COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 31

Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 5

Índice	Item
OBJETIVO	**1**
ALCANCE	**2 – 5B**
CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE COMO MANTIDO PARA VENDA	**6 – 14**
Ativo não circulante a ser baixado	**13 – 14**
MENSURAÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE CLASSIFICADO COMO MANTIDO PARA VENDA	**15 – 29**
Mensuração de ativo não circulante mantido para venda	**15 – 19**
Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável e reversão	**20 – 25**
Alteração em plano de venda	**26 – 29**
APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO	**30 – 42**
Apresentação de operação descontinuada	**31 – 36A**
Ganho ou perda relacionada com operação em continuidade	**37**
Apresentação de ativo não circulante classificado como mantido para venda	**38 – 40**
Divulgações adicionais	**41 – 42**
DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA	**43**
APÊNDICE A – Definição de termos	
APÊNDICE B – Suplemento de aplicação	
APÊNDICE C – Guia de implementação	

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda) e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas. Em particular, o Pronunciamento exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

   (a) mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos

as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;

(b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

Alcance

2. Os requisitos de classificação e de apresentação deste Pronunciamento Técnico aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade. Os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e aos grupos de ativos mantidos para venda (tal como definido no item 4), com exceção dos ativos listados no item 5, que devem continuar a ser mensurados de acordo com os pronunciamentos específicos aplicáveis.

3. Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento Técnico.

4. Por vezes, a entidade coloca à venda um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um grupo de ativos mantido para venda pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa ou parte de uma unidade geradora de caixa. (*) O grupo de ativos pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos circulantes, passivos circulantes e ativos excluídos pelo item 5 dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento. Se um ativo não circulante dentro do alcance dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento fizer parte do grupo de ativos mantido para venda, os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se ao grupo de ativos como um todo, de forma que o grupo de ativos seja mensurado pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos a despesa de venda. Os requisitos para mensuração de ativos e passivos individuais dentro do grupo de ativos mantido para venda estão definidos nos itens 18, 19 e 23.

(*) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa do ativo ou grupo de ativos resultem principalmente da venda e, não, do uso contínuo, estes se tornam menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros ativos, e o grupo de ativos mantido para venda que fez parte da unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa individual.

5. As regras de mensuração deste Pronunciamento (*) não se aplicam aos ativos listados a seguir, os quais são abrangidos pelos Pronunciamentos Técnicos indicados, seja como ativos individuais, seja como parte de grupo de ativos mantido para venda:

(a) imposto de renda diferido ativo (Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

(b) ativos provenientes de benefícios a empregados (Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados);

(c) ativos financeiros no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

(d) ativos não circulantes que sejam contabilizados de acordo com o valor justo nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento;

(e) 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;

(f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguro tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro.

(*) Aplicam-se a estes o exposto nos itens 18 e 19, os quais exigem que os ativos em questão sejam mensurados de acordo com outros Pronunciamentos Técnicos aplicáveis.

5A. A classificação, a apresentação e a mensuração requeridas neste Pronunciamento Técnico aplicáveis a ativo não circulante (ou grupo de ativos) classificado como mantido para venda também se aplicam a ativo não circulante (ou grupo de ativos) que seja classificado como destinado a ser distribuído aos sócios na sua condição de proprietários (mantido para distribuição aos proprietários).

5B. Este Pronunciamento especifica as divulgações requeridas sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Divulgações exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos não se aplicam a esses ativos (ou grupos de ativos) a menos que esses Pronunciamentos exijam:

(a) divulgação específica a respeito dos ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas; ou

(b) divulgação sobre mensuração de ativos e passivos de grupo de ativos mantidos para venda que não estejam dentro do alcance das exigências de mensuração deste Pronunciamento Técnico e que essas divulgações não estejam já disponíveis em outras notas às demonstrações contábeis.

Divulgações adicionais sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas podem ser necessárias para o atendimento aos requisitos gerais do Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, em particular seus itens 15 e 125.

Classificação de ativo não circulante como mantido para venda

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para 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.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

8A. A entidade que estiver compromissada com um plano de venda para a alienação de controlada deve classificar todos os ativos e passivos dessa controlada (no balanço consolidado) como mantidos para venda quando os critérios estabelecidos nos itens 6 a 8 estiverem presentes, independentemente de a entidade passar a deter uma participação na investida como não controladora após a venda dessa controlada.

9. Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o 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 seu plano de venda do ativo. Esse é o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

10. 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.

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).

12. Se os critérios dos itens 7 e 8 forem satisfeitos após a data do balanço, a entidade não deve classificar o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda como tais nessas demonstrações contábeis quando forem divulgadas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data de balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informação específica nas notas explicativas, como está previsto nos itens 41(a), (b) e (d).

