

Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2)

Operações de Arrendamento Mercantil

(Correspondente ao IFRS 16 - Leasing)

Osmar Roncolato Pinho

1. Introdução e definições – IFRS 16
2. Contabilidade da arrendadora / arrendatárias
 - Resumo
 - Medida inicial
 - Medida posterior
3. Transição
4. Audiência Pública SNC nº 02/2017

IFRS 16

Principal impacto: a contabilidade da arrendatária

- Nova Norma Internacional sobre Informação Financeira (IFRS) sobre arrendamentos - vigência a partir de **1 de janeiro de 2019**
- Substitui a Norma Internacional de Contabilidade (IAS 17)

- **Único modelo para todos os arrendamentos: o tratamento contábil é semelhante ao arrendamento financeiro do IAS 17, salvo exceções facultativas** (arrendamentos de bens de baixo valor unitário; arrendamentos com menos de 12 meses sem opção de compra)

O IFRS 17 **altera de maneira mais substancial a contabilidade das entidades arrendatárias**, sendo também requeridas certas divulgações no caso das entidades arrendadoras.

Cada entidade **deve considerar os termos e as condições de contratos e todos os fatos e circunstâncias relevantes** ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento **de forma consistente** com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

O fato de o arrendamento ser arrendamento financeiro ou arrendamento operacional **depende da essência da transação, em vez da forma do contrato**.

Definição de um arrendamento: Um contrato que:

