

## IFRS 16

## Arrendamentos

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

Em abril de 2001, o Conselho adotou a *SIC-15 – Arrendamentos Operacionais – Incentivos*, que foi originalmente emitida pelo Comitê Permanente de Interpretações do *IASC* em dezembro de 1998.

Em dezembro de 2001, o Conselho emitiu a *SIC-27 – Avaliação da Essência de Transações Envolvendo a Forma Legal de um Arrendamento*. A *SIC-27* foi originalmente desenvolvida pelo Comitê Permanente de Interpretações do *IASC* para fornecer orientação sobre como determinar, entre outras coisas, se um acordo que envolve a forma legal de um arrendamento atende à definição de um arrendamento de acordo com a *IAS 17*.

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

Em dezembro de 2004, o Conselho emitiu a *IFRIC 4 – Determinação se um Acordo Contém um Arrendamento*. A interpretação foi desenvolvida pelo Comitê de Interpretações para fornecer orientação sobre como determinar se transações que não tenham a forma legal de um arrendamento, mas transferem o direito de usar um ativo em troca de um pagamento ou de uma série de pagamentos, são ou contêm arrendamentos que deveriam ser contabilizados de acordo com a *IAS 17*.

Em janeiro de 2016, o Conselho emitiu a *IFRS 16 – Arrendamentos*. A *IFRS 16* substituiu a *IAS 17*, a *IFRIC 4*, a *SIC-15* e a *SIC-27*. A *IFRS 16* estabelece os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de arrendamentos.

Em maio de 2020, o Conselho emitiu *Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19*, que alterou a *IFRS 16*. A alteração permite que os arrendatários, como expediente prático, não avaliem se as concessões de aluguel que ocorrem como consequência direta da pandemia da covid-19 e se as condições especificadas são atendidas como modificações do arrendamento. Em vez disso, o arrendatário contabiliza essas concessões de aluguel como se não fossem modificações de arrendamento.

Em agosto de 2020, o Conselho emitiu a *Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2*, que alterou os requisitos da *IFRS 9*, *IAS 39*, *IFRS 7*, *IFRS 4* e *IFRS 16* referentes a:

- mudanças na base de determinação dos fluxos de caixa contratuais de ativos financeiros, passivos financeiros e passivos de arrendamento;
- *hedge accounting*; e
- divulgações.

As alterações da Fase 2 aplicam-se apenas às alterações exigidas pela reforma da taxa de juros de referência em instrumentos financeiros e relações de hedge.

Outras Normas introduziram pequenas alterações decorrentes à *IFRS 16*, incluindo *Alterações às Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS* (emitida em março de 2018).

## CONTEÚDO

do parágrafo

**NORMA INTERNACIONAL DE RELATÓRIO FINANCEIRO IFRS 16 –  
ARRENDAMENTOS**

OBJETIVO	1
ALCANCE	3
ISENÇÕES DE RECONHECIMENTO	5
IDENTIFICAÇÃO DE UM ARRENDAMENTO	9
Separação de componentes de um contrato	12
PRAZO DO ARRENDAMENTO	18
ARRENDATÁRIO	22
Reconhecimento	22
Mensuração	22
Apresentação	47
Divulgação	51
ARRENDADOR	61
Classificação de arrendamentos	61
Arrendamentos financeiros	67
Arrendamentos operacionais	81
Divulgação	89
TRANSAÇÕES DE VENDA E RETROARRENDAMENTO ( <i>SALE AND LEASEBACK</i> )	98
Avaliando se a transferência do ativo é uma venda	99
EXCEÇÃO TEMPORÁRIA RESULTANTE DA REFORMA DA TAXA DE JUROS DE REFERÊNCIA	104

## APÊNDICES

- A Termos definidos
- B Orientação de aplicação
- C Data de vigência e transição
- D Alterações a outras Normas

## APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IFRS 16 – ARRENDAMENTOS EMITIDA EM JANEIRO DE 2016

## APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE:

- Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19* emitida em maio de 2020
- Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2* emitida em agosto de 2020

<b>PARA A ORIENTAÇÃO ANEXADA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO</b>
-----------------------------------------------------------------------------------

## EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

## APÊNDICE DOS EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Alterações à orientação sobre outras Normas

<b>PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO</b>
---------------------------------------------------------------------

**BASE PARA CONCLUSÕES**

**OPINIÃO DIVERGENTE**

**APÊNDICE À BASE PARA CONCLUSÕES**

**Alterações à Base para Conclusões sobre outras Normas**

A Norma Internacional de Relatório Financeiro *IFRS 16 – Arrendamentos (IFRS 16)* é definida nos parágrafos 1-106 e nos Apêndices A–D. Todos os parágrafos têm igual importância. Os parágrafos em **negrito** indicam os princípios básicos. Os termos definidos no Apêndice A estão em *itálico* na primeira vez em que aparecem na Norma. As definições de outros termos são dadas no Glossário das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (*IFRS*). A Norma deve ser lida no contexto de seu objetivo, da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas IFRS* 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.

## Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 16 – Arrendamentos

### Objetivo

- 1 Esta Norma estabelece os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de *arrendamentos*. O objetivo é garantir que *arrendatários* e *arrendadores* forneçam informações relevantes de modo que representem fielmente essas transações. Essas informações fornecem a base para que usuários de demonstrações financeiras avaliem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade.
- 2 Uma entidade considerará os termos e condições de *contratos* e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta Norma. Uma entidade aplicará esta Norma de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

### Alcance

- 3 Uma entidade aplicará esta Norma a todos os arrendamentos, incluindo arrendamentos de *ativos de direito de uso* em um *subarrendamento*, exceto para:
  - (a) arrendamentos para explorar ou usar minerais, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares;
  - (b) arrendamentos de ativos biológicos dentro do alcance da IAS 41 – *Agricultura* mantidos por um arrendatário.
  - (c) acordos de concessão de serviço dentro do alcance da IFRIC 12 – *Acordos de Concessão de Serviço*;
  - (d) licenças de propriedade intelectual concedidas por um arrendador dentro do alcance da IFRS 15 – *Receita de Contratos com Clientes*; e
  - (e) direitos detidos por um arrendatário previstos em contratos de licenciamento dentro do alcance da IAS 38 – *Ativos Intangíveis* para itens como: filmes, gravações de vídeo, reproduções, manuscritos, patentes e direitos autorais.
- 4 Um arrendatário poderá, mas não será obrigado a, aplicar esta Norma a arrendamentos de ativos intangíveis que não sejam aqueles descritos no parágrafo 3(e).

### Isenções de reconhecimento (parágrafos B3–B8)

- 5 Um arrendatário pode decidir não aplicar os requisitos dos parágrafos 22–49 a:
  - (a) *arrendamentos de curto prazo*; e
  - (b) arrendamentos para os quais o *ativo subjacente* é de baixo valor (conforme descrito nos parágrafos B3–B8).
- 6 Se um arrendatário decidir não aplicar os requisitos dos parágrafos 22–49 a arrendamentos de curto prazo ou a arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor, o arrendatário reconhecerá os *pagamentos de arrendamento* associados a esses arrendamentos como uma despesa em uma base linear ao longo do *prazo do arrendamento* ou em outra base sistemática. O arrendatário aplicará outra base sistemática se essa base representar melhor o padrão do benefício do arrendatário.
- 7 Se um arrendatário contabilizar arrendamentos de curto prazo aplicando o parágrafo 6, o arrendatário considerará o arrendamento como um novo arrendamento para as finalidades desta Norma se:
  - (a) houver uma *modificação do arrendamento*; ou
  - (b) houver qualquer mudança no prazo do arrendamento (por exemplo, o arrendatário exercer uma opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento).
- 8 A escolha de arrendamentos de curto prazo será feita por classe de ativo subjacente ao qual se refere o direito de uso. Uma classe de ativo subjacente é um agrupamento de ativos subjacentes de natureza e uso similares nas operações de uma entidade. A escolha de arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor pode ser feita em uma base de arrendamento por arrendamento.

## Identificação de um arrendamento (parágrafos B9–B33)

---

- 9 Na celebração de um contrato, uma entidade avaliará se o contrato é, ou contém, um arrendamento. Um contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de um ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação. Os parágrafos B9–B31 estabelecem orientação sobre a avaliação se um contrato é, ou contém, um arrendamento.
- 10 Um período de tempo pode ser descrito em termos da quantidade de uso de um ativo identificado (por exemplo, o número de unidades de produção que um item do equipamento será utilizado para produzir).
- 11 Uma entidade reavaliará se um contrato é, ou contém, um arrendamento somente se os termos e condições do contrato forem alterados.

## Separação de componentes de um contrato

- 12 Para um contrato que é, ou contém, um arrendamento, uma entidade contabilizará cada componente do arrendamento dentro do contrato como um arrendamento separadamente de componentes de não arrendamento do contrato, salvo se a entidade aplicar o expediente prático do parágrafo 15. Os parágrafos B32–B33 estabelecem orientação sobre como separar componentes de um contrato.

### Arrendatário

- 13 Para um contrato que contém um componente de arrendamento e um ou mais componentes adicionais de arrendamento ou de não arrendamento, um arrendatário alocará a contraprestação no contrato a cada componente de arrendamento com base no preço individual relativo do componente de arrendamento e no preço individual agregado dos componentes de não arrendamento.
- 14 O preço individual relativo de componentes de arrendamento e de não arrendamento será determinado com base no preço que o arrendador, ou fornecedor similar, cobraria de uma entidade por esse componente, ou componente similar, separadamente. Se um preço individual observável não estiver imediatamente disponível, o arrendatário estimará o preço individual, maximizando o uso de informações observáveis.
- 15 Como expediente prático, um arrendatário poderá escolher, por classe de ativo subjacente, não separar componentes de não arrendamento de componentes de arrendamento, e, em vez disso, contabilizar cada componente de arrendamento e quaisquer componentes de não arrendamento associados como um único componente de arrendamento. Um arrendatário não aplicará esse expediente prático a derivativos embutidos que atendem aos critérios no parágrafo 4.3.3 da *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*.
- 16 Salvo se o expediente prático no parágrafo 15 for aplicado, um arrendatário contabilizará componentes de não arrendamento utilizando outras Normas aplicáveis.