12A. O ativo não circulante (ou grupo de ativos) é classificado como mantido para distribuição aos sócios quando a entidade está comprometida para distribuir esse ativo (ou grupo de ativos) aos proprietários. Para isso é necessário que os ativos estejam disponíveis para imediata distribuição na sua condição atual e que a distribuição seja altamente provável. Para essa distribuição ser altamente provável, ações para completar a distribuição devem já ter sido

iniciadas e deve estar presente a expectativa de serem completadas dentro de um ano a partir da classificação. Ações requeridas para completar a distribuição devem indicar não ser provável que mudanças significativas na distribuição sejam feitas ou que a distribuição virá a não ser feita. A probabilidade da aprovação dos sócios (se requerida legal ou estatutariamente) deve ser considerada como fator na verificação de ser a distribuição classificável como altamente provável.

Ativo não circulante a ser baixado

13. A entidade não deve classificar como mantido para venda o ativo não circulante ou o grupo de ativos destinado a ser baixado. Isso se deve ao fato de o seu valor contábil ser recuperado principalmente por meio do uso contínuo. Contudo, se o grupo de ativos classificado como mantido para venda que será baixado satisfizer aos critérios do item 32(a) a (c), a entidade deve apresentar os resultados e os fluxos de caixa do ativo mantido para venda como operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 e 34, na data na qual ele deixar de ser usado. Os ativos não circulantes a serem baixados incluem ativos que devem ser usados até o final da sua vida econômica e ativos não circulantes que devem ser fechados em vez de vendidos.

14. A entidade não deve contabilizar o ativo não circulante que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido baixado.

Mensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda

Mensuração de ativo não circulante mantido para venda

15. A entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

15A. A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) mantido para distribuição aos sócios pelo menor entre seu valor contábil e seu valor justo diminuído das despesas de distribuição(*).

(*) Despesas de distribuição são as despesas incrementais diretamente atribuíveis à distribuição, excluídos as financeiras e os tributos sobre o lucro.

16. Se o ativo ou o grupo de ativos recém-adquiridos satisfizer aos critérios de classificação como mantido para venda (ver item 11), a aplicação do item 15 resultará em que o ativo ou o grupo de ativos seja 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.

17. 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.

18. Imediatamente antes da classificação inicial do ativo ou do grupo de ativos como mantido para venda, os valores contábeis do ativo (ou de todos os ativos e passivos do grupo de ativos) devem ser mensurados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis.

19. Na mensuração subsequente de grupo de ativos mantido para venda, os valores contábeis de quaisquer ativos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento Técnico, mas que estejam incluídos em grupo de ativos classificado como mantido para venda, devem ser remensurados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis antes de o valor justo menos as despesas de venda do grupo de ativos mantido para venda ser remensurado.

Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável e reversão

20. A entidade deve reconhecer, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a perda por redução ao valor recuperável relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo ou do grupo de ativo mantido para venda ao valor justo menos as despesas de venda, além de qualquer outra perda que tenha sido reconhecida de acordo com o item 19.

21. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de um ativo, limitado à perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com este Pronunciamento, seja anteriormente, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

22. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de grupo de ativos mantido para venda:

    (a) na medida em que não tenha sido reconhecido de acordo com o item 19; mas

    (b) não além da perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com este Pronunciamento Técnico ou anteriormente de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, nos ativos não circulantes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

23. A perda por redução ao valor recuperável (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo de ativos mantido para venda deve reduzir (ou aumentar) o valor contábil dos ativos não circulantes do grupo de ativos que esteja dentro do escopo dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento Técnico pela ordem de alocação definida nos itens 99(a) e (b) e 117 do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

24. O ganho ou a perda que não tenha sido reconhecido anteriormente à data da venda de ativo não circulante ou de grupo de ativos mantido para venda deve ser reconhecido à data da baixa. Os requisitos relacionados à baixa estão definidos:

    (a) nos itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado; e

(b) nos itens 112 a 117 do Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível, relacionados a ativos intangíveis.

25. A entidade não deve depreciar (ou amortizar) o ativo não circulante enquanto estiver classificado como mantido para venda ou enquanto fizer parte de grupo de ativos classificado como mantido para venda. Os juros e os outros gastos atribuíveis aos passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alteração em plano de venda

26. Se a entidade tiver classificado um ativo como mantido para venda, mas os critérios dos itens 7 a 9 já não estiverem mais satisfeitos, a entidade deve deixar de classificar o ativo como mantido para venda.

27. A entidade deve mensurar o ativo não circulante que deixa de ser classificado como mantido para venda (ou deixa de ser incluído em grupo de ativos classificado como mantido para venda) 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, 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; e

(b) o seu montante recuperável à data da decisão posterior de não vender. (*)

(*) 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.

