

## Norma Internacional de Contabilidade IAS 17

# Arrendamentos

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*) adotou a *IAS 17 – Arrendamentos*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em dezembro de 1997. A *IAS 17 – Arrendamentos* substituiu a *IAS 17 – Contabilização de Arrendamentos*, que foi emitida em setembro de 1982.

Em dezembro de 2003, o *IASB* emitiu a *IAS 17* revisada como parte de sua agenda inicial de projetos técnicos.

Outras Normas introduziram pequenas alterações consequentes à *IAS 17*. Elas incluem a *Melhorias às IFRSs* (emitida em abril de 2009), a *IFRS 13 Mensuração do Valor Justo* (emitida em maio de 2011) e a *Agricultura: Plantas de Produção* (Alterações à *IAS 16* e à *IAS 41*) (emitida em junho de 2014).

## Conteúdo

	<i>do parágrafo</i>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>IN1</b>
<b>NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 17</b>	
<b>ARRENDAMENTOS</b>	
<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>4</b>
<b>CLASSIFICAÇÃO DE ARRENDAMENTOS</b>	<b>7</b>
<b>ARRENDAMENTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE ARRENDATÁRIOS</b>	<b>20</b>
Arrendamentos financeiros	<b>20</b>
Arrendamentos operacionais	<b>33</b>
<b>ARRENDAMENTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE ARRENDADORES</b>	<b>36</b>
Arrendamentos financeiros	<b>36</b>
Arrendamentos operacionais	<b>49</b>
<b>TRANSAÇÕES DE VENDA E DE RETROARRENDAMENTO (SALE AND LEASEBACK)</b>	<b>58</b>
<b>DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS</b>	<b>67</b>
<b>DATA DE VIGÊNCIA</b>	<b>69</b>
<b>REVOGAÇÃO DA IAS 17 (REVISADA EM 1997)</b>	<b>70</b>
<b>APÊNDICE</b>	
Alterações a outros pronunciamentos	

<b>PARA OS DOCUMENTOS ANEXOS INDICADOS ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO</b>
--

**APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IAS 17 EMITIDA EM DEZEMBRO DE 2003**  
**BASE PARA CONCLUSÕES**  
**OPINIÃO DIVERGENTE**  
**ORIENTAÇÃO DE IMPLEMENTAÇÃO**

A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 17 – Arrendamentos (IAS 17)* é definida nos parágrafos 1-70 e no Apêndice. Todos os parágrafos têm igual importância, mas mantêm o formato da Norma do *IASC* quando adotada pelo *IASB*. A *IAS 17* deve ser lida no contexto de seu objetivo, da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs)* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

## Introdução

- IN1 A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 17 – Arrendamentos (IAS 17)* substitui a *IAS 17 – Arrendamentos* (revisada em 1997) e deve ser aplicada para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. A aplicação antecipada é encorajada.

### Motivos para revisar a IAS 17

---

- IN2 O Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*) desenvolveu esta *IAS 17* revisada como parte de seu projeto sobre Melhorias às Normas Internacionais de Contabilidade. O projeto foi empreendido em vista das consultas e críticas levantadas em relação às Normas pelos reguladores do mercado de capitais, profissionais de contabilidade e outras partes interessadas. Os objetivos do projeto foram reduzir ou eliminar alternativas, redundâncias e conflitos dentro das Normas, tratar de algumas questões de convergência e fazer outras melhorias.
- IN3 O principal objetivo do Conselho para a *IAS 17* era uma revisão limitada, para esclarecer a classificação de um arrendamento de terreno e edificações e para eliminar alternativas contábeis para custos diretos iniciais nas demonstrações financeiras de arrendadores.
- IN4 Como a agenda do Conselho inclui um projeto sobre arrendamentos, o Conselho não reconsiderou a abordagem fundamental à contabilização de arrendamentos contida na *IAS 17*. Pelo mesmo motivo, o Conselho decidiu não incorporar à *IAS 17* as respectivas Interpretações *SIC*.

### As principais mudanças

---

#### Alcance

- IN5 Embora a *IAS 40 – Propriedades para Investimento* prescreva os modelos de mensuração que podem ser aplicados em propriedades para investimento detidas, ela exige que a metodologia de contabilização de arrendamento financeiro, definida nesta Norma, seja usada para propriedades para investimento mantidas em arrendamentos.

#### Definições

##### Custos diretos iniciais

- IN6 Os custos diretos iniciais são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento. A definição da taxa de juros implícita no arrendamento foi alterada para esclarecer que é a taxa de desconto que resulta no valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento e qualquer valor residual não garantido que se iguale ao valor justo do ativo arrendado mais os custos diretos iniciais do arrendador.

##### Início do arrendamento / início do prazo do arrendamento

- IN7 Esta Norma faz distinção entre início do arrendamento (quando os arrendamentos são classificados) e o início do prazo do arrendamento (quando ocorre o reconhecimento).

##### Receita financeira não auferida / investimento líquido no arrendamento

- IN8 As definições dos termos foram simplificadas e articuladas mais explicitamente, para complementar as mudanças referentes aos custos diretos iniciais, referidos nos parágrafos IN10-IN12, e a mudança na definição da taxa de juros implícita no arrendamento, referida no parágrafo IN6.