### Arrendador

- 17 Para um contrato que contém um componente de arrendamento e um ou mais componentes adicionais de arrendamento ou de não arrendamento, um arrendador alocará a contraprestação no contrato aplicando os parágrafos 73–90 da *IFRS 15*.

## Prazo do arrendamento (parágrafos B34–B41)

---

- 18 Uma entidade determinará o prazo do arrendamento como o prazo não cancelável de um arrendamento, juntamente com:
- (a) períodos cobertos por uma opção de prorrogar o arrendamento se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e
  - (b) períodos cobertos por uma opção de rescindir o arrendamento se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não exercer essa opção.
- 19 Ao avaliar se um arrendatário está razoavelmente certo de exercer uma opção de prorrogar um arrendamento ou de não exercer uma opção para rescindir um arrendamento, uma entidade considerará todos os fatos e circunstâncias relevantes que criam um incentivo econômico para o arrendatário exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento, conforme descrito nos parágrafos B37–B40.

- 20 Um arrendatário reavaliará se está razoavelmente certo de exercer uma opção de prorrogação ou de não exercer uma opção de rescisão, por ocasião da ocorrência de um evento significativo ou de uma mudança significativa nas circunstâncias que:
- (a) esteja dentro do controle do arrendatário; e
  - (b) afete se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer uma opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento ou de não exercer uma opção incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento (conforme descrito no parágrafo B41).
- 21 Uma entidade revisará o prazo do arrendamento se houver mudança no prazo não cancelável de um arrendamento. Por exemplo, o prazo não cancelável de um arrendamento mudará se:
- (a) o arrendatário exercer uma opção não incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade;
  - (b) o arrendatário não exercer uma opção incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade;
  - (c) ocorrer um evento que obrigue contratualmente o arrendatário a exercer uma opção não incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade; ou
  - (d) ocorrer um evento que proíba contratualmente o arrendatário de exercer uma opção incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade.

## Arrendatário

---

### Reconhecimento

- 22 **Na data de início, um arrendatário reconhecerá um ativo de direito de uso e um passivo de arrendamento.**

### Mensuração

#### Mensuração inicial

##### *Mensuração inicial do ativo de direito de uso*

- 23 **Na data de início, um arrendatário mensurará o ativo de direito de uso ao custo.**
- 24 O custo do ativo de direito de uso compreenderá:
- (a) o valor da mensuração inicial do passivo de arrendamento, conforme descrito no parágrafo 26;
  - (b) quaisquer pagamentos de arrendamento efetuados até a data de início, menos quaisquer *incentivos de arrendamento* recebidos;
  - (c) quaisquer *custos diretos iniciais* incorridos pelo arrendatário; e
  - (d) uma estimativa de custos a serem incorridos pelo arrendatário na desmontagem e remoção do ativo subjacente, restaurando o local em que está localizado ou restaurando o ativo subjacente à condição requerida pelos termos e condições do arrendamento, salvo se esses custos forem incorridos para produzir estoques. O arrendatário incorrer na obrigação por esses custos seja na data de início ou como consequência de ter usado o ativo subjacente durante um período específico.
- 25 Um arrendatário reconhecerá os custos descritos no parágrafo 24(d) como parte do custo do ativo de direito de uso quando incorrer em uma obrigação por esses custos. Um arrendatário aplica a *IAS 2 – Estoques* a custos que são incorridos durante um período específico como consequência de ter usado o ativo de direito de uso para produzir estoques durante esse período. As obrigações por esses custos contabilizados aplicando esta Norma ou a *IAS 2* são reconhecidas e mensuradas aplicando a *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*.

### *Mensuração inicial do passivo de arrendamento*

- 26 **Na data de início, um arrendatário mensurará o passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos do arrendamento que não são efetuados nessa data. Os pagamentos do arrendamento serão descontados usando a taxa de juros implícita no arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente. Se essa taxa não puder ser determinada imediatamente, o arrendatário utilizará a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário.**
- 27 Na data de início, os pagamentos do arrendamento incluídos na mensuração do passivo de arrendamento compreendem os seguintes pagamentos para o direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento que não são efetuados na data de início:
- (a) *pagamentos fixos* (incluindo pagamentos fixos na essência, conforme descrito no parágrafo B42), menos quaisquer incentivos de arrendamento a receber;
  - (b) *pagamentos variáveis de arrendamento* que dependem de um índice ou de uma taxa, inicialmente mensurados utilizando o índice ou a taxa da data de início (conforme descrito no parágrafo 28);
  - (c) valores que se espera que sejam pagos pelo arrendatário de acordo com as *garantias de valor residual*;
  - (d) o preço de exercício de uma opção de compra se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado considerando os fatores descritos nos parágrafos B37–B40); e
  - (e) pagamentos de multas por rescisão do arrendamento, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo uma opção de rescindir o arrendamento.
- 28 Os pagamentos variáveis de arrendamento que dependem de um índice ou de uma taxa descritos no parágrafo 27(b) incluem, por exemplo, pagamentos vinculados a um índice de preços ao consumidor, pagamentos vinculados a uma taxa de juros de referência (como a LIBOR) ou pagamentos que variam para refletir mudanças em taxas de mercado de aluguel.

