. Circunstâncias de que tal compromisso é uma indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável, geralmente, relacionam-se a casos em que a expectativa de descontinuidade ou reestruturação da operação criam oportunidades para melhorar a utilização do ativo. Um exemplo é o equipamento de raio-x que está sendo subutilizado por clínica gerida por hospital público e que, como resultado da reestruturação, espera-se que seja transferido para o departamento central de radiologia do hospital, em que será significativamente mais bem utilizado. Neste caso, o compromisso para descontinuar ou reestruturar a operação da clínica pode ser uma indicação de que a perda por redução ao valor recuperável precisa ser revertida.
64. Se há indicação que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida possa não mais existir ou ter diminuído, isto pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação ou (c) o valor residual possam precisar ser revistos e ajustados de acordo com a NBC TSP aplicável ao ativo, mesmo que nenhuma perda por redução ao valor recuperável do ativo tenha sido revertida.
65. **A perda por redução ao valor recuperável para o ativo reconhecida em períodos anteriores deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável de serviço do ativo desde a data em que a última perda por redução ao valor recuperável foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve, com exceção do que está descrito no item 68, ser aumentado até seu valor recuperável de serviço. Esse aumento é a reversão da perda por redução ao valor recuperável.**
66. Esta norma exige que a entidade realize uma estimativa formal do valor recuperável de serviço somente se existir indicação de reversão da perda por redução ao valor recuperável. O item 60 descreve indicações-chave para que a perda por redução ao valor recuperável reconhecida para um ativo em períodos anteriores não mais exista ou tenha diminuído.
67. A reversão da perda por redução ao valor recuperável reflete o aumento no valor recuperável de serviço estimado do ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por redução ao valor recuperável para esse ativo. O item 77 exige que a entidade identifique a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor recuperável de serviço. Exemplos de mudanças nas estimativas incluem:
- (a) mudança na base do valor recuperável de serviço (isto é, se esse valor recuperável de serviço é baseado no valor justo líquido de despesas de venda ou no valor em uso);
 - (b) se o valor recuperável de serviço foi baseado no valor em uso, a mudança na estimativa dos componentes do valor em uso; ou

- (c) se o valor recuperável de serviço foi baseado no valor justo líquido de despesas de venda, a mudança na estimativa dos componentes desse valor.
68. **O aumento do valor contábil do ativo, atribuível à reversão da perda por redução ao valor recuperável não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida para o ativo em períodos anteriores.**
69. **A reversão da perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período.**
70. **Depois que a reversão da perda por redução ao valor recuperável for reconhecida, a despesa de depreciação para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos o seu valor residual (se aplicável), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.**

Reclassificação de ativos

71. **A reclassificação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa ou de ativos não geradores de caixa para ativos geradores de caixa deve ocorrer somente quando existir clara evidência que tal reclassificação é apropriada. A reclassificação, por si própria, não provoca, necessariamente, a realização do teste de redução ao valor recuperável ou reversão da perda por redução ao valor recuperável. Em vez disso, a indicação de teste de redução ao valor recuperável ou de reversão da perda por redução ao valor recuperável surge, no mínimo, das indicações listadas aplicáveis ao ativo após a reclassificação.**
72. Há circunstâncias em que a entidade do setor público pode decidir que é adequado reclassificar um ativo não gerador de caixa para ativo gerador de caixa. Por exemplo, uma estação de tratamento de efluentes foi construída, principalmente, para tratar resíduos industriais de unidade habitacional social, para a qual não é cobrada qualquer taxa. A unidade habitacional social foi demolida e o local será utilizado para uso industrial e comercial. Pretende-se que, no futuro, a estação seja utilizada para tratar resíduos industriais cobrando taxas comerciais. Em virtude dessa decisão, a entidade do setor público decide reclassificar a estação de tratamento de efluentes para ativo gerador de caixa.

Divulgação

- 72A. **A entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos para diferenciar ativos não geradores de caixa de ativos geradores de caixa.**
73. **A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:**
- o valor das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram incluídas; e**
 - o valor das reversões das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado do período e as linhas da demonstração do resultado nas quais essas perdas por redução ao valor recuperável foram revertidas.**
- 73A. (Eliminado).

74. Uma classe de ativos é o agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade.
75. A informação exigida no item 73 pode ser apresentada com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essa informação pode ser incluída na conciliação do valor contábil do ativo imobilizado, no início e no final do período, segundo as exigências da NBC TSP 07.
76. **A entidade que apresenta informações por segmento deve divulgar o seguinte para cada segmento reportado pela entidade:**
- (a) **o montante das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período; e**
 - (b) **o montante da reversão das perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas no resultado durante o período.**
77. **A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por redução ao valor recuperável ou reversão reconhecida durante o período:**
- (a) **os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda redução ao valor recuperável;**
 - (b) **o valor da perda por redução ao valor recuperável reconhecida ou revertida;**
 - (c) **a natureza do ativo;**
 - (d) **o segmento ao qual o ativo pertence, se a entidade divulga informações por segmento;**
 - (e) **se o valor recuperável de serviço do ativo é o seu valor justo líquido de despesas de venda ou seu valor em uso;**
 - (f) **se o valor recuperável de serviço for o valor justo líquido de despesas de venda, a base utilizada para determinar esse valor (por exemplo, se o valor justo foi determinado por referência a mercado ativo); e**
 - (g) **se o valor recuperável de serviço for o valor em uso, a abordagem utilizada para determinar esse valor.**
78. Recomenda-se que a entidade divulgue as seguintes informações para as perdas e reversões das perdas por redução ao valor recuperável agregadas reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação é divulgada, de acordo com o item 77:
- (a) **as classes principais de ativos afetados por perdas por redução ao valor recuperável (e as principais classes de ativos afetados por reversões das perdas por redução ao valor recuperável); e**
 - (b) **os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas e reversões.**
79. A entidade é encorajada a divulgar as premissas-chave usadas para determinar o valor recuperável de serviço de ativos durante o período.
80. (Eliminado).
- 80A. (Não convergido).
81. (Eliminado).

82 e 83. (Não convergidos).

Vigência

Esta norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2019, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2017.

Contador José Martonio Alves Coelho
Presidente

Ata CFC n.º 1.033.