## **Classificação de arrendamentos**

- IN9 Ao classificar um arrendamento de terreno e edificações, uma entidade normalmente considera separadamente os elementos de terreno e edificações. Os pagamentos mínimos do arrendamento são alocados entre os elementos de terreno e edificações em proporção aos valores justos relativos das participações de arrendamento nos elementos de terreno e edificações do arrendamento. O elemento de terreno é normalmente classificado como um arrendamento operacional, exceto se a propriedade for transferida ao arrendatário no final do prazo do arrendamento. O elemento de edificações é classificado como um arrendamento operacional ou financeiro, aplicando-se os critérios de classificação da Norma.

## **Custos diretos iniciais**

- IN10 Os arrendadores incluem na mensuração inicial dos recebíveis de arrendamento financeiro os custos diretos iniciais incorridos na negociação de um arrendamento. Esse tratamento não se aplica a fabricantes ou revendedores arrendadores. Os fabricantes ou revendedores arrendadores reconhecem custos desse tipo como uma despesa, quando o lucro na venda é reconhecido.
- IN11 Os custos diretos iniciais incorridos por arrendadores na negociação de um arrendamento operacional são adicionados ao valor contábil do ativo arrendado e reconhecidos ao longo do prazo do arrendamento, da mesma forma que a receita do arrendamento.
- IN12 A Norma não permite que os custos diretos iniciais dos arrendadores sejam reconhecidos como despesas quando incorridos.

## **Disposições transitórias**

- IN13 Conforme discutido no parágrafo 68 da Norma, uma entidade que tiver aplicado anteriormente a IAS 17 (revisada em 1997) deve aplicar as alterações feitas por essa Norma retrospectivamente para todos os arrendamentos ou, se a IAS 17 (revisada em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, para todos os arrendamentos celebrados desde a primeira vez em que essa Norma foi aplicada.

# Norma Internacional de Contabilidade IAS 17

## Arrendamentos

### Objetivo

---

- 1 O objetivo desta Norma é prescrever, para arrendatários e arrendadores, as políticas contábeis apropriadas e a divulgação a serem aplicadas aos arrendamentos.

### Alcance

---

- 2 Esta Norma será aplicada na contabilização de todos os arrendamentos, exceto:
- (a) arrendamentos para explorar ou usar minerais, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares; e
  - (b) acordos de licenciamento para itens tais como filmes, gravações de vídeo, reproduções, manuscritos, patentes e direitos autorais.

Entretanto, esta Norma não será aplicada como base de mensuração para:

- (a) propriedade mantida por arrendatários que seja contabilizada como propriedade para investimento (*vide IAS 40 – Propriedades para Investimento*);
  - (b) propriedade para investimento fornecida por arrendadores em arrendamentos operacionais (*vide IAS 40*);
  - (c) ativos biológicos dentro do alcance da *IAS 41 Agricultura* mantidos por arrendatários em arrendamentos financeiros; ou
  - (d) ativos biológicos dentro do alcance da *IAS 41* fornecidos por arrendadores em arrendamentos operacionais.
- 3 Esta Norma se aplica a contratos que transferem o direito de usar ativos, ainda que possam ser exigidos serviços substanciais pelo arrendador em relação à operação ou manutenção desses ativos. Esta Norma não se aplica a contratos que sejam contratos de serviços que não transferem o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

### Definições

---

- 4 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados especificados:

*Arrendamento* é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo pactuado.

*Arrendamento financeiro* é um arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. A propriedade pode ou não ser eventualmente transferida.

*Arrendamento operacional* é um arrendamento que não é um arrendamento financeiro.

*Arrendamento não cancelável* é um arrendamento que somente é cancelável:

- (a) na ocorrência de alguma contingência remota;

- (b) com a permissão do arrendador;
- (c) se o arrendatário celebrar um novo arrendamento para o mesmo ativo ou um ativo equivalente com o mesmo arrendador; ou
- (d) mediante pagamento, pelo arrendatário, de um valor adicional tal que, por ocasião do início do arrendamento, sua continuação seja razoavelmente certa.

*Início do arrendamento* é o que ocorrer antes entre a data do contrato de arrendamento e a data em que as partes se comprometerem aos principais termos do arrendamento. Nessa data:

- (a) um arrendamento é classificado como arrendamento operacional ou financeiro; e
- (b) no caso de um arrendamento financeiro, são determinados os valores a serem reconhecidos no início do prazo do arrendamento.

*Início do prazo do arrendamento* é a data a partir da qual o arrendatário pode exercer seu direito de usar o ativo arrendado. É a data de reconhecimento inicial do arrendamento (ou seja, o reconhecimento dos ativos, passivos, receitas ou despesas decorrentes do arrendamento, conforme apropriado).

*Prazo do arrendamento* é o prazo não cancelável pelo qual o arrendatário arrendou o ativo, juntamente com quaisquer prazos adicionais em relação aos quais o arrendatário tenha a opção de continuar a arrendar o ativo, com ou sem pagamentos adicionais, quando, por ocasião do início do arrendamento, for razoavelmente certo que o arrendatário exercerá a opção.

*Pagamentos mínimos do arrendamento* são os pagamentos, ao longo do prazo do arrendamento, que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos dos serviços e impostos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:

- (a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por uma parte a ele relacionada; ou
- (b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:
  - (i) pelo arrendatário;
  - (ii) por uma parte relacionada ao arrendatário; ou
  - (iii) por um terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia.