### **Mensuração subsequente**

#### *Mensuração subsequente do ativo de direito de uso*

- 29 **Após a data de início, um arrendatário mensurará o ativo de direito de uso aplicando um método de custo, salvo se aplicar um dos modelos de mensuração descritos nos parágrafos 34 e 35.**

#### **Método de custo**

- 30 Para aplicar um método de custo, um arrendatário mensurará o ativo de direito de uso ao custo:
- (a) menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável; e
  - (b) corrigido para qualquer remensuração do passivo de arrendamento especificada no parágrafo 36(c).
- 31 Um arrendatário aplicará os requisitos de depreciação da IAS 16 – *Imobilizado* na depreciação do ativo de direito de uso, de acordo com os requisitos do parágrafo 32.
- 32 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 uma opção de compra, o arrendatário depreciará 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 depreciará 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.
- 33 Um arrendatário aplicará a IAS 36 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos* para determinar se o ativo de direito de uso apresenta problemas de redução ao valor recuperável e contabilizar qualquer perda por redução ao valor recuperável identificada.

#### **Outros modelos de mensuração**

- 34 Se um arrendatário aplicar o método de valor justo na IAS 40 – *Propriedade para Investimento* à sua propriedade para investimento, o arrendatário também aplicará esse método de valor justo aos ativos de direito de uso que atendem à definição de propriedade para investimento na IAS 40.



- 35 Se ativos de direito de uso referem-se a uma classe do imobilizado à qual o arrendatário aplica o método de reavaliação na IAS 16, um arrendatário poderá decidir aplicar esse método de reavaliação a todos os ativos de direito de uso que se referem a essa classe do imobilizado.

### *Mensuração subsequente do passivo de arrendamento*

- 36 **Após a data de início, um arrendatário mensurará o passivo de arrendamento:**
- (a) **aumentando o valor contábil para refletir os juros sobre o passivo de arrendamento;**
  - (b) **reduzindo o valor contábil para refletir os pagamentos do arrendamento efetuados; e**
  - (c) **remensurando o valor contábil para refletir qualquer reavaliação ou modificações do arrendamento especificadas nos parágrafos 39–46, ou para refletir pagamentos fixos na essência revisados (vide parágrafo B42).**
- 37 Os juros sobre o passivo de arrendamento em cada período durante o prazo do arrendamento será o valor que produz uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo de arrendamento. A taxa de juros periódica é a taxa de desconto descrita no parágrafo 26 ou, se aplicável, a taxa de desconto revisada descrita no parágrafo 41, parágrafo 43 ou parágrafo 45(c).
- 38 Após a data de início, um arrendatário reconhecerá em lucro ou prejuízo, salvo se os custos forem incluídos no valor contábil de outro ativo utilizando outras Normas aplicáveis:
- (a) juros sobre o passivo de arrendamento; e
  - (b) pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento no período em que ocorre o evento ou a condição que gera esses pagamentos.

### **Reavaliação do passivo de arrendamento**

- 39 Após a data de início, um arrendatário aplicará os parágrafos 40–43 para remensurar o passivo de arrendamento para refletir as mudanças nos pagamentos do arrendamento. Um arrendatário reconhecerá o valor da remensuração do passivo de arrendamento como um ajuste ao ativo de direito de uso. Contudo, se o valor contábil do ativo de direito de uso for reduzido a zero e houver uma redução adicional na mensuração do passivo de arrendamento, um arrendatário reconhecerá qualquer valor remanescente da remensuração em lucro ou prejuízo.
- 40 Um arrendatário remensurará o passivo de arrendamento descontando os pagamentos de arrendamento revisados utilizando uma taxa de desconto revisada se:
- (a) houver uma mudança no prazo do arrendamento, conforme descrito nos parágrafos 20–21. Um arrendatário determinará os pagamentos de arrendamento revisados com base no prazo do arrendamento revisado; ou
  - (b) houver uma mudança na avaliação de uma opção de compra do ativo subjacente, avaliada considerando os eventos e circunstâncias descritos nos parágrafos 20–21 no contexto de uma opção de compra. Um arrendatário determinará os pagamentos de arrendamento revisados para refletir a mudança nos valores a pagar previstos na opção de compra.
- 41 Ao aplicar o parágrafo 40, um arrendatário determinará a taxa de desconto revisada como a taxa de juros implícita no arrendamento para o restante do prazo do arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente, ou a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de reavaliação, se a taxa de juros implícita no arrendamento não puder ser determinada imediatamente.
- 42 Um arrendatário remensurará o passivo de arrendamento descontando os pagamentos de arrendamento revisados se:
- (a) houver uma mudança nos valores que se espera que sejam pagos de acordo com uma garantia de valor residual. Um arrendatário determinará os pagamentos de arrendamento revisados para refletir a mudança nos valores que se espera que sejam pagos de acordo com a garantia de valor residual.
  - (b) houver uma mudança nos pagamentos futuros de arrendamento resultante de uma mudança em um índice ou em uma taxa utilizada para determinar esses pagamentos, incluindo, por exemplo, uma mudança para refletir mudanças nas taxas de mercado de aluguel após uma revisão dos aluguéis de mercado. O arrendatário remensurará o passivo de arrendamento para refletir esses pagamentos de arrendamento revisados somente quando houver uma mudança nos fluxos de caixa (ou seja, quando o ajuste aos pagamentos de arrendamento entrar em vigor). Um

arrendatário determinará os pagamentos de arrendamento revisados para o restante do prazo do arrendamento com base nos pagamentos contratuais revisados.