Identifica um ativo

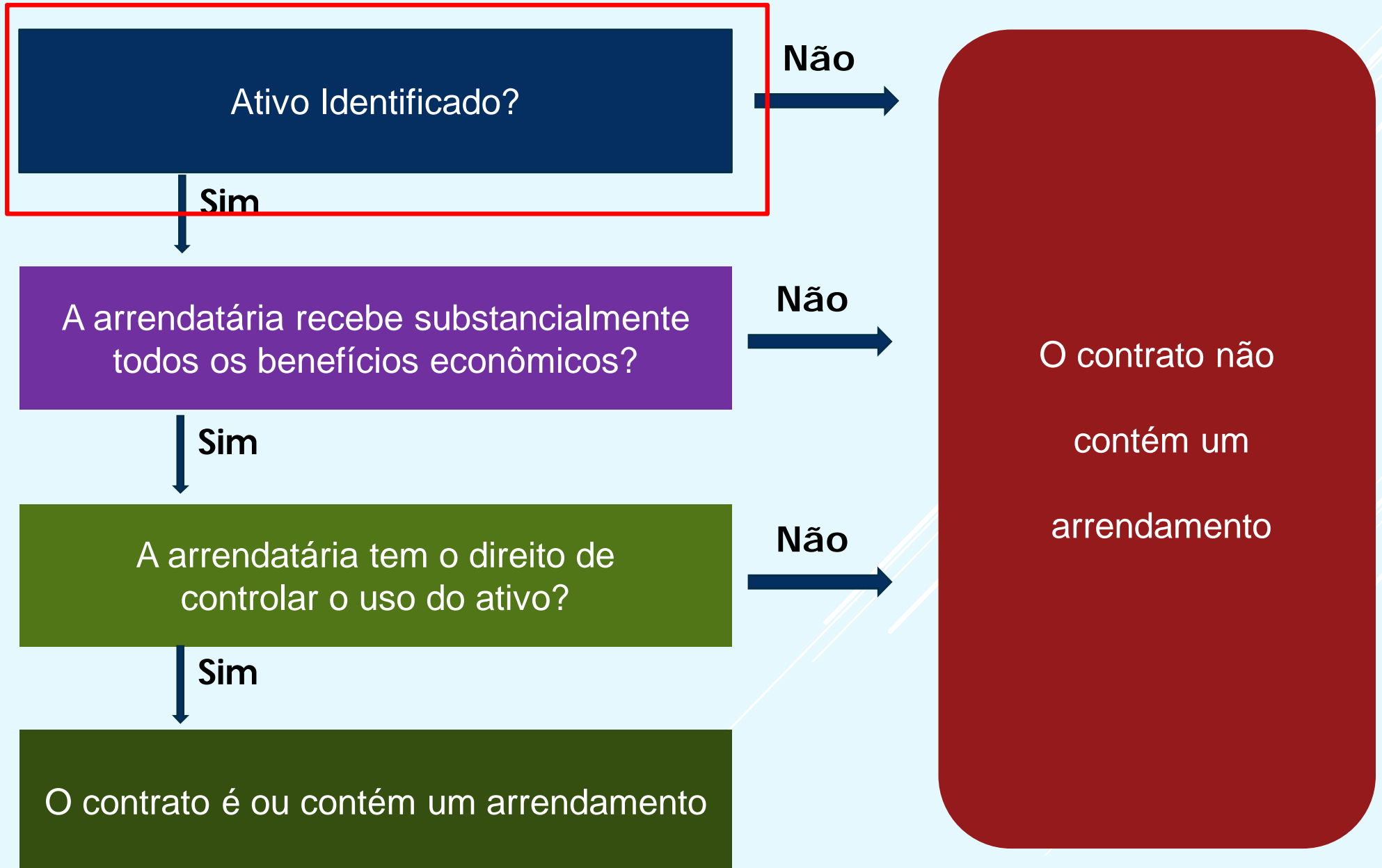
+

**A arrendatária recebe substancialmente
todos os benefícios econômicos**

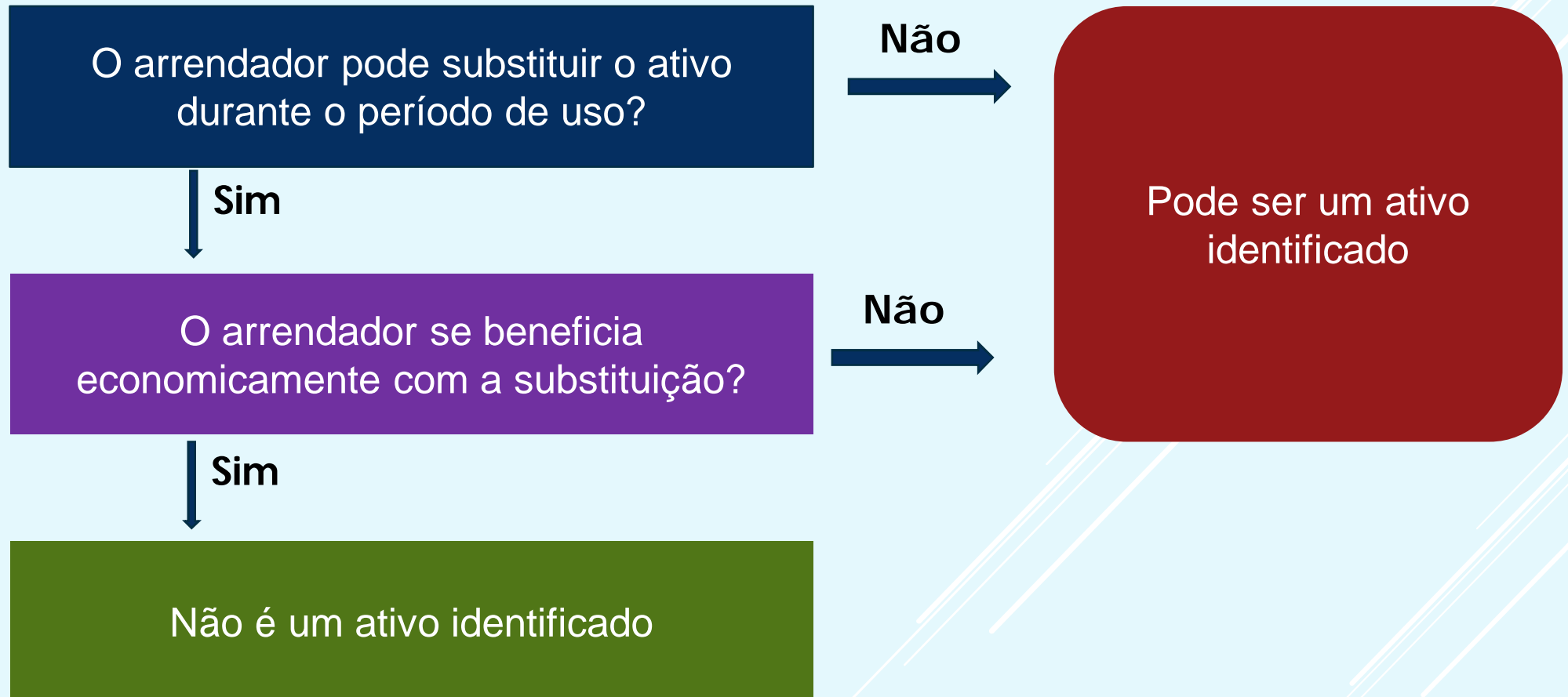
+

**Transmite à arrendatária o direito de controlar o
uso do ativo identificado**

- A entidade (arrendadora/arrendatária) deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. **O contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação.**
- Na data de início o arrendatário **deve reconhecer o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento.** O ativo de direito de uso deve ser mensurado ao custo e o passivo de arrendamento deve ser mensurado ao valor presente dos pagamentos futuros do arrendamento. **Os pagamentos do arrendamento devem ser descontados a valor presente com base na taxa de juros implícita do arrendamento.**



Direito de substituição do ativo



Ativo Identificado?

Não

Sim

A arrendatária recebe substancialmente todos os benefícios econômicos?

Não

Sim

A arrendatária tem o direito de controlar o uso do ativo?