Entretanto, se o arrendatário tiver uma opção de comprar o ativo, a um preço que se espera ser suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas pagáveis ao longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o pagamento exigido para exercê-la.

*Valor justo* é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas, em uma transação em bases usuais de mercado.

*Vida econômica* é:

- (a) o período ao longo do qual se espera que um ativo seja usado por uma entidade; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades similares que se espera que seja obtido do ativo pela entidade.

**Vida útil** é o período remanescente estimado, a partir do início do prazo do arrendamento, não limitado pelo prazo do arrendamento, ao longo do qual se espera que os benefícios econômicos incorporados ao ativo sejam consumidos pela entidade.

**Valor residual garantido** é:

- (a) para um arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por uma parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que, em qualquer caso, se tornaria pagável); e
- (b) para um arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por um terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

**Valor residual não garantido** é a parcela do valor residual do ativo arrendado cuja realização, pelo arrendador, não está garantida ou está garantida exclusivamente por uma parte relacionada ao arrendador.

**Custos diretos iniciais** são os custos incrementais diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento, exceto pelos custos incorridos por fabricantes ou revendedores arrendadores.

**Investimento bruto no arrendamento** é a soma:

- (a) pagamentos mínimos do arrendamento a receber pelo arrendador em um arrendamento financeiro, e
- (b) qualquer valor residual não garantido que cabe ao arrendador.

**Investimento líquido no arrendamento** é o investimento bruto no arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

**Receita financeira não auferida** é a diferença entre:

- (a) o investimento bruto no arrendamento, e
- (b) o investimento líquido no arrendamento.

**Taxa de juros implícita no arrendamento** é a taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que o valor presente agregado (a) dos pagamentos mínimos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos diretos iniciais do arrendador.

**Taxa de juros incremental sobre empréstimo do arrendatário** é a taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em um arrendamento similar ou, se esse valor não puder ser determinado, a taxa que, no início do arrendamento, o arrendatário incorreria ao pedir emprestado, por um prazo semelhante e com uma garantia semelhante, os recursos necessários para comprar o ativo.

**Aluguel contingente** é a parcela das prestações do arrendamento cujo valor não é fixo, mas que se baseia no valor futuro de um fator que se modifica, sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentual de vendas futuras, valor de uso futuro, índices de preços futuros, taxas futuras de juros de mercado).

- 5 Um contrato ou compromisso de arrendamento pode incluir uma disposição para ajustar as prestações do arrendamento, em caso de mudanças no custo de construção ou aquisição do bem arrendado ou em caso de mudanças em alguma outra mensuração do custo ou valor, tais como níveis gerais de preços ou nos custos do arrendador para financiar o arrendamento, durante o período entre o início do arrendamento e o início do prazo do arrendamento. Nesse caso, o efeito de qualquer eventual alteração será considerado como ocorrido no início do arrendamento para as finalidades desta Norma.

- 6 A definição de um arrendamento inclui contratos para o aluguel de um ativo que contenha uma condição que dê, ao locatário, a opção de adquirir a propriedade do ativo por ocasião do atendimento de condições pactuadas. Esses contratos são algumas vezes denominados contratos de aluguel com opção de compra.
- 6A A IAS 17 utiliza o termo “valor justo” de um modo que difere, em alguns aspectos, da definição de valor justo da IFRS 13 – *Mensuração do Valor Justo*. Portanto, ao aplicar a IAS 17, a entidade mensura o valor justo de acordo com a IAS 17 e não com a IFRS 13.

## Classificação de arrendamentos

---

- 7 A classificação de arrendamentos adotada nesta Norma é baseada na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo arrendado permanecem com o arrendador ou o arrendatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas decorrentes de capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devido às condições econômicas variáveis. Remuneração pode ser representada pela expectativa de operação lucrativa ao longo da vida econômica do ativo e de ganho a partir de sua valorização ou da realização de um valor residual.
- 8 Um arrendamento é classificado como um arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento é classificado como um arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.**
- 9 Visto que a transação entre um arrendador e um arrendatário é baseada em um contrato de arrendamento entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação dessas definições às diferentes circunstâncias do arrendador e do arrendatário pode resultar no fato de que o mesmo arrendamento seja classificado diferentemente por eles. Por exemplo, esse pode ser o caso se o arrendador se beneficiar de uma garantia de valor residual fornecida por uma parte não relacionada ao arrendatário.
- 10 O fato de um arrendamento ser um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional depende da essência da transação, em vez da forma do contrato.<sup>1</sup> Exemplos de situações que, individualmente ou em combinação, normalmente levariam um arrendamento a ser classificado como um arrendamento financeiro:
- (a) o arrendamento transfere a propriedade do ativo ao arrendatário até o final do prazo do arrendamento;
  - (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo a um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo, na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida;
  - (c) o prazo do arrendamento é equivalente à vida econômica do ativo, mesmo se a propriedade não for transferida;
  - (d) no início do arrendamento, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento equivale substancialmente à totalidade do valor justo do ativo arrendado; e
  - (e) os ativos arrendados são de uma natureza tão especializada que somente o arrendatário pode usá-los sem modificações importantes.
- 11 Indicadores de situações que, individualmente ou em combinação, também poderiam levar um arrendamento a ser classificado como arrendamento financeiro são:
- (a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador, associadas ao cancelamento, são arcadas pelo arrendatário;

<sup>1</sup> Vide também SIC-27 – *Avaliação da Essência de Transações Envolvendo a Forma Legal de um Arrendamento*.