- 43 Ao aplicar o parágrafo 42, um arrendatário utilizará uma taxa de desconto inalterada, salvo se a alteração nos pagamentos de arrendamento resultar de uma mudança nas taxas de juros flutuantes. Nesse caso, o arrendatário utilizará uma taxa de desconto revisada que reflita as mudanças na taxa de juros.

### *Modificações do arrendamento*

- 44 Um arrendatário contabilizará uma modificação do arrendamento como um arrendamento separado se:
- (a) a modificação aumentar o alcance do arrendamento ao acrescentar o direito de utilizar um ou mais ativos subjacentes; e
  - (b) a contraprestação pelo arrendamento aumentar em um valor compatível com o preço individual para o aumento no alcance e quaisquer ajustes apropriados a esse preço individual para refletir as circunstâncias do contrato específico.
- 45 Para uma modificação do arrendamento que não seja contabilizada como um arrendamento separado, na data de vigência da modificação do arrendamento um arrendatário:
- (a) alocará a contraprestação no contrato modificado aplicando os parágrafos 13–16;
  - (b) determinará o prazo do arrendamento do arrendamento modificado aplicando os parágrafos 18–19; e
  - (c) remensurará o passivo de arrendamento descontando os pagamentos de arrendamento revisados utilizando uma taxa de desconto revisada. A taxa de desconto revisada é determinada como a taxa de juros implícita no arrendamento para o restante do prazo do arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente, ou a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de vigência da modificação, se a taxa de juros implícita no arrendamento não puder ser determinada imediatamente.
- 46 Para uma modificação do arrendamento que não seja contabilizada como um arrendamento separado, o arrendatário contabilizará a remensuração do passivo de arrendamento:
- (a) reduzindo o valor contábil do ativo de direito de uso para refletir a rescisão parcial ou total do arrendamento para modificações de arrendamento que reduzam o alcance do arrendamento. O arrendatário reconhecerá em lucro ou prejuízo qualquer ganho ou perda referente à rescisão parcial ou total do arrendamento.
  - (b) realizando um ajuste correspondente ao ativo de direito de uso para todas as outras modificações do arrendamento.
- 46A Como expediente prático, um arrendatário pode optar por não avaliar se uma concessão de aluguel que atende às condições do parágrafo 46B é uma modificação do arrendamento. O arrendatário que fizer esta opção contabilizará qualquer alteração nos pagamentos do arrendamento resultantes da concessão do aluguel da mesma forma que contabilizaria a alteração aplicando esta Norma se a alteração não fosse uma modificação do arrendamento.
- 46B O expediente prático no parágrafo 46A aplica-se apenas a concessões de aluguel que ocorrem como consequência direta da pandemia da covid-19 e somente se todas as seguintes condições forem atendidas:
- (a) a alteração nos pagamentos de locação como resultado da revisão da contraprestação para a locação que seja substancialmente igual ou inferior à contraprestação para a locação imediatamente anterior à alteração;
  - (b) qualquer redução nos pagamentos do arrendamento afeta apenas os pagamentos originalmente devidos até 30 de junho de 2021 (por exemplo, uma concessão de aluguel atenderia a esta condição se resultar na redução dos pagamentos do arrendamento até 30 de junho de 2021 e no aumento dos pagamentos do arrendamento que se estendem além de 30 de junho de 2021); e
  - (c) não há mudança relevante em outros termos e condições do arrendamento.

### **Apresentação**

- 47 Um arrendatário apresentará na demonstração da posição financeira ou divulgará nas notas explicativas:
- (a) ativos de direito de uso separadamente de outros ativos. Se um arrendatário não apresentar ativos de direito de uso separadamente na demonstração da posição financeira, o arrendatário:

- (i) incluirá ativos de direito de uso na mesma rubrica que aquela em que os ativos subjacentes correspondentes seriam apresentados se fossem próprios; e
  - (ii) divulgará quais rubricas na demonstração da posição financeira incluem esses ativos de direito de uso.
- (b) passivos de arrendamento separadamente de outros passivos. Se o arrendatário não apresentar passivos de arrendamento separadamente na demonstração da posição financeira, o arrendatário divulgará quais rubricas na demonstração da posição financeira incluem esses passivos.
- 48 O requisito do parágrafo 47(a) não se aplica a ativos de direito de uso que atendem à definição de propriedade para investimento, que serão apresentados na demonstração da posição financeira como propriedade para investimento.
- 49 Na demonstração de lucro ou prejuízo e outros resultados abrangentes, um arrendatário apresentará despesas de juros sobre o passivo de arrendamento separadamente do encargo de depreciação para o ativo de direito de uso. Despesas de juros sobre o passivo de arrendamento é um componente de despesas financeiras, que o parágrafo 82(b) da IAS 1 – *Apresentação de Demonstrações Financeiras* requer que seja apresentado separadamente na demonstração de lucro ou prejuízo e outros resultados abrangentes.
- 50 Na demonstração dos fluxos de caixa, um arrendatário classificará:
- (a) pagamentos à vista para a parcela do principal do passivo de arrendamento dentro de atividades de financiamento;
  - (b) pagamentos à vista para a parcela dos juros do passivo de arrendamento aplicando os requisitos da IAS 7 – *Demonstração dos Fluxos de Caixa* para juros pagos; e
  - (c) pagamentos do arrendamentos de curto prazo, pagamentos de arrendamentos de ativos de baixo valor e pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento dentro de atividades operacionais.