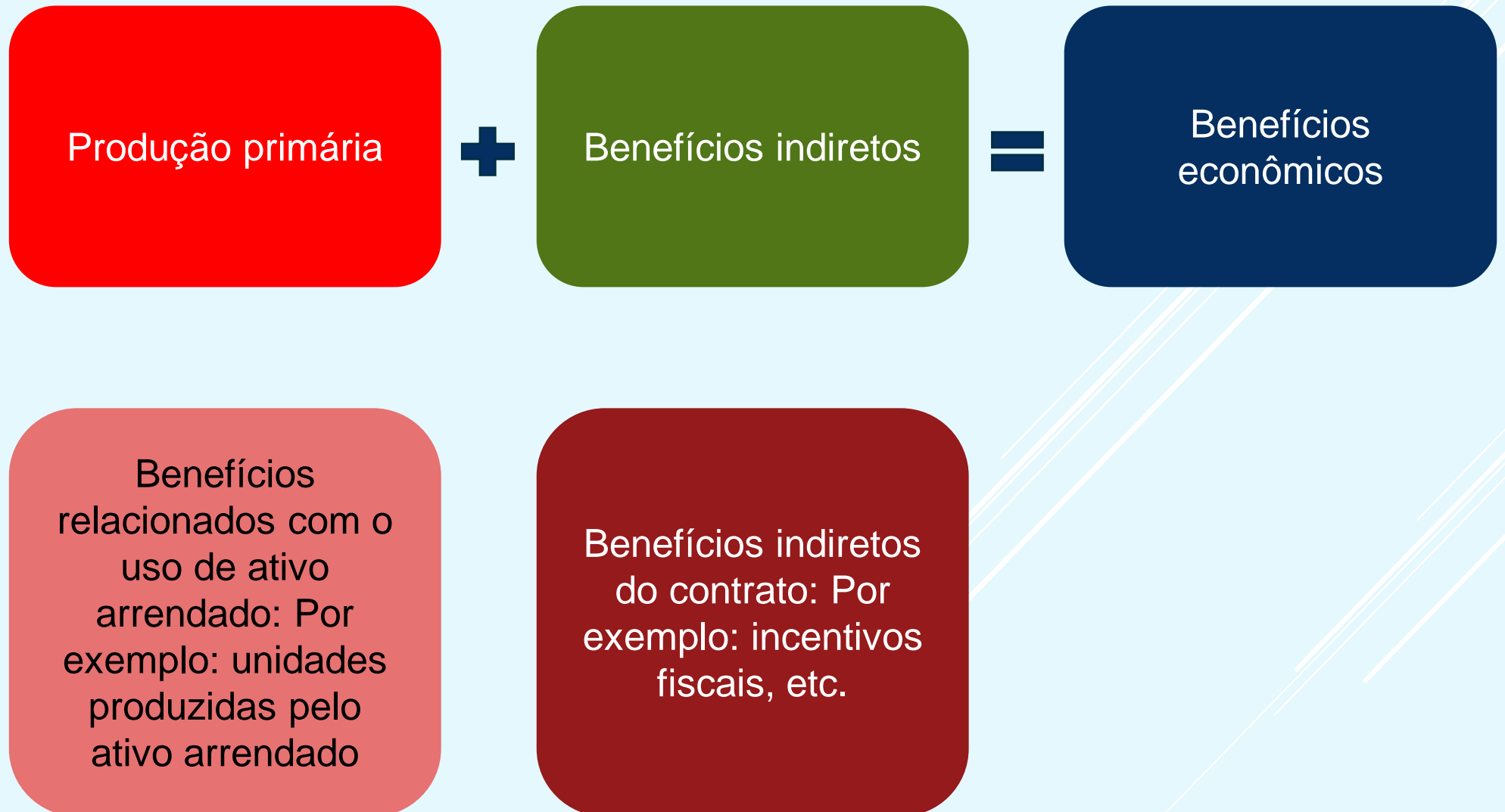
Não

Sim

O contrato é ou contém um arrendamento

O contrato não contém um arrendamento

Benefícios econômicos



Ativo Identificado?

Não

Sim

A arrendatária recebe substancialmente todos os benefícios econômicos?

Não

Sim

A arrendatária tem o direito de controlar o uso do ativo?

Não

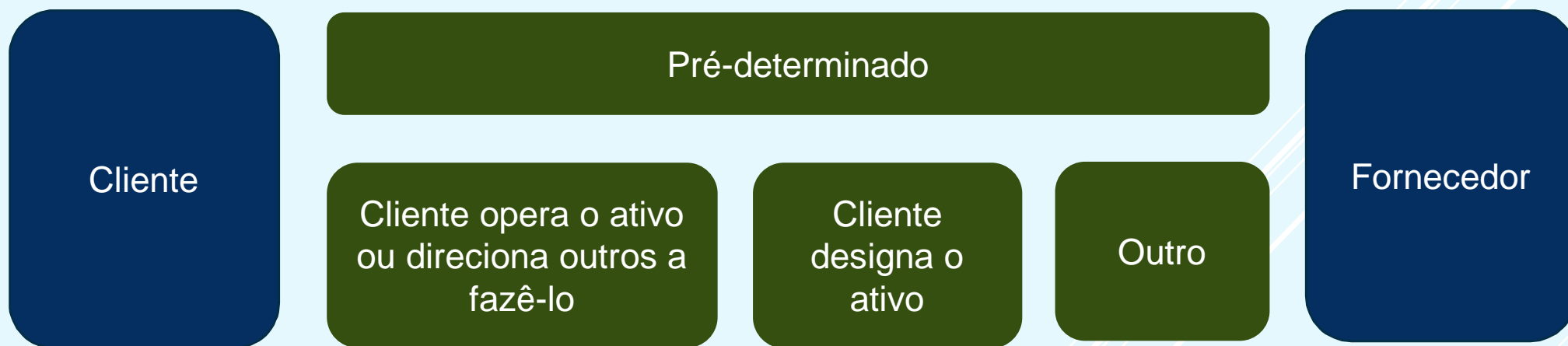
Sim

O contrato é ou contém um arrendamento

O contrato não contém um arrendamento

Controle do uso do ativo

Quem toma as decisões sobre "como e para quê" durante o período de uso?



O contrato é ou contém um arrendamento

O contrato não contém um arrendamento

Direitos de proteção do fornecedor

A entidade **deve aplicar este pronunciamento a todos os arrendamentos**, incluindo arrendamentos de ativos de direito de uso em subarrendamento, exceto para:

	Arrendatário	Arrendador
Arrendamentos para explorar ou exportar minerais, petróleo, gás e outros recursos naturais	X	X
Arrendamentos de ativos biológicos dentro do âmbito do CPC 29	X	✓
Concessões de serviços ao alcance da ICPC 01	X	X
Licenças de propriedade intelectual concedido no âmbito do CPC 47	N/A	X
Direitos realizados sob contrato de licenciamento dentro do CPC 04	X	N/A
Arrendamentos de outros ativos intangíveis	✓ (opcional)	N/A

Modelo contábil único para os arrendamentos

Reconhecimento

- Na data de início do arrendamento, o arrendatário deve reconhecer **o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento**.

Demonstração Financeira

Ativo
= 'Direito de uso' do ativo subjacente

Passivo
= Obrigações a pagar pelo arrendamento

Demonstração de Resultado

Encargos pelo Arrendamento

Depreciação
+ Juros
= Total de encargos pelo arrendamento

Exceções para as arrendatárias

Arrendamentos de
curto prazo

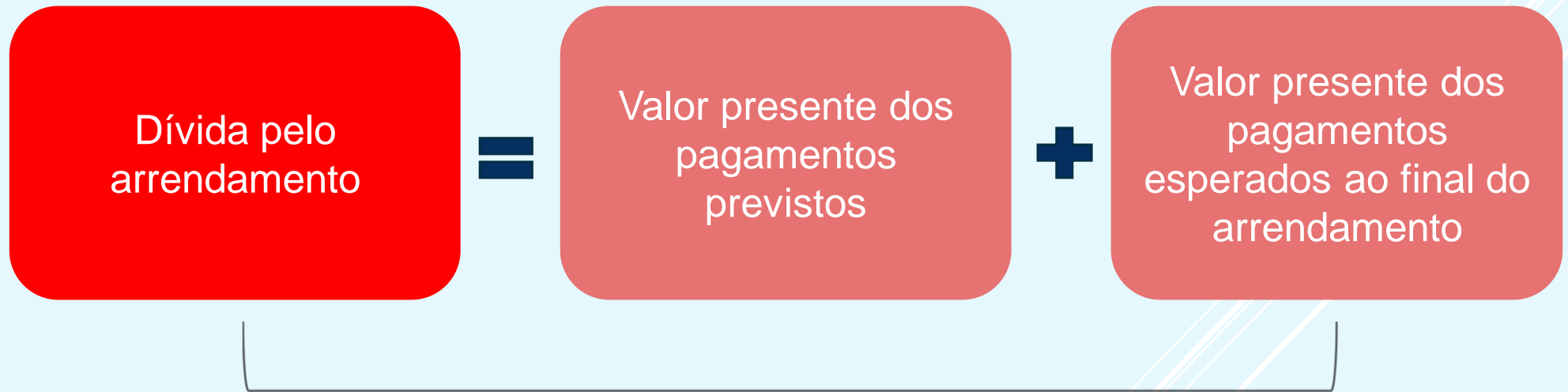
<12 meses com
nenhuma opção compra

Arrendamentos de bens
de baixo valor

< USD 5,000 (por
exemplo)