- (b) se ganhos ou perdas provenientes da flutuação no valor justo do residual se acumularem para o arrendatário (por exemplo, na forma de um rebate de aluguel que seja equivalente à maior parte dos proventos de venda no final do arrendamento); e
- (c) se o arrendatário tiver a capacidade de continuar o arrendamento por um período secundário, por um aluguel que seja substancialmente menor que o aluguel de mercado.
- 12 Os exemplos e indicadores nos parágrafos 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se ficar claro, a partir de outras características, que o arrendamento não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento é classificado como um arrendamento operacional. Por exemplo, esse pode ser o caso se a propriedade do ativo for transferida, no final do arrendamento, por um pagamento variável equivalente ao seu então valor justo, ou se houver alugueis contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente todos esses riscos e benefícios.
- 13 A classificação do arrendamento é feita no início do arrendamento. Se, em qualquer época, o arrendatário e o arrendador concordarem em alterar as disposições do arrendamento, que não seja por meio de renovação do arrendamento, em uma forma que resultaria em uma classificação diferente do arrendamento, de acordo com os critérios contidos nos parágrafos 7-12, caso os termos alterados estejam em vigor no início do arrendamento, o contrato revisado é considerado como um novo contrato ao longo do seu prazo. Entretanto, as mudanças nas estimativas (por exemplo, mudanças nas estimativas da vida econômica ou do valor residual do imóvel arrendado) ou as mudanças nas circunstâncias (por exemplo, inadimplência por parte do arrendatário) não originam uma nova classificação de um arrendamento para fins contábeis.
- 14–15 [Excluídos]
- 15A Quando um arrendamento inclui conjuntamente terreno e edificações, uma entidade avalia a classificação de cada elemento como um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional separadamente de acordo com os parágrafos 7-13. Ao determinar se o elemento de terreno é um arrendamento operacional ou um arrendamento financeiro, uma consideração importante é que o terreno normalmente tem uma vida útil econômica indefinida.
- 16 Sempre que necessário, para classificar e contabilizar um arrendamento de terreno e edificações, os pagamentos mínimos do arrendamento (inclusive quaisquer pagamentos totais antecipados) são alocados entre os elementos de terreno e edificações na proporção dos valores justos relativos das participações na propriedade arrendada, nos elementos de terreno e edificações do arrendamento no início do arrendamento. Se as prestações do arrendamento não puderem ser alocadas de forma confiável entre esses dois elementos, todo o arrendamento é classificado como um arrendamento financeiro, exceto se ficar claro que ambos os elementos são arrendamentos operacionais, em cujo caso todo o arrendamento será classificado como um arrendamento operacional.
- 17 Para um arrendamento de terreno e edificações cujo valor que inicialmente seria reconhecido para o elemento de terreno, de acordo com o parágrafo 20, é irrelevante, terreno e edificações podem ser tratados como uma unidade única, para as finalidades de classificação de arrendamento e classificados como um arrendamento financeiro ou operacional, de acordo com os parágrafos 7-13. Nesse caso, a vida econômica das edificações é considerada como a vida econômica de todo o ativo arrendado.
- 18 A mensuração separada dos elementos de terreno e edificações não é exigida quando a participação do arrendatário, tanto no terreno quanto nas edificações, for classificada como uma propriedade para investimento, de acordo com a IAS 40, e o método de valor justo for adotado. São exigidos cálculos detalhados para essa avaliação somente se a classificação de um ou de ambos os elementos for, de outra forma, incerta.
- 19 De acordo com a IAS 40, é possível para um arrendatário classificar uma participação em propriedades detida em um arrendamento operacional como uma propriedade para investimento. Nesse caso, a participação em propriedades é contabilizada como se fosse um arrendamento financeiro e, além disso, o método de valor justo é usado para o ativo reconhecido. O arrendatário continuará a contabilizar o arrendamento como um arrendamento financeiro, mesmo se um evento subsequente alterar a natureza

da participação em propriedades do arrendatário, de modo que ela não mais seja classificada como propriedade para investimento. Esse será o caso se, por exemplo, o arrendatário:

- (a) ocupar o imóvel, que é então transferido à propriedade ocupada pelo proprietário, a um custo presumido equivalente ao seu valor justo na data de alteração do uso; ou
- (b) conceder um subarrendamento que transfira substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade da participação a um terceiro não relacionado. Esse subarrendamento é contabilizado pelo arrendatário como um arrendamento financeiro ao terceiro, embora possa ser contabilizado como um arrendamento operacional pelo terceiro.