## Divulgação

- 51 **O objetivo das divulgações é que os arrendatários divulguem informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas na demonstração da posição financeira, na demonstração de lucro ou prejuízo e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários de demonstrações financeiras avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do arrendatário. Os parágrafos 52–60 especificam os requisitos sobre como atender esse objetivo.**
- 52 Um arrendatário divulgará informações sobre seus arrendamentos nos quais é um arrendatário em uma única nota explicativa ou em uma seção separada em suas demonstrações financeiras. Contudo, um arrendatário não precisa repetir informações que já sejam apresentadas em outro lugar nas demonstrações financeiras, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada na única nota explicativa ou na seção separada sobre arrendamentos.
- 53 Um arrendatário divulgará os seguintes valores para o período de relatório:
- (a) encargo de depreciação para ativos de direito de uso por classe de ativo subjacente;
  - (b) despesas de juros sobre passivos de arrendamento;
  - (c) a despesa referente a arrendamentos de curto prazo contabilizada aplicando o parágrafo 6. Essa despesa não precisa incluir a despesa referente a arrendamentos com um prazo do arrendamento de um mês ou menos;
  - (d) a despesa referente a arrendamentos de ativos de baixo valor contabilizada aplicando o parágrafo 6. Essa despesa não incluirá a despesa referente a arrendamentos de curto prazo de ativos de baixo valor incluída no parágrafo 53(c);
  - (e) a despesa referente a pagamentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração de passivos de arrendamento;
  - (f) receita decorrente de subarrendamento de ativos de direito de uso;
  - (g) saídas de caixa totais para arrendamentos;
  - (h) adições a ativos de direito de uso;
  - (i) ganhos ou perdas resultantes de transações de venda e retroarrendamento (*leaseback*); e
  - (j) o valor contábil de ativos de direito de uso ao final do período de relatório por classe de ativo subjacente.

- 54 Um arrendatário fornecerá as divulgações especificadas no parágrafo 53 em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado. Os valores divulgados incluirão custos que um arrendatário tiver incluído no valor contábil de outro ativo durante o período de relatório.
- 55 Um arrendatário divulgará o valor de seus compromissos de arrendamento para arrendamentos de curto prazo contabilizados aplicando o parágrafo 6 se a carteira de arrendamentos de curto prazo com a qual está comprometido no final do período de relatório for diferente da carteira de arrendamentos de curto prazo ao qual se refere a despesa de arrendamentos de curto prazo divulgada aplicando o parágrafo 53(c).
- 56 Se os ativos de direito de uso atenderem à definição de propriedade para investimento, um arrendatário aplicará os requisitos de divulgação da IAS 40. Nesse caso, um arrendatário não precisa fornecer as divulgações no parágrafo 53(a), (f), (h) ou (j) para esses ativos de direito de uso.
- 57 Se um arrendatário mensurar ativos de direito de uso a valores reavaliados aplicando a IAS 16, o arrendatário divulgará as informações exigidas pelo parágrafo 77 da IAS 16 para esses ativos de direito de uso.
- 58 Um arrendatário divulgará uma análise de vencimento de passivos de arrendamento aplicando os parágrafos 39 e B11 da IFRS 7 – *Instrumentos Financeiros: Divulgação* separadamente das análises de vencimento de outros passivos financeiros.
- 59 Além das divulgações exigidas nos parágrafos 53–58, um arrendatário divulgará informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação do parágrafo 51 (conforme descrito no parágrafo B48). Essas informações adicionais podem incluir, entre outras, informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar:
- (a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendatário;
  - (b) fluxos de saída de caixa futuros aos quais o arrendatário está potencialmente exposto que não estão refletidos na mensuração de passivos de arrendamento. Isso inclui exposição decorrente de:
    - (i) pagamentos variáveis de arrendamento (conforme descrito no parágrafo B49);
    - (ii) opções de prorrogação e opções de rescisão (conforme descrito no parágrafo B50);
    - (iii) garantias de valor residual (conforme descrito no parágrafo B51); e
    - (iv) arrendamentos ainda não iniciados com os quais o arrendatário está comprometido.
  - (c) restrições ou acordos impostos por arrendamentos; e
  - (d) transações de venda e retroarrendamento (*leaseback*) (conforme descrito no parágrafo B52).
- 60 Um arrendatário que contabiliza arrendamentos de curto prazo ou arrendamentos de ativos de baixo valor aplicando o parágrafo 6 divulgará esse fato.
- 60A Se um arrendatário aplicar o expediente prático do parágrafo 46A, o arrendatário divulgará
- (a) que aplicou o expediente prático a todas as concessões de aluguel que atendem às condições do parágrafo 46B ou, se não for aplicado a todas essas concessões de aluguel, informações sobre a natureza dos contratos aos quais aplicou o expediente prático (*vide* parágrafo 2); e
  - (b) o valor reconhecido em lucro ou prejuízo do período de relatório para refletir as alterações nos pagamentos do arrendamento decorrentes de concessões de aluguel às quais o arrendatário aplicou o expediente prático do parágrafo 46A.