28. A entidade deve incluir qualquer ajuste exigido no valor contábil de ativo não circulante que deixe de ser classificado como mantido para venda no resultado (*) de operações em continuidade no período em que os critérios dos itens 7 a 9 já não estiverem mais satisfeitos. Demonstrações contábeis relativas aos períodos desde a classificação como mantido para venda devem ser alteradas, se o ativo não circulante que deixar de ser classificado como mantido para venda for controlada, operação em conjunto, empreendimento controlado em conjunto, coligada, ou parcela de participação em empreendimento controlado em conjunto ou em coligada. A entidade deve apresentar esse ajuste na mesma linha da demonstração do resultado usada para apresentar o ganho ou a perda, se houver, reconhecida de acordo com o item 37.

(*) A não ser que o ativo seja um imobilizado ou um intangível que tenha sido reavaliado (se permitido legalmente) de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 ou CPC 27 antes da classificação como mantido para venda, quando o ajuste deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo da reavaliação.

29. Se a entidade remover um ativo ou um passivo individual de um grupo de ativos classificado como mantido para venda, os ativos e os passivos restantes do grupo de ativos a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo de ativos apenas se o grupo satisfizer aos critérios dos itens 7 a 9. De outro modo, os ativos não circulantes restantes do grupo de ativos que satisfizerem individualmente aos critérios de classificação como mantidos para venda

devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre os seus valores contábeis e os valores justos menos as despesas de venda nessa data. Quaisquer ativos não circulantes que não satisfaçam aos critérios devem deixar de ser classificados como mantidos para venda de acordo com o item 26.

Apresentação e divulgação

30. A entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros das operações descontinuadas e das baixas de ativos não circulantes mantidos para venda.

Apresentação de operação descontinuada

31. Um componente da entidade compreende operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de divulgação nas demonstrações contábeis, do resto da entidade. Em outras palavras, um componente da entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto mantido em uso.

32. Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e

    (a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

    (b) é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

    (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

33. A entidade deve evidenciar:

    (a) um montante único na demonstração do resultado compreendendo:

        (i) o resultado total após o imposto de renda das operações descontinuadas; e

        (ii) os ganhos ou as perdas após o imposto de renda reconhecidos na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na baixa de ativos ou de grupo de ativos(s) mantidos para venda que constituam a operação descontinuada.

    (b) análise da quantia única referida na alínea (a) com:

        (i) as receitas, as despesas e o resultado antes dos tributos das operações descontinuadas;

        (ii) as despesas com os tributos sobre o lucro relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;

        (iii) os ganhos ou as perdas reconhecidas na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na alienação de ativos ou de grupo de ativos mantidos

para venda que constitua a operação descontinuada; e

(iv) as despesas de imposto de renda relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

A análise pode ser apresentada nas notas explicativas ou na demonstração do resultado. Se for na demonstração do resultado, deve ser apresentada em seção identificada e que esteja relacionada com as operações descontinuadas, isto é, separadamente das operações em continuidade. A análise não é exigida para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11).

(c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades operacionais, de investimento e de financiamento das operações descontinuadas. Essas evidenciações podem ser apresentadas nas notas explicativas ou nos quadros das demonstrações contábeis. Essas evidenciações não são exigidas para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11);

(d) o montante do resultado das operações continuadas e o das operações descontinuadas atribuível aos acionistas controladores. Essa evidenciação pode ser apresentada alternativamente em notas explicativas que tratam do resultado.

33A. Se a entidade apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada, conforme descrito no item 10A do Pronunciamento Técnico CPC 26, uma seção identificada como relacionada às operações descontinuadas deve ser apresentada nessa demonstração.

34. A entidade deve apresentar novamente as evidenciações do item 33 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, de forma que as divulgações se relacionem com todas as operações que tenham sido descontinuadas à data do balanço do último período apresentado.

35. Os ajustes efetuados no período corrente nos montantes anteriormente apresentados em operações descontinuadas que estejam diretamente relacionados com a baixa de operação descontinuada em período anterior devem ser classificados separadamente nas operações descontinuadas. A natureza e o montante desses ajustes devem ser divulgados. Exemplos de circunstâncias em que esses ajustes podem ocorrer incluem o seguinte:

(a) a solução de incertezas que resultem dos termos da transação de alienação, tais como a solução dos ajustes no preço de compra e das questões de indenização com o comprador;

(b) a solução de incertezas resultantes e que estejam diretamente relacionadas com as operações do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos mantidas pelo vendedor;

(c) a liquidação das obrigações de planos de benefícios de empregados, desde que essa liquidação esteja diretamente relacionada com a transação de alienação.