## Arrendamentos nas demonstrações financeiras de arrendatários

---

### Arrendamentos financeiros

#### Reconhecimento inicial

- 20 **No início do prazo do arrendamento, os arrendatários reconhecerão os arrendamentos financeiros como ativos e passivos em suas demonstrações da posição financeira, pelos valores equivalentes ao valor justo do bem arrendado ou, se menor, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, cada um deles determinado no início do arrendamento. A taxa de desconto a ser usada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento é a taxa de juros implícita no arrendamento, se for praticável determiná-la; em caso negativo, será usada a taxa incremental do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário são adicionados ao valor reconhecido como um ativo.**
- 21 As transações e outros eventos são contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e realidade financeira, e não apenas com a forma legal. Embora a forma legal de um contrato de arrendamento seja que o arrendatário não pode adquirir nenhuma propriedade legal do ativo arrendado, no caso de arrendamentos financeiros, a essência e a realidade financeira são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela parte principal de sua vida econômica em troca da assunção de uma obrigação de pagar por esse direito um valor que se aproxima, no início do arrendamento, ao valor justo do ativo e ao respectivo encargo de financiamento.
- 22 Se essas transações de arrendamento não estiverem refletidas na demonstração da posição financeira do arrendatário, os recursos econômicos e o nível de obrigações de uma entidade são subavaliados, distorcendo, desse modo, os índices financeiros. Portanto, é apropriado que um arrendamento financeiro seja reconhecido na demonstração da posição financeira do arrendatário, tanto como um ativo quanto como uma obrigação de pagar prestações futuras do arrendamento. No início do prazo do arrendamento, o ativo e o passivo das prestações futuras do arrendamento são reconhecidos na demonstração da posição financeira nos mesmos valores, exceto por quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário que sejam adicionados ao valor reconhecido como um ativo.
- 23 Não é apropriado que os passivos por ativos arrendados sejam apresentados nas demonstrações financeiras como uma dedução dos ativos arrendados. Se para a apresentação dos passivos na demonstração da posição financeira for feita uma distinção entre passivos circulantes e não circulantes, a mesma distinção é feita para passivos de arrendamento.
- 24 Os custos diretos iniciais são frequentemente incorridos em relação às atividades específicas de arrendamento, tais como negociação e garantia de acordos de arrendamento. Os custos identificados como diretamente atribuíveis a atividades realizadas pelo arrendatário, para um arrendamento financeiro, são adicionados ao valor reconhecido como um ativo.

### Mensuração subsequente

- 25 **Os pagamentos mínimos do arrendamento serão distribuídos entre o encargo financeiro e a redução do passivo pendente. O encargo financeiro será alocado a cada período durante o prazo do arrendamento, de modo a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Os aluguéis contingentes serão reconhecidos como despesas nos períodos em que ocorrerem.**
- 26 Na prática, ao alocar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo do arrendamento, um arrendatário pode usar alguma forma de aproximação para simplificar o cálculo.
- 27 **Um arrendamento financeiro origina despesa de depreciação para ativos depreciáveis, bem como despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para ativos arrendados depreciáveis será consistente com aquela para ativos depreciáveis de propriedade da entidade e a depreciação reconhecida será calculada de acordo com a IAS 16 – *Imobilizado* e a IAS 38 – *Ativos Intangíveis*. Se não houver nenhuma certeza razoável de que o arrendatário obterá a propriedade até o final do prazo do arrendamento, o ativo será totalmente depreciado ao longo do que for mais curto entre o prazo do arrendamento e sua vida útil.**
- 28 O valor depreciável de um ativo arrendado é alocado a cada período contábil durante o período de uso esperado, de forma sistemática e consistente com a política de depreciação que o arrendatário adotar para ativos depreciáveis de sua propriedade. Se houver certeza razoável de que o arrendatário obterá a propriedade até o final do prazo do arrendamento, o período de uso esperado é a vida útil do ativo; caso contrário, o ativo é depreciado ao longo do que for mais curto entre o prazo do arrendamento e sua vida útil.
- 29 A soma da despesa de depreciação do ativo e da despesa financeira para o período é raramente a mesma que as prestações do arrendamento pagáveis para o período e, portanto, é inadequado simplesmente reconhecer as prestações do arrendamento pagáveis como uma despesa. Consequentemente, é improvável que o ativo e o respectivo passivo sejam equivalentes em valor após o início do prazo do arrendamento.
- 30 Para determinar se um ativo arrendado apresentou problemas de recuperação, uma entidade aplica a IAS 36 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos*.

### Divulgações

- 31 **Os arrendatários, além de cumprirem os requisitos da IFRS 7 – *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, farão as seguintes divulgações para arrendamentos financeiros:**
- (a) **para cada classe de ativo, o valor contábil líquido no final do período de relatório;**
  - (b) **uma conciliação entre o total de pagamentos mínimos do arrendamento no final de período de relatório e seu valor presente. Além disso, uma entidade divulgará o total de pagamentos mínimos futuros do arrendamento no final do período de relatório e seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:**
    - (i) **até um ano;**
    - (ii) **depois de um ano e até cinco anos;**
    - (iii) **depois de cinco anos.**
  - (c) **os aluguéis contingentes reconhecidos como uma despesa no período;**
  - (d) **o total de pagamentos mínimos futuros de subarrendamento que se espera receber em subarrendamentos não canceláveis no final do período de relatório;**

- (e) **uma descrição geral dos acordos de arrendamento relevantes do arrendatário, incluindo, entre outros, o seguinte:**
  - (i) **a base de cálculo sobre a qual aluguéis contingentes são determinados;**
  - (ii) **a existência e termos de renovação ou opções de compra e cláusulas de reajustamento; e**
  - (iii) **restrições impostas pelos acordos de arrendamento, tais como aqueles relacionados a dividendos, contratação de dívidas e arrendamentos adicionais.**

32 Além disso, os requisitos para divulgação, de acordo com as *IAS 16*, *IAS 36*, *IAS 38*, *IAS 40* e *IAS 41*, se aplicam a arrendatários para ativos arrendados em arrendamentos financeiros.