e não é sujeito a
subarrendamento

Mensuração Inicial do Ativo de Direito de Uso



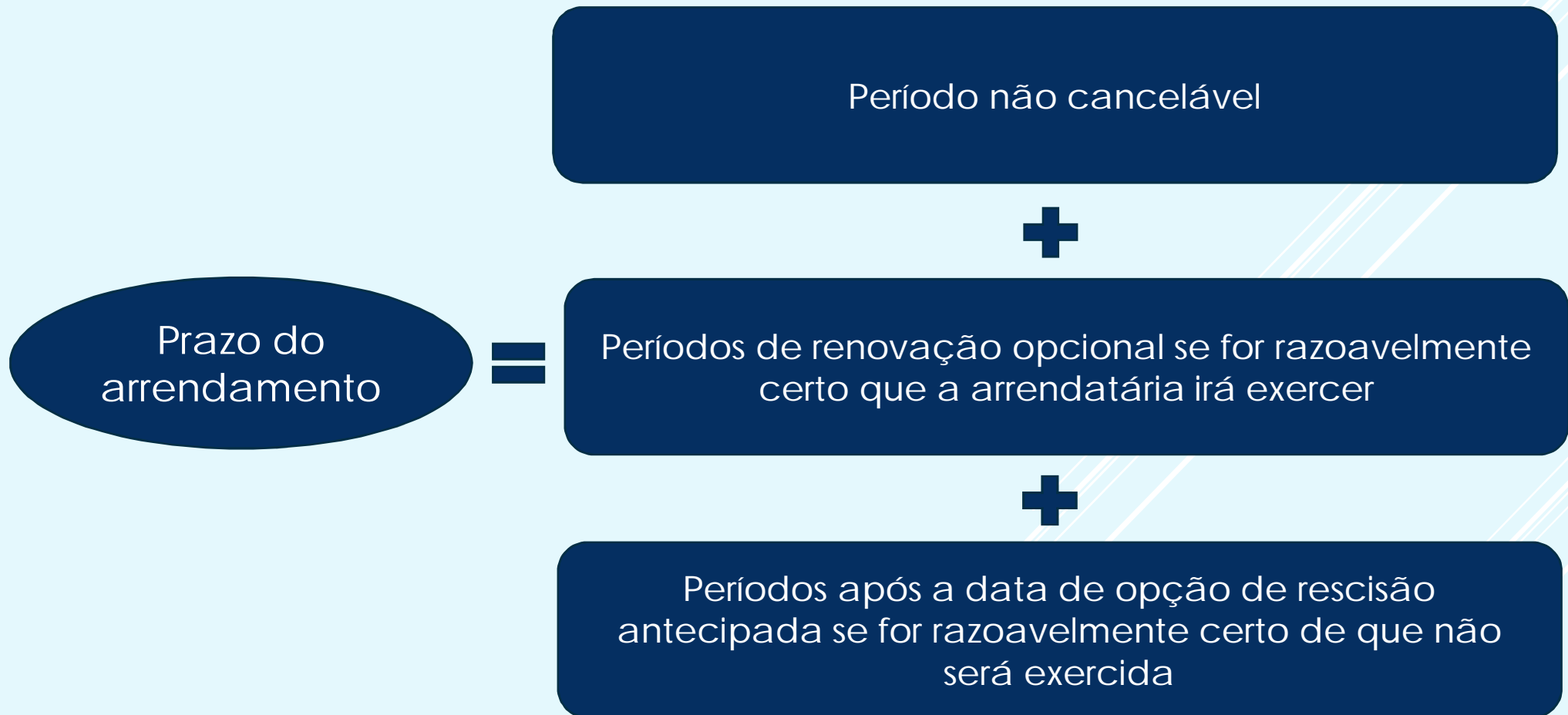
Principais eventos

Prazo do arrendamento

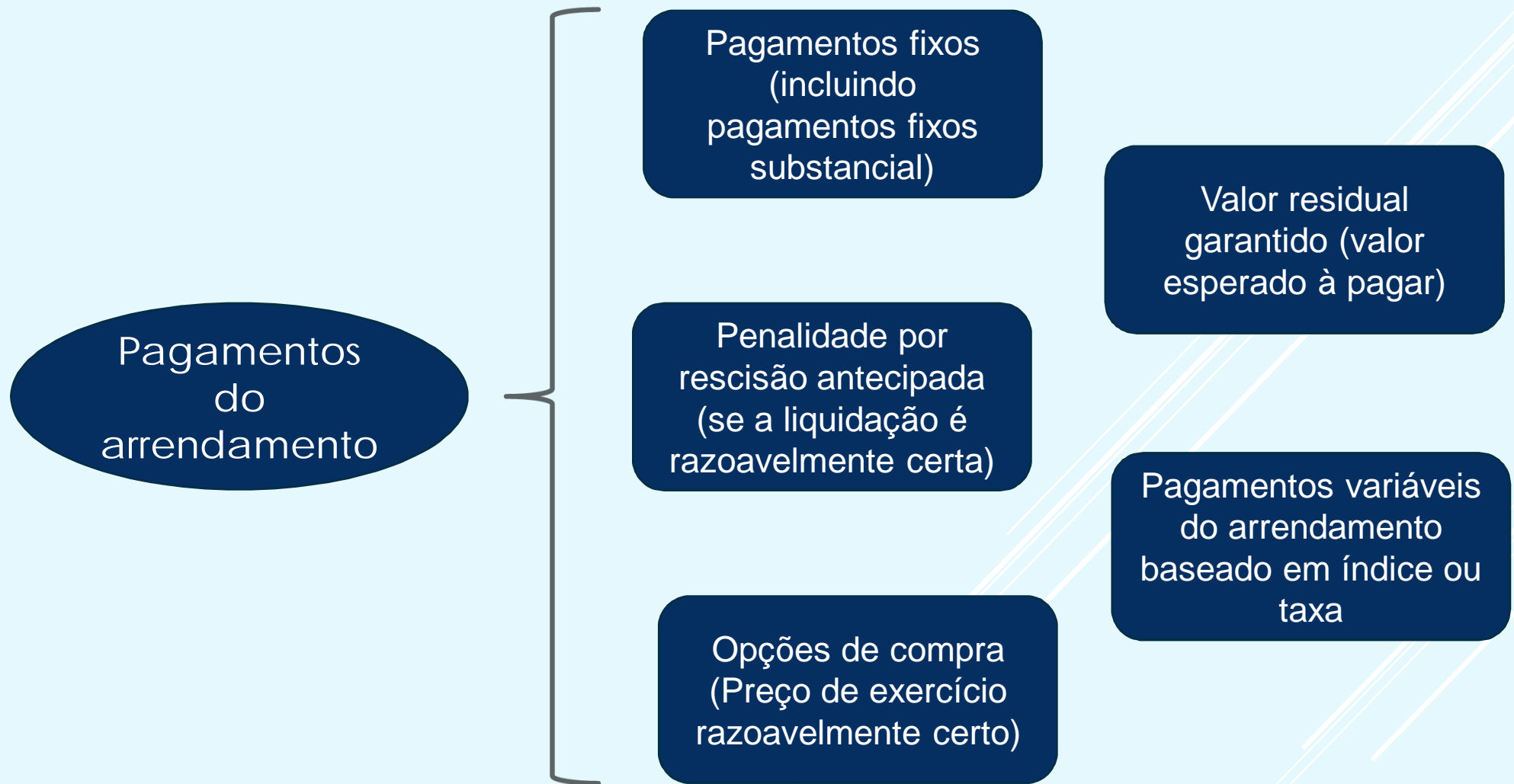
Pagamentos do arrendamento

Taxa de Desconto

Prazo de arrendamento








Pagamentos do arrendamento



Os pagamentos do arrendamento pelo direito de uso

A entidade deve considerar **os termos e as condições dos contratos** e todos os fatos e circunstâncias relevantes.

<p>Penalidades por antecipação</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Com base na avaliação de prazo do arrendamento</p>	<p>Preço do exercício da opção de compra</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Sim, é razoavelmente certo que se exercerá</p>	<p>Pagamentos variáveis baseados em vendas ou uso</p> <p style="text-align: center;"></p>	<p>Pagamentos variáveis com base em um índice ou taxa</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Com base no valor atual ou em um índice ou taxa</p>	<p>Valor residual garantido</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Com base nos pagamentos esperados</p>
--	--	--	--	--

Taxa de desconto

A taxa implícita do contrato de arrendamento, se disponível.

0

Ou, se não determinada imediatamente, a taxa incremental sobre empréstimos da arrendatária.

Medição do direito de uso

Ativo pelo
direito de uso

=

Dívida do
arrendamento

+

Custos
diretos
iniciais

+

Arrendamentos
pré-pagos

+

Custos de
restauração
(IAS 37)

-

Incentivos do
arrendamento

Depreciação do direito de uso

Se o arrendamento transferir a propriedade do ativo subjacente ao arrendatário **ao fim do prazo do arrendamento** ou se o custo do ativo de direito de uso **refletir que o arrendatário exercerá a opção de compra**, o arrendatário **deve depreciar o ativo** de direito de uso desde a data de início **até o fim da vida útil** do ativo subjacente.

De outro modo, o arrendatário **deve depreciar o ativo** de direito de uso **desde a data de início** até o que ocorrer primeiro **entre o fim da vida útil** do ativo de direito de uso **ou o fim do prazo de arrendamento**.

