

Por Ivandro Oliveira^[1]

O CPC 31 / IFRS 5 compreende os ativos não circulante mantidos para venda e as operações descontinuadas mas vamos falar aqui somente do primeiro item. Em uma outra oportunidade falaremos das operações descontinuadas.

Um ativo não circulante deve ser classificado como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo. As transações de venda incluem trocas de ativos não circulantes por outros ativos não circulantes quando a troca tiver substância comercial de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Os ativos retirados temporariamente de serviços não devem ser contabilizados como "mantidos para venda".

Um bom exemplo pode ser uma unidade operacional inteira de uma empresa que será desativada por que, por exemplo, uma outra irá passar a fazer o que ela faz. Imagina uma indústria de automóveis que tem uma fábrica no ABC paulista e decide construir uma nova em outro estado, por motivos que não conhecemos. Ao entrar em funcionamento a nova fábrica, a empresa automobilística contrata uma empresa especializada em venda de imóveis industriais e inicia uma negociação com uma empresa entrante, para a venda de sua fábrica antiga no ABC paulista. Esse é um exemplo de um ativo não circulante que deverá ser reclassificado para mantido para venda. Estamos falando da fábrica e tudo que está nela (ativos e passivos).

Para que isso aconteça, o ativo ou grupo de ativo mantido para a venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

Veja que a norma requer que esta classificação aconteça se e somente se a alta administração estiver comprometida com esta venda e houver um processo de venda em curso e formalizado, para tanto. A localização de compradores deve estar em curso, o ativo deve ser colocado a venda por um preço razoável em relação a seu valor justo corrente e o seu valor justo deve ter sido apurado de forma racional e formalizado (geralmente os auditores pedem um memorando a respeito). Essa venda deve ser concluída em até um ano a partir da data de classificação do ativo como mantido para venda e a formalização do plano deve indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

" A classificação do ativo ou grupo de ativo como mantido para venda não deve ser algo que faça parte de um plano de conveniência da empresa e sim, algo que retrate a essência da operação. O ativo deve de fato ter sido colocado a venda, um plano formal existe, compradores oferecem propostas formais e assim por diante"

Se por um acaso o período de conclusão da venda passar de um ano, mas este atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o plano formal de venda, a norma permite esta extensão. Veja que deve ser uma exceção ! Caso esse ritual não seja cumprido a risca, a empresa corre o risco de ter que reclassificar este ativo para onde estava antes, forçadamente, e republicar seus balanços.

"O ativo somente pode ficar classificado como mantido para venda por um ano. Há a permissão para a extensão deste prazo, mas está previsto na norma as exceções e devem ser casos excepcionais ou então a empresa corre o risco de ter que reclassificá-lo forçadamente".

Mensuração

O ativo ou o grupo de ativos a ser classificado como mantido para a venda deve ser mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre o que seria seu valor contábil, caso não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo), e o valor justo menos as despesas de venda. Se o ativo ou o grupo de ativos for adquirido como parte de combinação de negócios, ele deve ser mensurado pelo valor justo menos as despesas de venda. Quando se espera que a venda ocorra após um ano, a entidade deve mensurar as despesas de venda pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente das despesas de venda que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como despesa financeira, aplicando-se no que couber as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente.

Depreciação, amortização, juros e outros gastos atribuíveis

A depreciação e a amortização devem ser cessadas e os ativos ou grupo de ativos classificados como mantidos para venda devem ser apresentados separadamente no balanço patrimonial. Os juros e os outros gastos atribuíveis aos passivos de grupos de ativos classificado como mantido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Valor recuperável

A perda por redução ao valor recuperável do ativo deve ser reconhecida no início ou posterior momento e para esse cálculo deve ser levado em conta o valor justo menos as despesas de venda, além de qualquer outra perda que tenha sido reconhecida. Da mesma forma, os ganhos devem ser reconhecidos, limitados às perdas anteriormente registradas (procedimento normal de impairment).

Alteração no plano de vendas

Se a entidade tiver classificado um ativo como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários, mas o plano de vendas tiver um revés (ver as especificidades da norma), a entidade deve deixar de classificar o ativo (ou grupo de ativos) como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (respectivamente).

A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) que deixar de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (ou deixar de ser incluído em grupo de ativos classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários) pelo valor mais baixo entre:

- (a) o seu valor contábil antes de o ativo ou o grupo de ativos ser classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários), ajustado por qualquer depreciação, amortização ou reavaliação (se permitida legalmente) que teria sido reconhecida se o ativo ou o grupo de ativos não estivesse classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários); e
- (b) o seu montante recuperável à data da decisão posterior de não vender ou distribuir aos proprietários. Se o ativo não circulante fizer parte de unidade geradora de caixa, o seu montante recuperável é o valor contábil que teria sido reconhecido após a alocação de qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

"Veja que no caso da empresa ter que mensurar o ativo não circulante que estava mantido para venda de volta para seu grupo inicial, ao valor de custo, terá que calcular e contabilizar a depreciação ou amortização do período em que o ativo ficou classificado como mantido para venda. Há de se considerar este impacto."

Divulgação

Como falado anteriormente, a entidade deve apresentar o ativo não circulante classificado como mantido para venda separadamente dos outros ativos no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificados como mantido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço patrimonial. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados em um único montante. As principais classes de ativos e passivos classificados como mantidos para venda devem ser divulgadas separadamente no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, exceto se o grupo de ativos mantido para venda for controlada recém-adquirida que satisfaça aos critérios de classificação como destinada à venda no momento da aquisição, quando não é exigida a divulgação das principais classes de ativos e passivos.

A entidade deve apresentar separadamente qualquer receita ou despesa acumulada reconhecida diretamente no patrimônio líquido (outros resultados abrangentes) relacionada a um ativo não circulante ou a um grupo de ativos classificados como mantido para venda.

A entidade não deve reclassificar ou reapresentar montantes divulgados de ativos não circulantes ou de ativos e passivos de grupos de ativos classificados como mantidos para venda nos balanços de períodos anteriores para refletir a classificação no balanço do último período apresentado.

Adicionalmente, a entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas explicativas do período em que o ativo não circulante tenha sido classificado como mantido para venda ou vendido:

(a) descrição do ativo ou grupo de ativos não circulantes, (b) descrição dos fatos e das circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, forma e cronograma esperados para essa alienação; (c) ganho ou perda reconhecido e se não for apresentado separadamente na demonstração do resultado, a linha na demonstração do resultado que inclui esse ganho ou perda; (d) se aplicável, segmento em que o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda está apresentado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento.

Caso se aplique, a entidade deve divulgar, no período da decisão de alterar o plano de venda do ativo não circulante mantido para venda, a descrição dos fatos e das circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das operações para esse período e qualquer período anterior apresentado.

Aplicabilidade

Vejam que nem todos os ativos não circulante que sejam colocados à venda podem ser mensurados de acordo com esta norma. Há na norma uma lista de exclusão que incluem: imposto de renda diferido ativo (Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro), ativos provenientes de benefícios a empregados (Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados), ativos financeiros no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, ativos não circulantes que sejam contabilizados de acordo com o valor justo nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento, ativos não circulantes que sejam mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas no ponto de venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, direitos contratuais de acordo com contratos de seguro tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro.

Espero ter feito uma boa síntese desta norma que já é bastante objetiva para os profissionais atualizados em IFRS.

Vide a norma na íntegra em:

http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/336_CPC_31_rev%2008.pdf

^[1] Contador atuante no mercado de seguros e mestrando em curso da FGV.

(22.11.2017)