

CONB  CON ²⁰/₁₉



Propriedades para Investimento – NBC TG 28 (R 3)



Prof. Dr. Alvaro Ricardino

Prof. Alvaro Ricardino, formado em Administração de Empresas e Ciências Contábeis, Mestrado e Doutorado em Contabilidade e Controladoria pela Universidade de São Paulo. Professor do Curso de Graduação do Departamento de Contabilidade da PUCSP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e do curso de Pós-Graduação em Controladoria da USCS – Universidade de São Caetano do Sul. Palestrante do CRCSP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Especialista em Normas Brasileiras de Contabilidade. Autor de livros no Brasil e no exterior, assim como artigos em diversos periódicos. Idealizador do Prêmio Transparência outorgado anualmente às melhores Demonstrações Contábeis publicadas no país.

INTENÇÃO

OBJETIVO E ALCANCE

Estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

O Pronunciamento deve ser aplicado no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades para investimento.

DEFINIÇÃO

Propriedade para Investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- (b) venda no curso ordinário do negócio.

CLASSIFICAÇÃO e JUSTIFICATIVA

As Propriedades para Investimento devem ser classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante.

As Propriedades para Investimento geram fluxos de caixa independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as Propriedades para Investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários (imobilizado).

EXEMPLO DE P.P.I.

- (a) Terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo;
- (b) Terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado;
- (c) Edifício que seja propriedade da entidade (ou ativo de direito de uso relativo a edifício mantido pela entidade) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

EXEMPLO DE P.P.I.

- d) Edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;
- (e) Propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como Propriedade para Investimento.

NÃO SÃO P.P.I.

- a) Propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda;
- b) Propriedade ocupada pelo proprietário;
- c) Propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente a ser ocupada pelo proprietário;
- d) Propriedade ocupada por empregados;
- e) Propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação.

USO MISTO

- Propriedades cuja uma parte que é mantida para obter rendimentos ou para valorização de capital e outra parte que é mantida para uso da entidade.
- Contabilizar as partes separadamente se:
 - Puderem ser vendidas separadamente (ou arrendadas separadamente sob arrendamento financeiro).
 - Se não puder separar não é P.P.I. (ex: galpão)

SERVIÇOS DE APOIO

- Em alguns casos, a entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes da propriedade que ela mantém.
 - Contabilizar como propriedade para investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Ex: o proprietário de edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício.

SERVIÇOS SIGNIFICATIVOS

Há casos em que os serviços prestados são significativos. Exemplo:

A entidade possui e administra um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo.

Classificar com Imobilizado.

Dificuldade para determinar se é P.P.I.

Em alguns casos pode ser difícil de determinar se os serviços de apoio são ou não significativos. Exemplo:

A entidade possui um edifício no qual funciona um hospital. A parte clínica (consultas, diagnósticos, cirurgias etc) é exercida por 3ºs. Todos os demais serviços são prestados pela entidade.

Em tais casos verificar se os critérios de classificação atendem a definição de P.P.I. ou Imobilizado.

Evidenciar tais critérios em Notas Explicativas.

P.P.I. ocupada por controlada ou outra controladora

Nas demonstrações contábeis do arrendador, tratar como P.P.I.

Nas demonstrações consolidadas, a propriedade não se qualifica como P.P.I.

RECONHECIMENTO e MENSURAÇÃO INICIAL

Reconhecer uma P.P.I. (ativo) apenas quando:

- Trazer benefícios econômicos que fluam para a entidade;
- Seu custo puder ser mensurado confiavelmente.

A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo.

O custo de uma propriedade para investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível.

RECONHECIMENTO INICIAL

Se o pagamento de uma propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista.

A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como despesa financeira durante o período do crédito.

Mensuração após Reconhecimento

Escolher como política contábil o **método do valor justo** ou o **método do custo** e aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

A mudança de critério representa alteração de política contábil. NBC TG 23.

É improvável que passar do valor justo para o método do custo traga apresentação mais apropriada das operações.