36. Se a entidade deixar de classificar um componente da entidade como mantido para venda, os resultados das operações do componente anteriormente apresentado em operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 a 35, devem ser reclassificados e incluídos no resultado das operações em continuidade em todos os períodos apresentados. Os montantes relativos a períodos anteriores devem ser descritos como tendo sido novamente apresentados.

36A. A entidade que esteja compromissada com plano de venda do controle de uma controlada deve divulgar as informações requeridas nos itens 33 a 36 quando a controlada for um grupo de ativos e passivos mantidos para venda dentro da definição de operação descontinuada conforme o item 32.

Ganho ou perda relacionado com operação em continuidade

37. Qualquer ganho ou perda relativa à remensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda que não satisfaça à definição de operação descontinuada deve ser incluído nos resultados das operações em continuidade.

Apresentação de ativo não circulante classificado como mantido para venda

38. 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 classificado 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 conforme permitido pelo item 39. 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 classificado como mantido para venda.

39. 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 (ver item 11), não é exigida a divulgação das principais classes de ativos e passivos.

40. 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.

Divulgações adicionais

41. 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 circulante;

    (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(a) de acordo com os itens 20 a 22 e, se não for apresentado(a) 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.

42. Caso se aplique o item 26 ou o item 29, 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.

Disposição transitória

43. A entidade pode aplicar retrospectivamente os requisitos do Pronunciamento Técnico a todos os ativos não circulantes ou a grupos de ativos que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda e a operações que satisfaçam aos critérios de classificação como descontinuadas, desde que as avaliações e as outras informações necessárias para aplicar este Pronunciamento Técnico tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.

Apêndice A
Definição de termos

Este Apêndice é parte integrante deste Pronunciamento Técnico.

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera fluxos de entrada de caixa e que seja amplamente independente dos fluxos de entrada de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Componente de uma entidade é a operação e o fluxo de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, do resto da entidade.

Despesa de venda é a despesa incremental diretamente atribuível à alienação de ativo ou grupo de ativos mantido para venda, excluindo despesa financeira e tributo sobre o lucro.

Ativo circulante é o ativo que satisfaz a qualquer um dos seguintes critérios:

(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no curso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) é mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) espera-se que seja realizado no período de até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou seu uso tenha limitações para a liquidação de passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço.

Operação descontinuada é o componente da entidade que tenha sido alienado ou esteja classificado como mantido para venda e:

(a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para vender uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo de revenda.

Grupo de ativos mantido para venda (colocado à venda) é um grupo de ativos a ser alienado, por venda ou de outra forma, em conjunto como um grupo de ativos em uma só transação, e passivos diretamente associados a esses ativos que serão transferidos na transação. O grupo de ativos inclui ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) adquirido em combinação de negócios se o grupo de ativos for uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido alocado ágio (*goodwill*) de acordo com os requisitos dos itens 77 a 83 do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos ou se for uma operação dentro dessa unidade geradora de caixa.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (ver Pronunciamento Técnico CPC 46).

Compromisso firme de compra é um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e geralmente com vínculo jurídico, que (a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e o cronograma da transação, e (b) inclui uma penalidade por não desempenho, que é suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável.

*Altamente provável s*ignifica mais provável que simplesmente provável.

Ativo não circulante é um ativo que não satisfaz à definição de ativo circulante.

Provável é o que tem mais chance de ocorrer do que de não ocorrer.

Montante recuperável é o valor mais alto entre o valor justo de um ativo menos as despesas de venda e o seu valor de uso.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso contínuo de um ativo e da sua disposição ao final da sua vida útil.

Apêndice B
Suplemento de aplicação

Este Apêndice é parte integrante deste Pronunciamento Técnico.

Extensão do período exigido para concluir uma venda

B1. Tal como indicado no item 9, a extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impossibilita que o ativo ou o grupo de ativos seja classificado como mantido para venda se o 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 seu plano de venda do ativo ou do grupo de ativos. Uma exceção ao requisito de um ano exposto no item 8 deve, portanto, aplicar-se a situações em que esses acontecimentos ou essas circunstâncias ocorram. São elas:

(a) na data em que a entidade se compromete a planejar a venda de ativo ou grupo de ativos não circulantes mantido para venda, ela espera, razoavelmente, que outros (não o comprador) imponham condições à transferência do ativo ou do grupo de ativos que estendam o período exigido com o objetivo de que a venda seja concluída, e:

(i) as ações necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes do compromisso firme de compra ser obtido; e

(ii) um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano.

(b) a entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, o comprador ou outros compradores impõem inesperadamente condições à transferência do ativo não circulante anteriormente classificado como mantido para venda que irão estender o período exigido para que a venda seja concluída, e:

(i) foram oportunamente tomadas as ações necessárias para responder às condições; e

(ii) espera-se uma solução favorável dos fatores que causaram o atraso.

