

Objetivo

1 Este pronunciamento discute as características e classificações aplicáveis às exigibilidades. No que se refere a classificação das exigibilidades nas demonstrações contábeis, orientação adicional é fornecida na NPC 27, a qual deve ser tomada em conjunto com as discussões contidas neste Pronunciamento.

Alcance

2 Os conceitos discutidos neste Pronunciamento relacionam-se genericamente às atividades de entidades industriais, comerciais e de serviços.

3 Não é objeto deste Pronunciamento a discussão de temas relacionados à contabilização e classificação de exigibilidades provenientes de:

- a contratos de arrendamento mercantil (leasing);
- b obrigações decorrentes de cálculo atuarial dos fundos de pensão;
- c contingências e provisões em geral;
- d passivos decorrentes de cálculos de imposto de renda diferido;
- e extração de minérios;
- f contratos de construção; e
- g contratos de concessão.

Definições:

4 Exigibilidades são obrigações assumidas por uma entidade (ou indivíduo) de entregar a terceiros parte do seu ativo ou lhes prestar serviços. Passivos exigíveis são aquelas obrigações que podem ser objeto de mensuração monetária. São, ainda, obrigações futuras resultantes de transações completadas.

Características das exigibilidades

5 Uma característica essencial de uma exigibilidade é que a entidade tem uma obrigação. Obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações poderão ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou requisitos estatutários.

Este é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar referentes a mercadorias e serviços recebidos. As obrigações surgem, também, de práticas normais de negócios, costumes e o desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Se, por exemplo, uma entidade decide, por uma questão política, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos se tornarem conhecidos depois que expirou o período de garantia, as importâncias que se espera gastar com produtos já vendidos constituem exigibilidades.

6 Deve-se fazer uma distinção entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. A decisão da Administração de uma entidade de adquirir ativos no futuro não constitui, por si só, uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando o ativo é entregue ou a entidade assina um acordo irrevogável de aquisição do ativo. Nesse último caso a natureza irrevogável de acordo significa que as consequências de deixar de cumprir a obrigação, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma liberdade de evitar o desembolso de recursos em favor de outrem.

7 A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização de recursos pela entidade que encerram benefícios econômicos, a fim de satisfazer o direito da outra parte. A extinção de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo:

- a pagamento em numerário;

- b transferência de outros ativos;
- c prestação de serviços;
- d substituição da obrigação por outra; ou
- e conversão da obrigação em capital.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como o credor renunciando ou perdendo seus direitos creditícios.

8 Os passivos resultam de transação ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de mercadorias e o uso de serviços fazem surgir contas a pagar (a não ser que sejam pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de um empréstimo resulta na obrigação de amortizá-lo. Uma entidade poderá também reconhecer como passivo futuros abatimentos baseados nas compras anuais de clientes; nesse caso, a venda de mercadorias no passado é a transação que faz surgir o passivo.

9 Algumas exigibilidades podem ser avaliadas somente usando uma elevada dose de estimativa. Como exemplos, temos as provisões para pagamentos a serem feitos de acordo com garantias em vigor, provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria e provisões para contingências com probabilidade provável de ocorrência.

10 Outra característica importante é que as exigibilidades sejam passíveis de mensuração monetária por uma quantia definida ou razoavelmente estimada.

11 As exigibilidades devem ser registradas pelo valor contratado, ou estimado, deduzidas de quaisquer pagamentos antecipados. Não se recomenda reduzir as exigibilidades, decorrentes de operações usuais ou normais, a valor presente, assim entendido o valor descontado pela aplicação de taxas de juros correntes sobre pagamentos futuros. Devido à flutuação das taxas no mercado e ao efeito que tais flutuações teriam sobre a demonstração do resultado, não se deve adotar tal prática contábil.

Entretanto, uma obrigação a longo prazo, que já esteja acrescida de encargos financeiros futuros, deve ser refletida no passivo a valor presente. O mesmo não se impõe às exigibilidades decorrentes das operações normais de comércio, a curto prazo, mesmo que se saiba que incluem parcela de juro, porque se pressupõe que a diferença entre o valor nominal e o valor presente seria irrelevante.

12 Deve-se ter em mente a distinção contábil entre passivo, patrimônio líquido e exigibilidades. O passivo representa as fontes dos ativos de uma entidade. Essas fontes são representadas por direitos de acionistas / cotistas da entidade (patrimônio líquido) ou direitos de terceiros exigíveis contra a entidade (exigibilidades). Enquanto as exigibilidades devem ser liquidadas, sem o que há o risco de a entidade ter o título protestado ou sua falência decretada, não há obrigação previamente definida de devolver aos investidores o patrimônio líquido a menos que, por exemplo, a entidade seja liquidada.