Aplicação para as arrendatárias (1)

Arrendamento
de uma
aeronave por
5 anos

\$ 5.000.000
por ano com
vencimentos
de 31 de
dezembro

Sem opções
renovação ou
de compra

Taxa de
desconto:
10% a.a.

Vida útil:
10 anos

Aplicação para as arrendatárias (2)

Arrendamento
de caminhões
por 3 anos

\$ 500.000
por ano com
vencimentos
de 31 de
dezembro

Com opções
de compra

Taxa de
desconto:
20% a.a.

Vida útil:
10 anos

Lançamentos (1)

	X0	X1	X2	X3	X4	X5
Ativo - Caixa	1.512.088	1.174.725	837.363	0	0	0
(-) Caixa Contraprestação		-337.363	-337.363	-337.363	0	0
(-) Caixa Residual		0	0	-500.000	0	0
Ativo - Imobilizado	0	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
(-) Depreciação	0	-200.000	-400.000	-600.000	-800.000	-1.000.000
Total do Ativo	1.512.088	1.974.725	1.437.363	400.000	200.000	0
Passivo - Direito de Uso	0	1.000.000	1.000.000	1.000.000	0	0
(-) Redução do Passivo		-137.363	-302.198	-1.000.000		
PL	1.512.088	1.512.088	1.512.088	1.512.088	1.512.088	1.512.088
Resultado Acumulado	0	-400.000	-772.527	-1.112.088	-1.312.088	-1.512.088
Total do Passivo	1.512.088	1.974.725	1.437.363	400.000	200.000	0

DRE							Total DRE Acumulado
(-) Juros	0	200.000	172.527	139.560	0	0	512.088
(-) Depreciação	0	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	1.000.000
Total Despesas	0	400.000	372.527	339.560	200.000	200.000	1.512.088



Regra fiscal

Lei nº 12.973/2014

Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT.

Art. 46 ...

§ 1º A pessoa jurídica deverá proceder, caso seja necessário, aos ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às operações de **arrendamento mercantil em que há transferência substancial dos riscos e benefícios** inerentes à propriedade do ativo.

§ 3º Para efeitos do disposto neste artigo, entende-se por resultado a diferença entre o valor do contrato de arrendamento e somatório dos custos diretos iniciais e o custo de aquisição ou construção dos bens arrendados.