(c) durante o período inicial de um ano, surgem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, o ativo não circulante ou grupo de ativos anteriormente classificado como mantido para venda não foi vendido até ao final desse período, e:

(i) durante o período inicial de um ano, a entidade envidou as ações necessárias para responder à alteração nas circunstâncias;

(ii) o ativo ou o grupo de ativos não circulante mantido para venda está sendo oferecido a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias; e

(iii) foram satisfeitos os critérios dos itens 7 e 8.

Apêndice C
Guia de implementação

Este guia acompanha, porém não é parte integrante do Pronunciamento Técnico.

Disponibilidade para venda imediata (item 7)

Para se qualificar para classificação como mantido para venda, um ativo não circulante (ou grupo de ativos) deve estar disponível para venda imediata em sua condição atual, sujeito apenas aos termos que sejam usuais e habituais para a venda desses ativos (ou grupo de ativos) (item 7). Um ativo não circulante (ou grupo de ativos) está disponível para venda imediata se a entidade tiver, no momento, a intenção e a capacidade de transferir o ativo (ou grupo de ativos) a um comprador em sua condição presente. Os exemplos de 1 a 3 ilustram situações em que o critério do item 7 seria ou não cumprido.

Exemplo 1

A entidade está comprometida com o plano de venda do prédio de sua sede e iniciou ações para localizar um comprador.

(a) A entidade pretende transferir o prédio a um comprador após desocupá-lo. O tempo necessário para desocupar o prédio é usual e habitual para vendas desse tipo de ativo. O critério no item 7 seria cumprido na data de adesão ao plano.

(b) A entidade continua a usar o prédio até que a construção de novo prédio-sede seja concluída. A entidade não pretende transferir o prédio existente a um comprador até que a construção do novo prédio seja concluída (e ela desocupar o prédio existente). O atraso no momento da transferência do prédio existente imposto pela entidade (vendedor) demonstra que o prédio não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que a construção do novo prédio esteja concluída, mesmo se um compromisso firme de compra para a transferência futura do prédio existente for obtido antecipadamente.

Exemplo 2

A entidade está comprometida com o plano de venda de instalação de fabricação e iniciou ações para localizar um comprador. Na data de adesão ao plano, há uma encomenda de pedidos de cliente não concluídos.

(a) A entidade pretende vender a instalação de fabricação com suas operações. Quaisquer pedidos de cliente não concluídos na data de venda serão transferidos ao comprador. A transferência de pedidos de cliente não concluídos na data de venda não afetará o momento da transferência da instalação. O critério no item 7 seria cumprido na data de implementação do plano.

(b) A entidade pretende vender a instalação de fabricação, porém sem as suas operações. A entidade não pretende transferir a instalação a um comprador até que sejam encerradas todas as operações da instalação e sejam eliminadas as encomendas dos pedidos de cliente não concluídos. O atraso no momento da transferência da instalação imposta pela entidade (vendedor) demonstra que a instalação não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que as operações da instalação

sejam encerradas, mesmo se um compromisso firme de compra para a transferência futura da instalação tiver sido obtido antecipadamente.

Exemplo 3

A entidade adquire, por meio de execução de hipoteca, um imóvel que inclui terreno e edificações que pretende vender.

(a) A entidade não pretende transferir o imóvel a um comprador, até que ele conclua as reformas para aumentar o valor de venda do imóvel. O atraso no momento da transferência do imóvel imposto pela entidade (vendedor) demonstra que o imóvel não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que as reformas sejam concluídas.

(b) Após as reformas serem concluídas e o imóvel ser classificado como mantido para venda, mas antes que um compromisso firme de compra seja obtido, a entidade fica ciente de danos ambientais que exigem reparação. A entidade ainda pretende vender o imóvel. Contudo, a entidade não tem capacidade de transferir o imóvel a um comprador até que o reparo seja concluído. O atraso no momento da transferência do imóvel, imposto por outros antes que um compromisso firme de compra seja obtido, demonstra que o imóvel não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 continuaria a não ser cumprido. O imóvel seria reclassificado como mantido em uso, de acordo com o item 26.

Conclusão de venda esperada dentro de um ano (item 8)

Exemplo 4

Para se qualificar para classificação como mantido para venda, a venda de um ativo não circulante (ou grupo de ativos) deve ser altamente provável (item 7) e a transferência do ativo (ou grupo de ativos) deve ser esperada para se qualificar para reconhecimento como venda concluída dentro de um ano (item 8). Esse critério não seria cumprido se, por exemplo:

(a) a entidade, que é uma empresa financeira e de *leasing* comercial, estiver mantendo para venda ou arrendamento equipamentos que deixaram de ser recentemente arrendados e a última forma de transação futura (venda ou arrendamento) ainda não foi determinada.