## Arrendador

---

### Classificação de arrendamentos (parágrafos B53–B58)

- 61 Um arrendador classificará cada um de seus arrendamentos como um *arrendamento operacional* ou um *arrendamento financeiro*.
- 62 Um arrendamento é classificado como um arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo subjacente. Um arrendamento é classificado como um arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo subjacente.
- 63 O fato de um arrendamento ser um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional depende da essência da transação, em vez da forma do contrato. 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 subjacente ao arrendatário ao final do prazo do arrendamento;
  - (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo subjacente 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, na *data de celebração do arrendamento*, que a opção será exercida;
  - (c) o prazo do arrendamento é equivalente à maior parte da *vida econômica* do ativo subjacente, mesmo se a propriedade não for transferida;
  - (d) na data de celebração do arrendamento, o valor presente dos pagamentos do arrendamento equivale substancialmente à totalidade do valor justo do ativo subjacente; e
  - (e) o ativo subjacente é de uma natureza tão especializada que somente o arrendatário pode usá-lo sem modificações importantes.
- 64 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;
  - (b) ganhos ou perdas provenientes da flutuação no valor justo do residual são gerados para o arrendatário (por exemplo, na forma de um desconto no 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.
- 65 Os exemplos e indicadores nos parágrafos 63–64 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 de um ativo subjacente, o arrendamento é classificado como um arrendamento operacional. Por exemplo, esse pode ser o caso se a propriedade do ativo subjacente for transferida, no final do arrendamento, por um pagamento variável equivalente ao seu então valor justo, ou se houver pagamentos variáveis de arrendamento, como resultado dos quais o arrendador não transfere substancialmente todos esses riscos e benefícios.
- 66 A classificação de arrendamento é feita na data de celebração do arrendamento e é reavaliada somente se houver uma modificação do arrendamento. Mudanças nas estimativas (por exemplo, mudanças nas estimativas da vida econômica ou do valor residual do ativo subjacente) ou mudanças nas circunstâncias (por exemplo, inadimplência por parte do arrendatário) não originam uma nova classificação de um arrendamento para fins contábeis.

## Arrendamentos financeiros

### Reconhecimento e mensuração

- 67 **Na data de início, um arrendador reconhecerá os ativos mantidos em um arrendamento financeiro em sua demonstração da posição financeira e os apresentará como um recebível, a um valor equivalente ao investimento líquido no arrendamento.**

#### *Mensuração inicial*

- 68 O arrendador utilizará a taxa de juros implícita no arrendamento para mensurar o investimento líquido no arrendamento. No caso de um subarrendamento, se a taxa de juros implícita no subarrendamento não puder ser determinada imediatamente, um arrendador intermediário poderá utilizar a taxa de desconto usada para o arrendamento principal (corrigida para quaisquer custos diretos iniciais associados ao subarrendamento) para mensurar o investimento líquido no subarrendamento.
- 69 Os custos diretos iniciais, que não sejam aqueles incorridos pelos arrendadores fabricantes ou revendedores, estão incluídos na mensuração inicial do investimento líquido no arrendamento e reduzem o valor da receita reconhecido 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 investimento líquido no arrendamento; não há necessidade de adicioná-los separadamente.

### **Mensuração inicial dos pagamentos de arrendamento incluídos no investimento líquido no arrendamento**

- 70 Na data de início, os pagamentos de arrendamento incluídos na mensuração do investimento líquido no arrendamento compreendem os seguintes pagamentos para o direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento que não são recebidos na data de início:
- (a) pagamentos fixos (incluindo pagamentos fixos na essência, conforme descrito no parágrafo B42), menos quaisquer incentivos de arrendamento a pagar;
  - (b) pagamentos variáveis de arrendamento que dependem de um índice ou de uma taxa, inicialmente mensurados utilizando o índice ou a taxa da data de início;
  - (c) quaisquer garantias de valor residual fornecidas ao arrendador pelo arrendatário, uma parte relacionada ao arrendatário ou um terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia;
  - (d) o preço de exercício de uma opção de compra se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado considerando os fatores descritos no parágrafo B37); e
  - (e) pagamentos de multas por rescisão do arrendamento, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo uma opção de rescindir o arrendamento.