### **Arrendamentos operacionais**

33 **As prestações do arrendamento previstas em um arrendamento operacional serão reconhecidas como uma despesa pelo método linear ao longo do prazo do arrendamento, exceto se outra forma sistemática for mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário.<sup>2</sup>**

34 Para arrendamentos operacionais, as prestações do arrendamento (excluindo custos de serviços, tais como seguro e manutenção) são reconhecidas como uma despesa pelo método linear, exceto se outra forma sistemática for representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo se as prestações não estiverem nessa forma.

### **Divulgações**

35 **Os arrendatários, além de cumprir os requisitos da *IFRS 7*, farão as seguintes divulgações para arrendamentos operacionais:**

- (a) **o total de pagamentos mínimos futuros de arrendamento, previstos em arrendamentos operacionais não canceláveis, para cada um dos seguintes períodos:**
  - (i) **até um ano;**
  - (ii) **depois de um ano e até cinco anos;**
  - (iii) **depois de cinco anos.**
- (b) **o total de pagamentos mínimos futuros de subarrendamento que se espera receber em subarrendamentos não canceláveis no final do período de relatório;**
- (c) **prestações de arrendamento e subarrendamento reconhecidas como uma despesa no período, com valores separados para pagamentos mínimos do arrendamento, aluguéis contingentes e prestações do subarrendamento;**
- (d) **uma descrição geral dos acordos de arrendamento significativos do arrendatário, incluindo, entre outros, os seguintes:**
  - (i) **a base de cálculo sobre a qual aluguéis contingentes são determinados;**
  - (ii) **a existência e termos de renovação ou opções de compra e cláusulas de reajustamento; e**
  - (iii) **restrições impostas pelos acordos de arrendamento, tais como aqueles relacionados a dividendos, contratação de dívidas e arrendamentos adicionais.**

<sup>2</sup> Vide também *SIC-15 – Arrendamentos Operacionais – Incentivos*.

## Arrendamentos nas demonstrações financeiras de arrendadores

---

### Arrendamentos financeiros

#### Reconhecimento inicial

- 36 **Os arrendadores reconhecerão os ativos mantidos em um arrendamento financeiro em suas demonstrações da posição financeira e os apresentarão como um recebível, em um valor equivalente ao investimento líquido no arrendamento.**
- 37 Em um arrendamento financeiro, substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade legal são transferidos pelo arrendador e, desse modo, o recebível da prestação do arrendamento é tratado, pelo arrendador, como restituição do principal e receita financeira para reembolsar e recompensar o arrendador por seu investimento e serviços.
- 38 Os custos diretos iniciais são frequentemente incorridos por arrendadores e incluem valores tais como comissões, honorários legais e custos internos, que são incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento. Eles excluem gastos gerais, tais como aqueles incorridos por uma equipe de vendas e *marketing*. Para arrendamentos financeiros, exceto os que envolverem arrendadores fabricantes ou revendedores, os custos diretos iniciais são incluídos na mensuração inicial do recebível do arrendamento financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida ao longo do prazo do arrendamento. A taxa de juros implícita no arrendamento é definida de forma que os custos diretos iniciais sejam incluídos automaticamente no recebível do arrendamento financeiro; não há necessidade de adicioná-los separadamente. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou revendedores em relação à negociação e estruturação de um arrendamento são excluídos da definição de custos diretos iniciais. Como resultado, eles são excluídos do investimento líquido no arrendamento e são reconhecidos como uma despesa quando o lucro da venda é reconhecido, o que, para um arrendamento financeiro, ocorre normalmente no início do prazo do arrendamento.

#### Mensuração subsequente

- 39 **O reconhecimento da receita financeira será baseado em um padrão que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento financeiro.**
- 40 Um arrendador objetiva alocar a receita financeira ao longo do prazo do arrendamento, em uma forma sistemática e racional. Essa alocação de receita é baseada em um padrão que reflete um retorno periódico constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento financeiro. Os pagamentos do arrendamento relativos ao período, excluindo custos de serviços, são aplicados contra o investimento bruto no arrendamento para reduzir tanto o principal quanto a receita financeira não auferida.
- 41 Os valores residuais não garantidos estimados, usados no cálculo do investimento bruto do arrendador no arrendamento, são revisados regularmente. Se houver uma redução no valor residual não garantido estimado, a alocação de receita ao longo do prazo do arrendamento é revisada e qualquer redução, em relação aos valores acumulados, é reconhecida imediatamente.
- 41A Um ativo em um arrendamento financeiro que seja classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de alienação que seja classificado como mantido para venda), de acordo com a *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas*, será contabilizado de acordo com essa *IFRS*.
- 42 **Os arrendadores fabricantes ou revendedores reconhecerão lucro ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas diretas. Se forem aplicadas taxas de juros artificialmente baixas, o lucro da venda será restrito àquele que seria aplicável se fosse cobrada uma taxa de juros de mercado. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou revendedores em relação à negociação e estruturação de um arrendamento serão reconhecidos como uma despesa, quando o lucro da venda for reconhecido.**