(b) a entidade estiver comprometida com o plano de "vender" um imóvel que esteja em uso e a transferência do imóvel será contabilizada como venda e retroarrendamento (*leaseback*) financeiro.

Exceções ao critério no item 8

Uma exceção ao requisito de um ano do item 8 se aplica em situações limitadas em que o período exigido para concluir a venda de um ativo não circulante (ou grupo de ativos) será (ou foi) prorrogado por eventos ou circunstâncias além do controle da entidade e as condições específicas forem cumpridas (itens 9 e B1). Os exemplos 5 a 7 ilustram essas situações.

Exemplo 5

A entidade na indústria de geração de energia está comprometida com o plano de venda de grupo de ativos que representa parte significativa de suas operações regulamentadas. A venda exige aprovação regulamentar que pode prolongar o prazo necessário para concluir a venda além de um ano. As ações necessárias para obter essa aprovação não podem ser iniciadas até que um comprador seja conhecido e seja obtido um compromisso firme de compra. Entretanto, um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano. Nessa situação, as condições no item B1(a) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas.

Exemplo 6

A entidade está comprometida com o plano de venda de instalação de fabricação em sua condição atual e classifica a instalação como mantida para venda nessa data. Após ser obtido um compromisso firme de compra, a inspeção do imóvel pelo comprador identifica danos ambientais cuja existência não era conhecida anteriormente. A entidade é obrigada a reparar os danos, o que ampliará o período necessário para concluir a venda além de um ano. Contudo, a entidade iniciou ações para reparar os danos e a retificação satisfatória do dano é altamente provável. Nessa situação, as condições no item B1(b) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas.

Exemplo 7

A entidade está comprometida com o plano de venda de ativo não circulante e classifica o ativo como mantido para venda nessa data.

(a) Durante o período inicial de um ano, as condições de mercado que existiam na data em que o ativo foi classificado inicialmente como mantido para venda deterioraram-se e, como resultado, o ativo não é vendido até o fim desse período. Durante esse período, a entidade solicitou ativamente, mas não recebeu nenhuma oferta razoável para comprar o ativo e, em resposta, reduziu o preço. O ativo continua a ser ativamente negociado a um preço que é razoável, considerando as mudanças nas condições de mercado e os critérios nos itens 7 e 8 estão, portanto, cumpridos. Nessa situação, as condições no item B1(c) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas. No final do período inicial de um ano, o ativo continuaria a ser classificado como mantido para venda.

(b) Durante o período seguinte de um ano, as condições de mercado se deterioram ainda mais e o ativo não é vendido até o final desse período. A entidade acredita que as condições de mercado melhorarão e não mais reduziu o preço do ativo. O ativo continua a ser mantido para venda, porém a um preço acima de seu valor justo atual. Nessa situação, a ausência de uma redução de preço demonstra que o ativo não está disponível para venda imediata, conforme exigido pelo item 7. Além disso, o item 8 também exige que um ativo seja negociado a um preço que seja razoável em relação ao seu valor justo atual. Portanto, as condições no item B1(c), para uma exceção ao requisito de um ano do item 8, não seriam cumpridas. O ativo seria reclassificado como mantido em uso de acordo com o item 26.

Determinando se um ativo foi abandonado

Os itens 13 e 14 do Pronunciamento especificam os requisitos para quando os ativos devem ser tratados como abandonados. O exemplo 8 ilustra quando um ativo não foi considerado abandonado.

Exemplo 8

A entidade deixa de usar uma unidade de fabricação, pois a demanda de seu produto foi reduzida. Contudo, a fábrica é mantida em condições operacionais e espera-se que ela voltará a ser usada se a demanda aumentar. A fábrica não é considerada como abandonada.

Apresentação de operação descontinuada que foi abandonada

O item 13 do Pronunciamento proíbe os ativos que serão abandonados de serem classificados como mantidos para venda. Contudo, se os ativos a serem abandonados constituírem uma linha importante de negócios ou área geográfica de operações, eles serão reportados em operações descontinuadas, na data em que forem abandonados. O exemplo 9 ilustra este caso.

Exemplo 9

Em outubro de 20x5, uma entidade decide abandonar todas as suas fábricas de fiação de algodão, que constituem uma importante linha de negócios. Todos os trabalhos são paralisados nas fábricas de fiação de algodão durante o ano encerrado em 31 de dezembro de 20x6. Nas demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 20x5, os resultados e os fluxos de caixa das fábricas de fiação de algodão são tratados como operações em continuidade. Nas demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 20x6, os resultados e os fluxos de caixa das fábricas de fiação de algodão são tratados como operações descontinuadas e a entidade faz as divulgações exigidas pelos itens 33 e 34 do Pronunciamento.