Regra fiscal

Art. 47 - **Poderão ser computadas** na determinação do lucro real da pessoa jurídica arrendatária **as contraprestações pagas** ou creditadas **por força de contrato de arrendamento mercantil**, referentes a bens móveis ou imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, inclusive as despesas financeiras nelas consideradas.

Art. 48 - São indedutíveis na determinação do lucro real as **despesas financeiras incorridas pela arrendatária** em contratos de arrendamento mercantil.

Art. 49 - Aos contratos **não tipificados como arrendamento mercantil** que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial serão aplicados os dispositivos a seguir indicados.

Alterações em ativos de direito de uso

Mudanças no valor contábil da dívida para o arrendamento devido a:

Reavaliação do prazo do arrendamento, opção de compra e valor residual garantido

Reavaliação de pagamentos fixos e pagamentos variáveis de arrendamento dependendo de um índice ou taxa

Pagamentos variáveis de arrendamento que não dependem de um índice ou taxa

Relacionadas com períodos futuros

Relacionadas com o exercício corrente

Ajusta o ativo de direito de uso (se reconhece no resultado se o saldo é zero)

Se reconhece no resultado

Alterações no arrendamento

Mudança nas condições contratuais
(Excluindo o exercício da opção do contrato de arrendamento original)

Maior alcance

Outras
alterações

Redução do
alcance

Há preço de um
contrato individual

Não há preço de um
contrato individual

Novo
arrendamento

Ajuste do direito de uso

Ajuste do direito de
uso / resultado

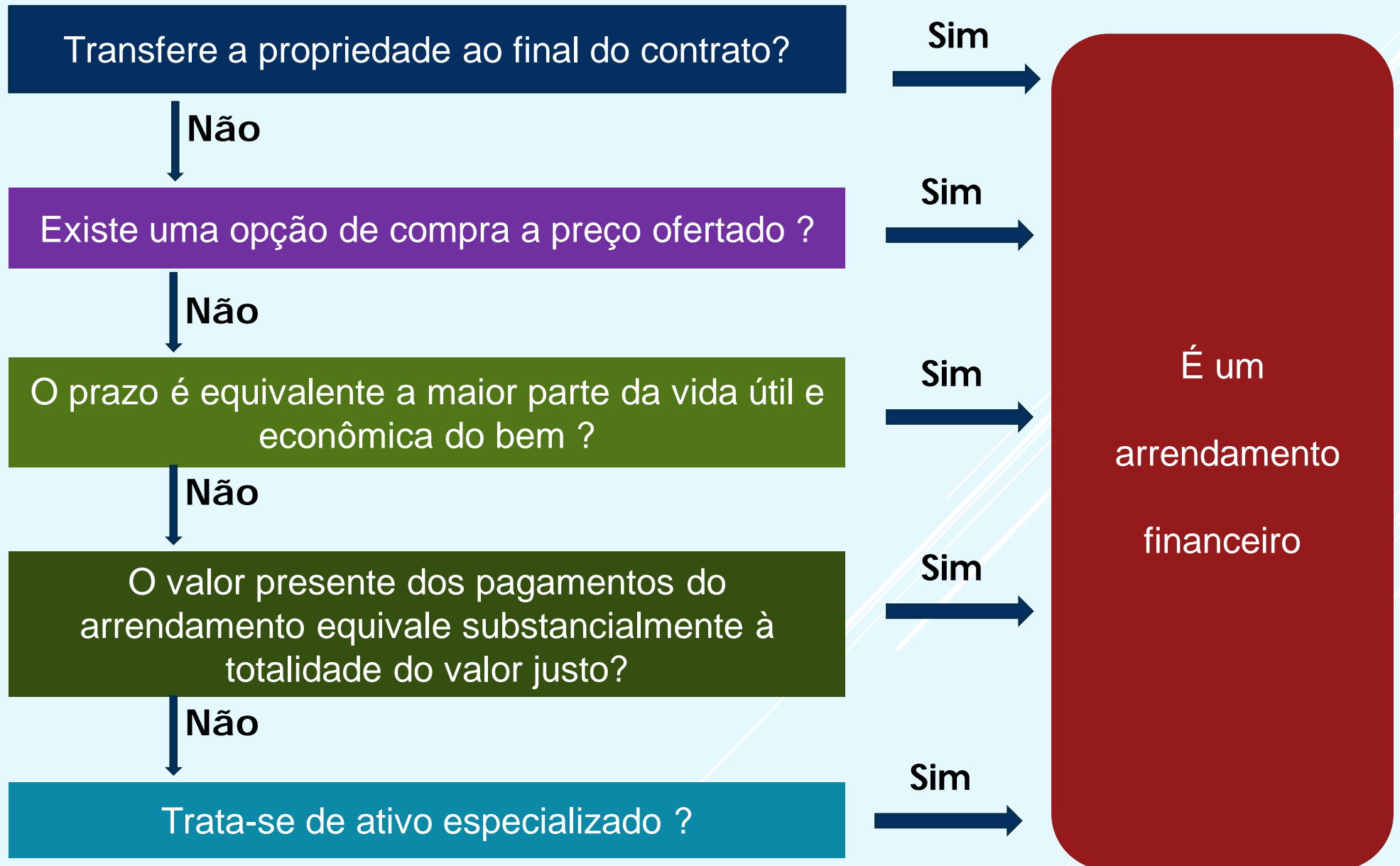


Aplicação para as Arrendadoras

O arrendamento é **classificado como arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios** inerentes à propriedade do ativo subjacente.

O arrendamento é **classificado como arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios** inerentes à propriedade do ativo subjacente.

Classificação de arrendamentos



Classificação de arrendamentos (cont.)

Em caso de cancelamento, a arrendatária suporta as perdas da arrendadora ?

Não

O arrendador pode renovar o contrato por um preço substancialmente de mercado?

Não

Os ganhos e perdas da flutuação do valor justo do residual são da arrendatária?

Não

É um arrendamento operacional

Sim



Sim



Sim



É um
arrendamento
financeiro

Arrendamento Operacional

- A partir das características gerais, que o arrendamento **não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo** subjacente, o arrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional.