- 43 Os fabricantes ou revendedores frequentemente oferecem aos clientes a escolha de comprar ou arrendar um ativo. Um arrendamento financeiro de um ativo por um arrendador fabricante ou revendedor origina dois tipos de receita:
- (a) lucro ou perda equivalente ao lucro ou perda resultante de uma venda direta do ativo sendo arrendado, pelos preços normais de venda, refletindo quaisquer descontos aplicáveis de volume ou de negociação; e
  - (b) receita financeira ao longo do prazo do arrendamento.
- 44 A receita de vendas reconhecida no início do prazo do arrendamento por um arrendador fabricante ou revendedor é o valor justo do ativo ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, calculados à taxa de juros de mercado. O custo de venda reconhecido no início do prazo do arrendamento é o custo, ou valor contábil se diferente, do bem arrendado menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita de vendas e o custo de venda é o lucro de venda, que é reconhecido de acordo com a política da entidade para vendas diretas.
- 45 Os arrendadores fabricantes ou revendedores algumas vezes cotam taxas de juro artificialmente baixas para atrair os clientes. O uso dessa taxa resultaria no fato de uma parcela excessiva da receita total proveniente da transação ser reconhecida na ocasião da venda. Se forem cotadas taxas de juros artificialmente baixas, o lucro de venda é restrito àquele que seria aplicável se fosse cobrada uma taxa de juros de mercado.
- 46 Os custos incorridos por um arrendador fabricante ou revendedor em relação à negociação e estruturação de um arrendamento financeiro são reconhecidos como despesa no início do prazo do arrendamento, pois estão relacionados principalmente à obtenção do lucro de venda do fabricante ou do revendedor.

### Divulgações

- 47 Os arrendadores, além de cumprir os requisitos na *IFRS 7*, divulgarão os seguintes itens para um arrendamento financeiro:
- (a) **uma conciliação entre o investimento bruto no arrendamento no final do período de relatório e o valor presente de pagamentos mínimos de arrendamento a receber no final do período de relatório. Além disso, uma entidade divulgará o investimento bruto no arrendamento e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento recebíveis no final do período de relatório para cada um dos seguintes períodos:**
    - (i) até um ano;
    - (ii) depois de um ano e até cinco anos;
    - (iii) depois de cinco anos.
  - (b) **receita financeira não auferida;**
  - (c) **valores residuais não garantidos em benefício do arrendador.**
  - (d) **provisão acumulada para recebíveis incobráveis referentes a pagamentos mínimos de arrendamento.**
  - (e) **aluguéis contingentes reconhecidos como receita no período.**
  - (f) **uma descrição geral dos acordos de arrendamento relevantes do arrendador.**
- 48 Como um indicador de crescimento, é frequentemente útil também divulgar o investimento bruto menos a receita não auferida em um novo negócio adicionado durante o período, após deduzir os respectivos valores por arrendamentos cancelados.

## Arrendamentos operacionais

- 49 Os arrendadores apresentarão os ativos sujeitos aos arrendamentos operacionais em suas demonstrações da posição financeira de acordo com a natureza do ativo.
- 50 A receita do arrendamento proveniente de arrendamentos operacionais será reconhecida no resultado pelo método linear, ao longo do prazo do arrendamento, exceto se outra forma sistemática for mais representativa do padrão temporal em que o benefício do uso derivado do ativo arrendado é diminuído.<sup>3</sup>
- 51 Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na realização da receita de arrendamento são reconhecidos como uma despesa. A receita de arrendamento (excluindo recebimentos por serviços fornecidos, tais como seguro e manutenção) é reconhecida pelo método linear, ao longo do prazo do arrendamento, mesmo se os recebimentos não estiverem nessa base, exceto se outra forma sistemática for mais representativa do padrão temporal em que o benefício de uso derivado do ativo arrendado é diminuído.
- 52 Os custos diretos iniciais incorridos por arrendadores na negociação e estruturação de um arrendamento operacional serão adicionados ao valor contábil do ativo arrendado e reconhecidos como uma despesa, ao longo do prazo do arrendamento, na mesma base que a receita do arrendamento.
- 53 A política de depreciação para ativos arrendados depreciáveis será consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos similares e a depreciação será calculada de acordo com a IAS 16 e a IAS 38.
- 54 Para determinar se um ativo arrendado está sujeito a uma redução no seu valor recuperável, uma entidade aplica a IAS 36.
- 55 Um arrendador fabricante ou revendedor não reconhece nenhum lucro de venda na celebração de um arrendamento operacional, pois não é equivalente a uma venda.

## Divulgações

- 56 Os arrendadores, além de cumprir os requisitos da IFRS 7, divulgarão os seguintes itens para arrendamentos operacionais:
- (a) os pagamentos mínimos previstos do arrendamento em arrendamentos operacionais não canceláveis no total e para cada um dos seguintes períodos:
    - (i) até um ano;
    - (ii) depois de um ano e até cinco anos;
    - (iii) depois de cinco anos.
  - (b) o total de aluguéis contingentes reconhecidos como receita no período;
  - (c) uma descrição geral dos acordos de arrendamento do arrendador.
- 57 Além disso, os requisitos de divulgação nas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 e IAS 41 se aplicam a arrendadores para ativos fornecidos em arrendamentos operacionais.