Alocação de perda por redução ao valor recuperável de grupo de ativos

O item 23 do Pronunciamento exige que uma perda por redução ao valor recuperável de ativos (ou qualquer ganho subsequente), reconhecida para um grupo de ativos, reduza (ou aumente) o valor contábil dos ativos não circulantes no grupo que esteja dentro do alcance dos requisitos de mensuração do Pronunciamento, na ordem de alocação definida pelos itens 104 e 122. O exemplo 10 ilustra a alocação de perda por redução ao valor recuperável de ativos em um grupo de ativos.

Exemplo 10

A entidade planeja alienar um grupo de seus ativos (como uma venda de ativo). Os ativos formam um grupo de ativos, e são mensurados conforme a seguir:

	Valor contábil no final do período, antes da classificação como mantido para venda	Valor contábil conforme remensurado imediatamente antes da classificação como mantido para venda
	$	$

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)	1.500	1.500
Imobilizado (escriturado por valores reavaliados)	4.600	4.000
Imobilizado (escriturado pelo custo)	5.700	5.700
Estoque	2.400	2.200
Ativos financeiros	1.800	1.500
Total	**16.000**	**14.900**

A entidade reconhece o prejuízo de $ 1.100 ($ 16.000 – $ 14.900) imediatamente antes de classificar o grupo de ativos como mantido para venda.

A entidade estima que o valor justo menos despesas de venda do grupo de ativos totaliza $ 13.000. Visto que a entidade mensura o grupo de ativos classificado como mantido para venda pelo menor dentre o seu valor contábil e o valor justo menos despesas de venda, a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável de ativos de $ 1.900 ($ 14.900 – $ 13.000) quando o grupo é inicialmente classificado como mantido para venda.

A perda por redução ao valor recuperável de ativos é alocada a ativos não circulantes aos quais são aplicáveis os requisitos de mensuração do Pronunciamento. Portanto, nenhuma perda por redução ao valor recuperável de ativos é alocada para estoque e ativos financeiros. A perda é alocada a outros ativos, na ordem de alocação definida pelos itens 104 e 122 do Pronunciamento.

A alocação pode ser ilustrada conforme a seguir:

	Valor contábil conforme remensurado imediatamente antes da classificação como mantido para venda	Perda por redução so valor recuperável de ativos alocada	Valor contábil após a alocação de perda por redução no valor recuperável de ativos
	$	$	$
Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)	1.500	(1.500)	0
Imobilizado (escriturado por valores reavaliados)	4.000	(165)	3.835
Imobilizado (escriturado pelo custo)	5.700	(235)	5.465
Estoque	2.200	–	2.200
Ativos financeiros	1.500	–	1.500

Total	**14.900**	**(1.900)**	**13.000**

Em primeiro lugar, a perda por redução ao valor recuperável de ativos reduz qualquer valor de ágio (goodwill). A seguir, a perda residual é alocada a outros ativos proporcionalmente com base nos valores contábeis desses ativos.

Apresentação de operações descontinuadas na demonstração do resultado

O item 33 do Pronunciamento exige que a entidade divulgue um valor único na demonstração do resultado para operações descontinuadas com uma análise nas notas explicativas ou em uma seção da demonstração do resultado das operações em continuidade. O exemplo 11 ilustra como esses requisitos podem ser cumpridos.

Exemplo 11

GRUPO XYZ – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20X2
(ilustrando a classificação de despesas por função)

(em milhares de $)	**20X2**	**20X1**
Operações em continuidade		
Receita	X	X
Custo dos produtos vendidos	(X)	(X)
Lucro bruto	X	X
Outras receitas	X	X
Despesas de distribuição	(X)	(X)
Despesas administrativas	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Participação no lucro de coligadas	X	X
Lucro antes das despesas financeiras	X	X
Despesas financeiras	(X)	(X)
Lucro antes dos tributos	X	X
Despesa de imposto de renda e contribuição social	(X)	(X)
Lucro do período proveniente de operações em continuidade	X	X
Operações descontinuadas		
Lucro do período proveniente de operações descontinuadas [(a)]	X	X
Lucro líquido do período	**X**	**X**
Atribuível a:		

(em milhares de $)	**20X2**	**20X1**
Proprietários da controladora		
Lucro do período proveniente de operações em continuidade	X	X
Lucro do período proveniente de operações descontinuadas	X	X
Lucro do período atribuível a proprietários da controladora	X	X
Participações de não controladores		
Lucro do período proveniente de operações em continuidade	X	X
Lucro do período proveniente de operações descontinuadas	X	X
Lucro do período atribuível a participações não controladores	X	X
	X	**X**

[(a)] A análise necessária seria dada nas notas explicativas.