MÉTODO DO VALOR JUSTO

É incentivada, mas não exigida, a mensuração pelo Valor Justo das Propriedades para Investimento. A mensuração deverá ser feita por avaliador independente que tenha:

- Qualificação profissional relevante e reconhecida;
- Que e que tenha experiência recente no local e na categoria da P.P.I. que esteja sendo avaliada.

MÉTODO DO VALOR JUSTO

Após o reconhecimento inicial, se escolher o método do valor justo, mensurar todas as P.P.I. pelo valor justo, exceto se valor justo da P.P.I. não é mensurável com confiabilidade em base contínua. (vide próximo slide)

O **ganho ou a perda** proveniente de alteração no valor justo da P.P.I. deve ser **reconhecido no resultado do período em que ocorra**.

BASE CONTÍNUA DA MENSURAÇÃO

Se a entidade concluir que o valor justo da P.P.I. não é confiavelmente mensurável, utilizar o método do custo para P.P.I. própria ou para P.P.I. mantida por arrendatário como Ativo de Direito de Uso.
Em tais casos, assumir o valor residual da P.P.I. como sendo zero.

MÉTODO DO VALOR JUSTO

Detalhe importante: não reconhecer separadamente ativos e passivos avaliados pelo valor justo. Exemplo:

- Embora o valor de um elevador ou equipamento de ar condicionado dentro de edifício seja significativo, não separá-los para efeito de classificação e mensuração. O conjunto deve ser mensurado pelo valor justo.
Idem para imóvel arrendado mobiliado.

P.P.I. EM CONSTRUÇÃO

Durante a construção, mensurar a P.P.I. em construção pelo custo, conforme CPC 27.

Concluída a construção, mensurar pelo valor justo, desde que ele possa ser obtido de forma confiável e contínua.

Se em casos excepcionais não puder ser mensurado confiavelmente, adotar o método do custo.

Exceto esta, as demais P.P.I. devem continuar pelo método do valor justo.

MÉTODO DO VALOR JUSTO

Se uma P.P.I. for mensurada pelo valor justo, ela deverá continuar a ser mensurada dessa forma, mesmo que transações de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis. A mensuração pelo valor justo será encerrada se a P.P.I. for ocupada para uso do proprietário ou for alienada.

MÉTODO DO CUSTO

A P.P.I. será mensurada pelo método do custo quando:

- Atender aos critérios para ser classificado como mantido para venda, de acordo com o CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- É mantida por arrendatário como Ativo de Direito de Uso e não é mantido para venda, de acordo com o CPC 31;
- Estiver de acordo com os requisitos do CPC 27 para o modelo do custo em todos os outros casos.

TRANSFERÊNCIA

A transferência da P.P.I de ou para outra conta somente ocorrerá apenas quando houver alteração de uso. Exemplos:

- (a) início de ocupação pelo proprietário, ou de desenvolvimento com vista à ocupação pelo proprietário. Transferir de P.P.I. para propriedade ocupada pelo proprietário;
- (b) desenvolvimento com objetivo de venda. Transferir de P.P.I. para estoque;
- Continua...

TRANSFERÊNCIA

Continuação...

- (c) fim de ocupação pelo proprietário, para transferência de propriedade ocupada pelo proprietário para P.P.I.
- (d) começo de arrendamento operacional para outra entidade, transferindo de estoques para P.P.I.

Se nas situações descritas de (a) a (d) a mensuração se fizer pelo custo, não haverá alterações do valor do ativo.

TRANSFERÊNCIA

Nos casos em que houver transferência de P.P.I. contabilizada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização deve ser o seu valor justo na data da alteração de uso.

TRANSFERÊNCIA

Situação em que o **Imobilizado** é transferido para P.P.I.
Nessa data, **se o valor justo for menor do que o valor contábil**, tratar a diferença da seguinte forma:

- Reconhecer a perda no resultado. Se houver reserva de reavaliação anterior, baixar primeiro a reserva.