## Transações de venda e de retroarrendamento (*sale and leaseback*)

- 58 Uma transação de venda e de retroarrendamento envolve a venda de um ativo seguida do arrendamento do mesmo ativo ao vendedor. O pagamento de arrendamento e o preço de venda são geralmente

<sup>3</sup> Vide também SIC-15 – Arrendamentos Operacionais – Incentivos.

interdependentes, pois são negociadas como um “pacote”. O tratamento contábil de uma transação de venda e de retroarrendamento depende do tipo de arrendamento envolvido.

- 59 Se uma transação de venda e de retroarrendamento resultar em um arrendamento financeiro, qualquer excedente de receita de vendas sobre o valor contábil não será reconhecido imediatamente como receita por um vendedor arrendatário. Em vez disso, ele será diferido e amortizado ao longo do prazo do arrendamento.**
- 60 Se o retroarrendamento for um arrendamento financeiro, a transação é um meio pelo qual o arrendador fornece financiamento ao arrendatário, com o ativo como garantia. Por esse motivo, não é apropriado considerar como receita um excedente de proventos de venda acima do valor contábil. Esse excedente é diferido e amortizado ao longo do prazo do arrendamento.
- 61 Se uma transação de venda e de retroarrendamento resultar em um arrendamento operacional e ficar claro que a transação é estabelecida ao valor justo, qualquer lucro ou perda será reconhecido imediatamente. Se o preço de venda estiver abaixo do valor justo, qualquer lucro ou perda será reconhecido imediatamente, exceto que, se a perda for compensada por prestações futuras do arrendamento a preço abaixo de mercado, ela será diferida e amortizada na proporção das prestações do arrendamento, ao longo do período no qual o ativo está previsto para ser usado. Se o preço de venda estiver acima do valor justo, o excedente acima do valor justo será diferido e amortizado ao longo do período em que o ativo está previsto para ser usado.**
- 62 Se o retroarrendamento for um arrendamento operacional e as prestações do arrendamento e o preço de venda forem mensurados ao valor justo, há na verdade uma transação de venda normal e qualquer lucro ou perda é reconhecido imediatamente.
- 63 Para arrendamentos operacionais, se o valor justo na ocasião da transação de venda e de retroarrendamento for inferior ao valor contábil do ativo, uma perda equivalente ao valor da diferença entre o valor contábil e o valor justo será reconhecida imediatamente.**
- 64 Para arrendamentos financeiros, tal ajuste não é necessário, a menos que tenha havido uma redução ao valor recuperável, caso em que o valor contábil é reduzido ao valor recuperável, de acordo com a IAS 36.
- 65 Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores se aplicam igualmente às transações de venda e de retroarrendamento. A descrição exigida dos acordos de arrendamento relevantes leva à divulgação de provisões únicas e incomuns do contrato ou termos das transações de venda e de retroarrendamento.
- 66 As transações de venda e de retroarrendamento podem requerer a aplicação dos critérios de divulgação separada, previstos na *IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras*.

### Disposições transitórias

---

- 67 Sujeita ao parágrafo 68, a aplicação retrospectiva desta Norma é incentivada, mas não exigida. Se a Norma não for aplicada retrospectivamente, o saldo de qualquer arrendamento financeiro pré-existente é considerado como tendo sido adequadamente determinado pelo arrendador e será contabilizado, a seguir, de acordo com as disposições desta Norma.**
- 68 Uma entidade que tiver aplicado anteriormente a IAS 17 (revisada em 1997) aplicará as alterações feitas por esta Norma retrospectivamente para todos os arrendamentos ou, se a IAS 17 (revisada em 1997) não foi aplicada retrospectivamente, para todos os arrendamentos celebrados desde a primeira vez em que essa Norma foi aplicada.**
- 68A Uma entidade deve reanalisar a classificação de terrenos contidos em contratos de arrendamentos não expirados na data em que adota as alterações referidas no parágrafo 69A com base nas informações existentes no início desses arrendamentos. Ela deve reconhecer um arrendamento**

recentemente classificado como um arrendamento financeiro retrospectivamente de acordo com a IAS 8 – *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*. Contudo, se uma entidade não tiver as informações necessárias para aplicar as alterações retrospectivamente, então ela:

- (a) aplicará as alterações a esses arrendamentos com base nos fatos e circunstâncias existentes na data em que adota as alterações; e
- (b) reconhecerá o ativo e o passivo relativos a um arrendamento de terreno recentemente classificados como um arrendamento financeiro pelos seus valores justos nessa data; qualquer diferença entre esses valores justos será reconhecida em lucros acumulados.

### **Data de vigência**

---

- 69 Uma entidade aplicará esta Norma para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. A aplicação antecipada é encorajada. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período iniciado antes de 1º de janeiro de 2005, ela divulgará esse fato.
- 69A Os parágrafos 14 e 15 foram excluídos, e os parágrafos 15A e 68A foram acrescentados como parte da *Melhorias às IFRSs*, emitida em abril de 2009. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar as alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.

### **Revogação da IAS 17 (revisada em 1997)**

---

- 70 Esta Norma substitui a *IAS 17 – Arrendamentos* (revisada em 1997).

## **Apêndice**

### **Alterações a outros pronunciamentos**

*As alterações neste apêndice serão aplicadas para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período anterior, essas alterações serão aplicadas para esse período anterior.*

\* \* \* \* \*

*As alterações contidas neste apêndice, quando esta Norma foi emitida em 2003, foram incorporadas nas respectivas IFRSs publicadas nesta edição.*