Apresentação de ativos não circulantes ou grupos de ativos classificados como mantidos para venda

O item 38 do Pronunciamento exige que a entidade apresente um ativo não circulante classificado como mantido para venda e os ativos de grupo de ativos classificados como mantidos para venda separadamente de outros ativos, no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificados como mantidos para venda também são apresentados separadamente de outros passivos no balanço. Esses ativos e passivos não são compensados e apresentados como um único valor. O exemplo 12 ilustra esses requisitos.

Exemplo 12

No final de 20X5, a entidade decide alienar parte de seus ativos (e diretamente passivos associados). A alienação, que atende aos critérios dos itens 7 e 8 para ser classificada como mantida para venda, assume a forma de dois grupos de alienação, conforme abaixo:

	Valor contábil após a classificação como mantido para venda	
	Grupo de ativos I: $	Grupo de ativos II: $
Imobilizado	4.900	1.700
Ativo financeiro	1.400[(a)]	–
Passivos	(2.400)	(900)
Valor contábil líquido do grupo de ativos	**3.900**	**800**

(a) o valor de $ 400 relativo a esses ativos foi reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulado no patrimônio líquido.

A apresentação no balanço da entidade dos grupos de ativos classificados como mantidos para venda pode ser mostrada conforme a seguir:

	20X5	**20X4**
ATIVOS		
Ativos circulantes		
DDD	X	X
EEE	X	X
	X	X
Ativos não circulantes classificados como mantidos para venda	8.000	–
	X	X
Ativos não circulantes		
AAA	X	X
BBB	X	X
CCC	X	X
	X	X
Total do ativo	X	X
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Passivos circulantes		
KKK	X	X
LLL	X	X
MMM	X	X
Passivos diretamente associados a ativos não circulantes classificados como mantidos para venda	3.300	–
	X	X
Passivos não circulantes		
HHH	X	X
III	X	X
JJJ	X	X

	20X5	20X4
	X	X
Total dos passivos	X	X
Patrimônio líquido		
Valores atribuíveis a proprietários da controladora		
FFF	X	X
GGG	X	X
Valores reconhecidos em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido relacionados a ativos não circulantes mantidos para venda	400	–
	X	X
Participações de não controladores	X	X
Total do patrimônio líquido	X	X
Total do Passivo e Patrimônio Líquido	X	X

Os requisitos de apresentação para ativos (ou grupos de alienação) classificados como mantidos para venda no final do período não se aplicam retrospectivamente. Os balanços comparativos de quaisquer períodos anteriores, portanto, não são reapresentados.

Mensuração e apresentação de controladas adquiridas com vistas à revenda e classificadas como mantidas para venda

Uma controlada adquirida com vistas à revenda não está isenta da consolidação, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas. Contudo, se ela atender aos critérios no item 11, é apresentada como um grupo de ativos classificado como mantido para venda. O exemplo 13 ilustra esses requisitos.

Exemplo 13

A entidade A adquire a entidade H, que é uma controladora com duas subsidiárias, S1 e S2. A S2 é adquirida exclusivamente com vistas à venda e atende aos critérios para ser classificada como mantida para venda. De acordo com o item 32(c), a S2 também é uma operação descontinuada.

O valor justo estimado menos despesas de venda da S2 é $ 135. A entidade A contabiliza S2 da seguinte forma:

- inicialmente, mensura os passivos identificáveis de S2 pelo valor justo, ou seja, a $ 40.
- inicialmente, mensura os ativos adquiridos como o valor justo menos despesas de venda de S2 ($ 135) mais o valor justo dos passivos identificáveis ($ 40), ou seja, a $ 175.

- no final do período, remensura o grupo de ativos pelo menor entre o seu custo e valor justo menos despesas para vender, ou seja, a $ 130. Os passivos são remensurados de acordo com os Pronunciamentos aplicáveis, ou seja, a $ 35. O total de ativos é mensurado a $ 130 + $ 35, ou seja, a $ 165.

- no final do período, apresenta os ativos e passivos separadamente de outros ativos e passivos em suas demonstrações contábeis consolidadas, conforme ilustrado no exemplo 12 – *Apresentação de ativos não circulantes ou grupos de ativos classificados como mantidos para venda.*

- na demonstração do resultado, apresenta o total de lucro ou prejuízo depois de impostos de S2 e o ganho ou perda pós-impostos reconhecidos na remensuração subseqüente de S2, que equivale à remensuração do grupo de ativos de $ 135 para $ 130.

Não é necessária análise adicional dos ativos e passivos ou da mudança no valor do grupo de ativos.