

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

### REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – N.º 23/2023

**Este documento de revisão apresenta alterações nos Pronunciamentos Técnicos: CPC 26 (R1) e CPC 06 (R2).**

Este documento estabelece alterações em Pronunciamentos Técnicos em decorrência das alterações de Classificação de Passivos como Circulante ou Não Circulante; Passivos Não Circulantes com *Covenants* e Passivo de Arrendamento em uma Transação de Venda e Retroarrendamento (*sale and leaseback*). A vigência dessas alterações será estabelecida pelos órgãos reguladores que as aprovarem, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade a entidade deve aplicar essas alterações nos períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2024.

O texto adicionado está sublinhado e o excluído, tachado.

- 1. Altera a letra “d” do item 69 e os itens 60, 71, 73, 74 e 76, inclui os itens 72A, 72B, 75A, 76ZA, 76A, 76B, 139U e 139W e inclui subtítulo antes dos itens 70, 71 e 72A no CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

Distinção entre circulante e não circulante

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76B, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

Passivo Circulante

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:
  - (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
  - (b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
  - (c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
  - (d) a entidade não tem o direito incondicional, na data do balanço, de diferir a liquidação do passivo durante por pelo menos doze meses após a referida data do balanço (ver item 73). ~~Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.~~

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

Ciclo operacional normal (item 69(a))

70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço patrimonial. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

Mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado (item 69(b)) ou liquidado no período de até doze meses (item 69(c))

71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas é devida ~~está prevista~~ a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são alguns passivos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação ~~no~~ do CPC 48, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros, que proporcionem financiamento em longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não é ~~devida~~ ~~está prevista~~ para o período de até doze meses após a data do balanço, são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e de 72A a 75.

Direito de diferir a liquidação por pelo menos doze meses (item 69(d))

- 72A. O direito da entidade de diferir a liquidação de um passivo por pelo menos doze meses após a data do balanço deve ter substância e, conforme descrito nos itens 72B a 75, deve existir na data do balanço-

- 72B. O direito de uma entidade de diferir a liquidação de um passivo decorrente de um empréstimo por, pelo menos, 12 meses após a data do balanço pode estar sujeito ao cumprimento pela entidade das condições especificadas nesse contrato de empréstimo (doravante denominadas 'covenants'). Para fins de aplicação do parágrafo 69(d), esses covenants:

- (a) afetam a existência desse direito na data do balanço – conforme descrito nos itens 74 e 75 – se uma entidade for obrigada a cumprir os covenants na data do balanço ou antes dessa data. Esses covenants afetam a existência do direito na data do balanço, mesmo que o seu cumprimento seja avaliado somente após a data do balanço (por exemplo, um covenant baseado na posição financeira da entidade na data do balanço, mas cuja conformidade seja avaliada apenas após a data do balanço).

(b) não afetam a existência desse direito na data do balanço se a entidade for obrigada a cumprir os covenants somente após a data do balanço (por exemplo, um covenant baseado na posição financeira da entidade seis meses após a data do balanço).

73. ~~Se a entidade tiver a expectativa, e tiver poder discricionário o direito, na data do balanço, para refinarciar ou substituir repactuar (roll over) uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço segundo dispositivo contratual do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a substituição (roll over) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento).~~ Se a entidade não tiver esse direito, o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.

74. Quando a entidade ~~descumprir um acordo contratual (covenant)~~ de um empréstimo de longo prazo (índice de endividamento ou de cobertura de juros, por exemplo) ao término ou antes do término do período de reporte, tornando o passivo vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência da quebra do covenant. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem o direito ~~incondicional~~ de diferir a sua liquidação durante por pelo menos doze meses após essa data.

75A. A classificação de um passivo não é afetada pela probabilidade de a entidade exercer seu direito de diferir a liquidação do passivo por pelo menos doze meses após a data do balanço. Se um passivo atende aos critérios do item 69 para classificação como não circulante, é classificado como não circulante mesmo se a administração pretende ou espera que a entidade liquide o passivo dentro de doze meses após a data do balanço, ou mesmo se a entidade liquidar o passivo entre a data do balanço e a data em que o balanço é autorizado para emissão. No entanto, em qualquer uma dessas circunstâncias, a entidade pode ter que divulgar informações sobre o momento da liquidação para permitir que os usuários de suas demonstrações contábeis compreendam o impacto do passivo na posição financeira da entidade (ver itens 17(c) e 76(d)).

76. ~~Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se~~ Se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos serão qualificados para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente:

(a) refinanciamento para uma base de longo prazo de um passivo classificado como circulante (ver item 72);

- (b) retificação de quebra de covenant de empréstimo de longo prazo classificado como circulante (ver item 74); e
- (c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo, ~~que termine pelo menos doze meses após a data do balanço~~, classificado como circulante (ver item 75); e
- (d) liquidação de passivo classificado como não circulante (ver item 75A).