TRANSFERÊNCIA

Situação em que o **Imobilizado** é transferido para P.P.I. Nessa data, **se o valor justo for maior do que o valor contábil**, tratar a diferença da seguinte forma:

- (a) o aumento é reconhecido no resultado.
- (b) se anteriormente houve *impairment* do imobilizado, reverter até o seu limite;
- (c) O valor justo não pode exceder o valor do custo. Se for maior, o excedente será contabilizado no PL em Ajuste de Avaliação Patrimonial.

TRANSFERÊNCIA

Situação em que o **Estoque** é transferido para P.P.I.:
Se nessa data, a P.P.I. a ser contabilizada pelo **valor justo for maior do que o valor contábil**, a diferença será reconhecida no resultado.

TRANSFERÊNCIA

Quando a entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de P.P.I. de construção própria que será escriturada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado.

ALIENAÇÃO

A P.P.I. deve ser eliminada do balanço patrimonial na alienação ou quando a P.P.I. for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico for esperado da sua alienação.

GANHOS OU PERDAS NA ALIENAÇÃO

Ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de P.P.I. devem ser determinados como a diferença entre os valores líquidos da alienação e o valor contábil do ativo e devem ser reconhecidos no resultado.

DIVULGAÇÃO - ARRENDAMENTOS

A entidade deve divulgar:

- (a) se aplica o método do valor justo ou o método do custo;
- (b) quando for difícil determinar os critérios que usa para distinguir P.P.I. de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso ordinário dos negócios, indicar os critérios utilizados;

DIVULGAÇÃO - ARRENDAMENTOS

A entidade deve divulgar:

(c) se o valor justo da P.P.I. se baseia em avaliação de avaliador independente que possua qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente no local e na categoria da P.P.I. que está sendo avaliada.

Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado;

DIVULGAÇÃO - ARRENDAMENTOS

A entidade deve divulgar:

(d) as quantias reconhecidas no resultado para:

i.) lucros de rendas de P.P.I.;

ii.) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de P.P.I. que tenham gerado rendas durante o período;

iii.) idem anterior para as que não tenham gerado rendas durante o período.

DIVULGAÇÃO - ARRENDAMENTOS

A entidade deve divulgar:

- (f) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de P.P.I. ou a remessa de lucros e recebimentos de alienação;
- (g) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver P.P.I. ou para reparos, manutenção ou aumentos.

DIVULGAÇÃO - MÉTODO DO VALOR JUSTO

Além de todas as divulgações anteriores, a entidade deverá divulgar:

- (a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;
- (b) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;
- (c) ativos classificados como detidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como detido para venda. CPC 31

DIVULGAÇÃO - MÉTODO DO VALOR JUSTO

- (d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustes de valor justo;
- (e) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;
- (f) transferências para e de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e
- (g) outras alterações.

DIVULGAÇÃO - MÉTODO DO CUSTO

Além dos itens indicados nos slides 33 a 36, a entidade que aplicar o método do custo, deverá apresentar:

- (a) os métodos de depreciação usados;
 - (b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
 - (c) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por *impairment* acumuladas) no início e no fim do período;
- continua...

DIVULGAÇÃO - MÉTODO DO CUSTO

- (d) a conciliação do valor contábil da P.P.I. no início e no fim do período, mostrando o seguinte:
- i.) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;
 - ii.) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;
 - iii.) ativos classificados como detidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31

Continua...

DIVULGAÇÃO - MÉTODO DO CUSTO

- iv.) depreciação;
- v.) a quantia de perdas por *impairment* reconhecida e revertida durante o período;
- vi.) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e
- vii.) outras alterações;

DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA

As entidades que contabilizavam seus arrendamentos como operacionais e que deverão passar a fazê-lo como financeiro, devem reconhecer o efeito dessa escolha como ajuste no saldo de abertura dos resultados retidos do período no qual a escolha foi inicialmente feita.



Contato:



br.linkedin.com/in/Alvaro Ricardino



aricardinofilho@gmail.com



facebook.com//alvaro.ricardino