13 A importância pela qual uma exigibilidade é apresentada nas demonstrações contábeis não deve ser reduzida pela dedução de ativos, a não ser que exista um direito de compensação, tornando, dessa forma, a apresentação do passivo pelo montante efetivamente esperado de desembolso. Os saldos devedores e credores que a entidade não tiver o direito a compensar deverão ser classificados separadamente.

14 As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, devem ser convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

15 As obrigações sujeitas a variações monetárias devem ser atualizadas até a data do balanço.

16 Para os tributos em atraso, onde já exista a intenção de se efetuar o parcelamento junto às autoridades fiscais, os juros e as multas devem ser reconhecidos com base nas taxas que serão aplicadas por essas autoridades fiscais para se calcular o parcelamento. Na data do balanço, mesmo que o deferimento não tenha sido emitido pelas autoridades fiscais, os correspondentes encargos moratórios deverão ser registrados. Em notas explicativas às demonstrações contábeis deverão ser mencionados detalhes dos impostos e encargos em atraso e as condições dos respectivos parcelamentos.

Provisão para Férias

17 O valor correspondente a férias deve ser reconhecido contabilmente como custo ou despesa mensalmente, através de constituição de “provisão”, classificável no passivo circulante.

18 Procedimento técnico semelhante deve ser adotado para os encargos sociais incidentes sobre as férias, ou seja, a constituição mensal da “provisão para encargos sociais”, também classificável no passivo circulante.

Debêntures

19 Usualmente, as debêntures são títulos a longo prazo, classificáveis no exigível a longo prazo até se converterem em circulante. Em alguns casos, as debêntures também podem ser convertidas em ações da entidade tomadora dos recursos financeiros.

20 Há casos, porém, em que debêntures de longo prazo têm cláusulas de repactuação, pelo qual o debenturista tem a opção, a ser exercida em prazos preestabelecidos, de requerer amortização antecipada a curto prazo. Essa opção objetiva primariamente ensejar oportunidades para repactuação periódica da taxa de remuneração das debêntures, a fim de adequá-las a certos intervalos às condições do mercado financeiro.

21 Para esse caso particular de debêntures, há de se avaliar a tendência de resgate desses títulos para definir sua melhor classificação. As debêntures são substancialmente emitidas e tomadas com vencimento a longo prazo e, na ausência de evidências persuasivas em contrário, como tal devem ser classificadas no balanço da entidade que as emitiu.

22 Inúmeros fatores, tanto no mercado financeiro como na situação da entidade emissora, exercem influência na repactuação das debêntures. Todavia, os fatores que poderiam conduzir à opção em larga escala pela amortização antecipada das debêntures, modificando a intenção original das partes, dependem em grande parte da evolução dos eventos econômicos e das suas conseqüências na entidade. Geralmente esses eventos e suas conseqüências não são previsíveis na data da elaboração do balanço.

As incertezas naturais quanto à evolução futura de eventos econômicos não são razões suficientemente válidas para justificar a classificação das debêntures com cláusula de repactuação no passivo circulante. Se, porém, na data do balanço houver evidências suficientemente persuasivas de que haverá amortização antecipada de parte substancial das debêntures, sem possibilidade de recolocação ou cobertura por meio de financiamento a longo prazo, referidas debêntures deverão ser classificadas como passivo circulante.

23 As debêntures devem ser classificadas no passivo circulante se a entidade tiver a intenção de amortizá-la na data de repactuação, fundamentada em informações da administração da entidade.

24 As debêntures readquiridas pela emissora devem ser classificadas no balanço como parcela redutora da exigibilidade, enquanto não recolocadas no mercado. Se as debêntures são consignadas pelo valor líquido da exigibilidade, a nota explicativa deverá indicar a parcela em tesouraria para eventual recolocação.

Provisão para imposto de renda e contribuição social

25 A provisão para imposto de renda e contribuição social é constituída com base no lucro tributável e pela alíquota vigente na data de sua apuração (lucro real). Essa provisão deve ser contabilizada mensalmente, a débito de resultado. Para aquelas entidades que adotam a opção de recolher mensalmente por estimativa, para efetuar o pagamento entre o lucro real versus o estimado somente ao final do exercício, a provisão para imposto de renda e contribuição social constituída deve ser reduzida pelos montantes pagos antecipadamente.

Entrada em vigor

26 Este pronunciamento entra em vigor a partir de 1º. Janeiro de 2003 e revoga disposições anteriores, inclusive os pronunciamentos do Ibracon IX – Passivo Exigível, X – Contabilização do Custo de Férias de Assalariados, XI – Debêntures, XII – Amortização de Empréstimos em Moeda Estrangeira, XIII – Cláusulas Restritivas em Contratos de Empréstimos e XVI – Imposto de Renda – Correção Monetária.

Aprovado em reunião da Diretoria Nacional realizada no dia 19 de setembro de 2002.