#### Liquidação (itens 69(a), 69(c) e 69(d))

76A. Para fins de classificação de um passivo como circulante ou não circulante, a liquidação refere-se a uma transferência para a contraparte que resulte na extinção do passivo. A transferência pode ser de:

- (a) dinheiro ou outros recursos econômicos - por exemplo, bens ou serviços; ou
- (b) instrumentos patrimoniais próprios da entidade, a menos que o item 76B se aplique.

76B. Os termos de um passivo que poderia, por opção da contraparte, resultar em sua liquidação pela transferência dos próprios instrumentos de patrimônio da entidade não afetam sua classificação como circulante ou não circulante se, aplicando o CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, a entidade classifica a opção como um instrumento de patrimônio, reconhecendo-a separadamente do passivo como um componente de patrimônio de um instrumento financeiro composto.

76ZA. Ao aplicar os itens 69 a 75, uma entidade pode classificar os passivos decorrentes de empréstimos como não circulantes quando o seu direito de diferir a liquidação desses passivos estiver sujeito ao cumprimento pela entidade dos *covenants* em até 12 meses após a data do balanço (ver item 72B(b)). Nessas situações, a entidade deverá divulgar informações nas notas que permitam aos usuários das demonstrações financeiras entender o risco de que os passivos possam se tornar exigíveis em até 12 meses após a data do balanço, incluindo:

- (a) informações sobre os *covenants* (incluindo a sua natureza e quando a entidade é obrigada a cumpri-los) e o valor contábil dos passivos relacionados.
- (b) fatos e circunstâncias, se houver, que indiquem que a entidade possa ter dificuldade em cumprir os *covenants* – por exemplo, se a entidade agiu durante ou após o período de reporte para evitar ou mitigar um possível descumprimento de *covenant*. Esses fatos e circunstâncias também podem incluir o fato de que a entidade não teria cumprido os *covenants* se eles fossem avaliados quanto ao cumprimento com base nas circunstâncias da entidade na data do balanço.

139U. A Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 23, aprovada pelo CPC em 04 de agosto de 2023, alterou a letra “d” do item 69 e os itens 60, 71, 73, 74 e 76, incluiu os itens 72A, 72B, 75A, 76ZA, 76A e 76B, e incluiu subtítulo antes dos itens 70, 71 e 72A.

139W. A Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 23, aprovada pelo CPC em 04 de agosto de 2023, também incluiu os itens 76ZA e 139U. A entidade deverá aplicar:

(a) a alteração ao item 139U imediatamente no momento da emissão de Passivos Não Circulantes com Covenants.

(b) a vigência desta Revisão será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar todas as outras alterações para períodos anuais de relatório iniciados em ou após 1º de janeiro de 2024, de forma retrospectiva, de acordo com Pronunciamento Técnico CPC. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela também deverá aplicar Classificação de Passivos como Circulantes ou Não Circulantes para esse período.

**2. Inclui os itens 102A, C1D, C20E e seu subtítulo e altera o item C2 no CPC 06 (R2) – Arrendamento, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

102A. Após a data de início, o vendedor-arrendatário deverá aplicar os itens 29 a 35 ao ativo de direito de uso decorrente do retroarrendamento e os itens 36 a 46 ao passivo de arrendamento decorrente do retroarrendamento. Ao aplicar os itens 36 a 46, o vendedor-arrendatário deverá determinar “pagamentos de arrendamento” ou “pagamentos de arrendamento revisados” de forma que o vendedor-arrendatário não reconheça nenhum montante do ganho ou perda relacionado ao direito de uso retido pelo vendedor-arrendatário. A aplicação dos requisitos deste parágrafo não impede que o vendedor-arrendatário reconheça no resultado qualquer ganho ou perda relacionado à rescisão parcial ou total de um contrato de arrendamento, conforme exigido pelo item 46(a).

C1D. A Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 23, aprovada pelo CPC em 04 de agosto de 2023, alterou o item C2 e incluiu os itens 102A e C20E. A vigência desta Revisão será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar esta revisão para períodos anuais com início em ou após 1º de janeiro de 2024.

C2. Para as finalidades dos requisitos dos itens C1 a ~~C19~~ C20E, a data da aplicação inicial é o início do período de relatório anual em que a entidade aplicar este pronunciamento pela primeira vez.

**Passivo de arrendamento em uma transação de venda e retroarrendamento (sale and leaseback)**

C20E. Um vendedor-arrendatário deverá aplicar a Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 23 (vide parágrafo C1D) retrospectivamente, de acordo com o CPC 23, às transações de venda e retroarrendamento realizadas após a data da aplicação inicial.