Demonstração Financeira

Ativo
= Ativo subjacente
(-) Depreciação

Demonstração de Resultado

Receitas
 Contraprestações

Despesas
 Depreciação

Risco de obsolescência do ativo assumido pela arrendadora

Arrendadora

1º de janeiro de 20x1	X1	X2	X3	X4	X5
Ativo - Imobilizado	45.000.000	45.000.000	45.000.000	45.000.000	45.000.000
(-) Depreciação	-4.500.000	-9.000.000	-13.500.000	-18.000.000	-22.500.000
Total do Ativo	40.500.000	36.000.000	31.500.000	27.000.000	22.500.000
DRE					
Receita	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000
(-) Depreciação	-4.500.000	-4.500.000	-4.500.000	-4.500.000	-4.500.000
Resultado	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000



Resumo Arrendatária x Arrendadora

Leasing Operacional

Contas	Arrendatária			Arrendadora		
	Inicial	Mov.	Final	Inicial	Mov.	Final
Caixa	25.000.000	-25.000.000	0	45.000.000	-20.000.000	25.000.000
PL	25.000.000	-25.000.000	0	45.000.000	2.500.000	47.500.000
DRE						
Despesa Financeira	0	-6.046.066	-6.046.066	0	0	0
(-) Depreciação	0	-18.953.934	-18.953.934	0	-22.500.000	-22.500.000
Receita Contraprestação	0	0	0	0	25.000.000	25.000.000
Resultado	0	-25.000.000	-25.000.000	0	2.500.000	2.500.000

Arrendamento Financeiro

- O arrendamento é classificado como arrendamento financeiro se **transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo** subjacente .

IFRS

Demonstração Financeira

Ativo

Valores a receber: equivalente ao investimento líquido no ativo de arrendamento

Demonstração de Resultado

Receitas

Taxa implícita apurada no contrato.

FISCAL

= Ativo imobilizado
(-) Depreciação
(+/-) Ajuste da superveniência /
Insuficiência de depreciação*

Demonstração de Resultado

= Contraprestação
Receita de Superveniência de
Depreciação
(-) Depreciação
(-) Despesa de Insuficiência de
Depreciação

* Apuração do valor presente dos valores a receber de arrendamento.

Arrendadora

	X0	X1	X2	X3	X3b
Ativo - Caixa	0	337.363	674.725	1.012.088	1.512.088
(+) Caixa Contraprestação		337.363	337.363	337.363	0
(+) Caixa Residual		0	0	0	500.000
Ativo - Imobilizado	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	0
(-) Depreciação	0	-200.000	-400.000	-600.000	0
Ajuste de Depreciação	0	62.637	97.802	100.000	-100.000
(-) Bx Ativo Imobilizado	0	0	0	0	-400.000
Total do Ativo	1.000.000	1.200.000	1.372.527	1.512.088	1.512.088
Passivo - Direito de Uso	0	0	0	0	0
(-) Redução do Passivo		0	0	0	
PL	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Resultado Acumulado	0	200.000	372.527	512.088	512.088
Total do Passivo	1.000.000	1.200.000	1.372.527	1.512.088	1.512.088

						Total DRE Acumulado
DRE						
Contraprestação	0	337.363	337.363	337.363	0	1.012.088
Resultado na baixa de bens	0	0	0	0	100.000	100.000
Receita de Superveniência	0	62.637	35.165	2.198	-100.000	0
(-) Depreciação	0	-200.000	-200.000	-200.000	0	-600.000
Resultado	0	200.000	172.527	139.560	0	512.088

Resumo Arrendatária x Arrendadora

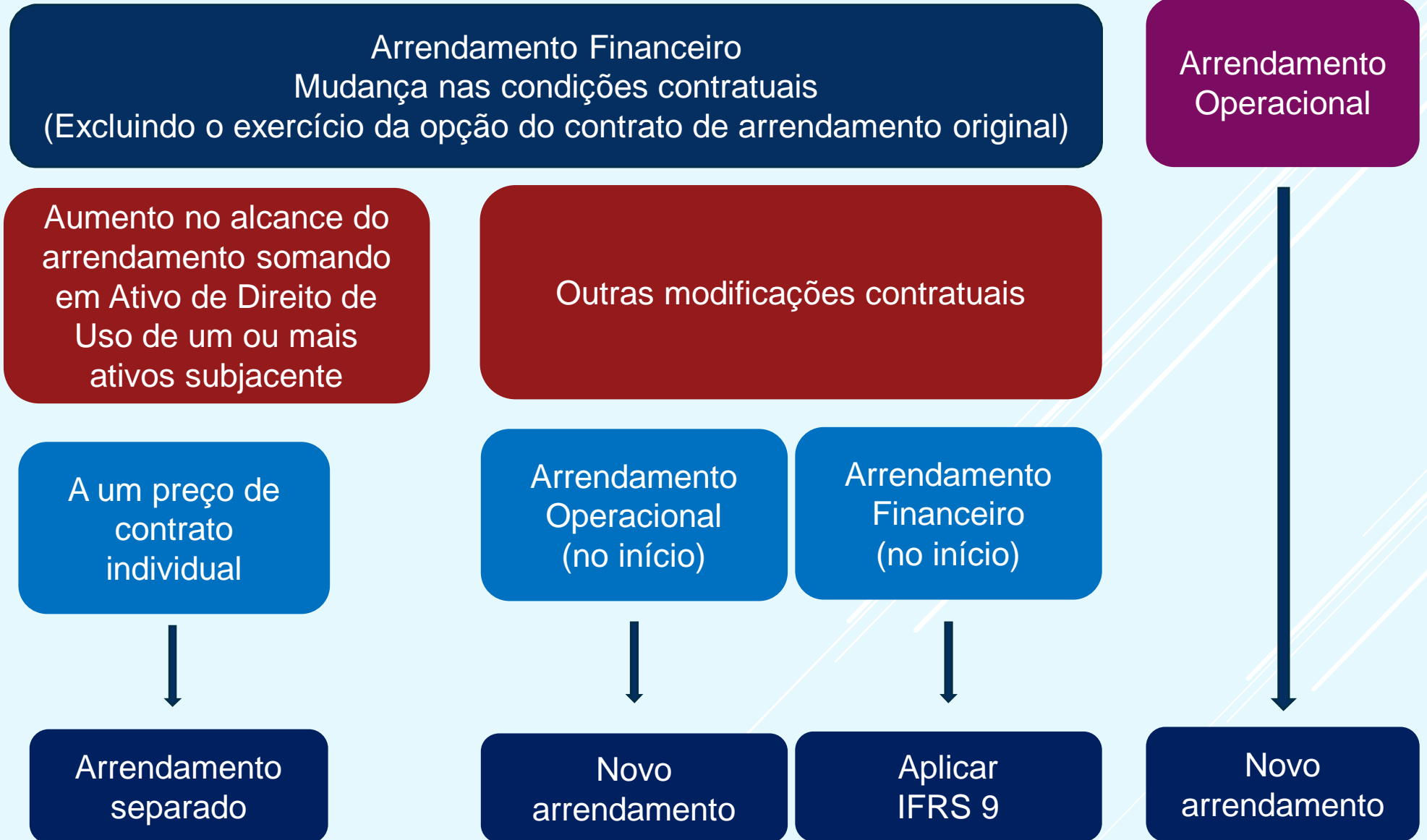
Leasing Financeiro

Contas	Arrendatária			Arrendadora		
	Inicial	Mov.	Final	Inicial	Mov.	Final
Caixa	1.512.088	-1.512.088	-0	0	1.512.088	1.512.088
PL	1.512.088	-1.512.088	-0	1.000.000	512.088	1.512.088

DRE

Desp. Financeira	0	-512.088	-512.088	0	0	0
(-) Depreciação	0	-1.000.000	-1.000.000	0	-600.000	-600.000
Contraprestação	0	0	0	0	1.012.088	1.012.088
Resultado na baixa de bens	0	0	0	0	100.000	100.000
Receita de Superveniência	0	0	0	0	0	0
Resultado	0	-1.512.088	-1.512.088	0	512.088	512.088

Alterações no arrendamento

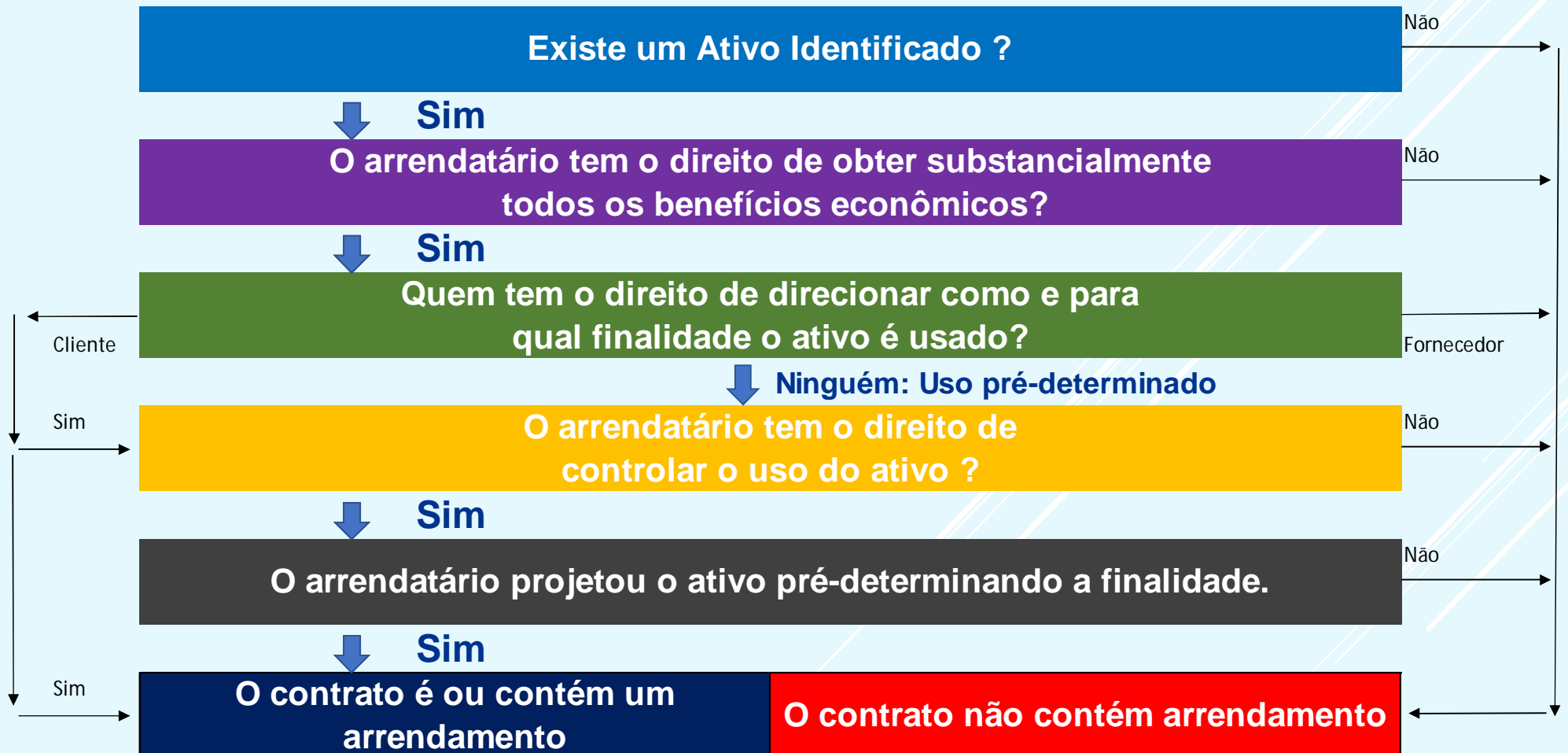


Impacto da Transição

Arrendatário em arrendamento operacional	Arrendador em arrendamento operacional	Arrendatário em arrendamento financeiro	Arrendador em arrendamento financeiro
Retroativo completo	Retroativo completo	Sem ajustes	
Retroativo modificado com simplificações	Retroativo modificado		

Alto	Moderado	Baixo
------	----------	-------

Para onde vamos ?





Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2)

Operações de Arrendamento Mercantil

(Correspondente ao IFRS 16 - Leasing)

Osmar Roncolato Pinho
Presidente