### **Arrendadores fabricantes ou revendedores**

- 71 Na data de início, para cada um de seus arrendamentos financeiros, um arrendador fabricante ou revendedor reconhecerá o seguinte:
- (a) a receita que é o valor justo do ativo subjacente ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos de arrendamento de responsabilidade do arrendador, descontado utilizando uma taxa de juros de mercado;
  - (b) o custo de venda que é o custo, ou valor contábil caso seja diferente, do ativo subjacente menos o valor presente do *valor residual não garantido*; e
  - (c) lucro ou prejuízo na venda (que é a diferença entre a receita e o custo da venda) de acordo com sua política para vendas diretas à qual se aplica a IFRS 15. Um arrendador fabricante ou revendedor reconhecerá um lucro ou prejuízo na venda em um arrendamento financeiro na data de início, independentemente de se o arrendador transfere o ativo subjacente conforme descrito na IFRS 15.
- 72 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 dá origem ao lucro ou prejuízo equivalente ao lucro ou prejuízo resultante de uma venda direta do ativo subjacente, a preços de venda normais, refletindo quaisquer descontos comerciais ou por volume aplicáveis.
- 73 Os arrendadores fabricantes ou revendedores algumas vezes cotam taxas de juro artificialmente baixas para atrair os clientes. O uso dessa taxa resultaria em um arrendador que reconhece uma parcela excessiva da receita total da transação na data de início. Se forem cotadas taxas de juros artificialmente baixas, um arrendador fabricante ou revendedor restringirá o lucro na venda àquele que seria aplicável se fosse cobrada uma taxa de juros de mercado.
- 74 Um arrendador fabricante ou revendedor reconhecerá como uma despesa os custos incorridos em relação à obtenção de um arrendamento financeiro na data de início, pois estão relacionados principalmente à obtenção do lucro na venda pelo fabricante ou revendedor. Os custos incorridos pelo arrendador fabricante ou revendedor associados à obtenção de um arrendamento financeiro são excluídos da definição de custos diretos iniciais e, portanto, são excluídos do investimento líquido no arrendamento.

### **Mensuração subsequente**

- 75 **Um arrendador reconhecerá uma receita financeira ao longo do prazo do arrendamento, com base em um padrão que reflita uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento.**
- 76 Um arrendador objetiva alocar a receita financeira ao longo do prazo do arrendamento de forma sistemática e racional. Um arrendador aplicará os pagamentos do arrendamento relativos ao período contra o *investimento bruto no arrendamento* para reduzir tanto o principal quanto a *receita financeira não auferida*.
- 77 Um arrendador aplicará os requisitos de desreconhecimento e redução ao valor recuperável da IFRS 9 ao investimento líquido no arrendamento. Um arrendador revisará regularmente os valores residuais não

garantidos estimados usados no cálculo do investimento bruto no arrendamento. Se houver uma redução no valor residual não garantido estimado, o arrendador revisará a alocação de receita ao longo do prazo do arrendamento e reconhecerá imediatamente qualquer redução em relação aos valores acumulados.

- 78 Um arrendador que classifica um ativo em um arrendamento financeiro como mantido para venda (ou o inclui em um grupo de alienação que é classificado como mantido para venda) aplicando a *IFRS 5 – Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas* contabilizará o ativo de acordo com essa Norma.

### **Modificações do arrendamento**

- 79 Um arrendador contabilizará uma modificação em um arrendamento financeiro como um arrendamento separado se:
- (a) a modificação aumentar o alcance do arrendamento ao acrescentar o direito de utilizar um ou mais ativos subjacentes; e
  - (b) a contraprestação pelo arrendamento aumentar em um valor compatível com o preço individual para o aumento no alcance e quaisquer ajustes apropriados a esse preço individual para refletir as circunstâncias do contrato específico.
- 80 Para uma modificação em um arrendamento financeiro que não seja contabilizada como um arrendamento separado, um arrendador contabilizará a modificação da seguinte forma:
- (a) se o arrendamento tiver sido classificado como um arrendamento operacional, caso a modificação esteja vigente na data de celebração do arrendamento, o arrendador:
    - (i) contabilizará a modificação do arrendamento como um novo arrendamento a partir da data de vigência da modificação; e
    - (ii) mensurará o valor contábil do ativo subjacente como o investimento líquido no arrendamento imediatamente antes da data de vigência da modificação do arrendamento.
  - (b) caso contrário, o arrendador aplicará os requisitos da *IFRS 9*.

## **Arrendamentos operacionais**

### **Reconhecimento e mensuração**

- 81 **Um arrendador reconhecerá os pagamentos de arrendamento de arrendamentos operacionais como receita pelo método linear ou em outra base sistemática. O arrendador aplicará outra base sistemática se essa base representar melhor o padrão em que o benefício do uso do ativo subjacente é diminuído.**
- 82 Um arrendador reconhecerá os custos, incluindo a depreciação, incorridos na realização da receita de arrendamento como uma despesa.
- 83 Um arrendador adicionará os custos diretos iniciais incorridos na obtenção de um arrendamento operacional ao valor contábil do ativo subjacente e reconhecerá esses custos como uma despesa ao longo do prazo do arrendamento na mesma base que a receita de arrendamento.
- 84 A política de depreciação para ativos subjacentes depreciáveis sujeitos a arrendamentos operacionais será consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos similares. Um arrendador calculará a depreciação de acordo com a *IAS 16* e a *IAS 38*.
- 85 Um arrendador aplicará a *IAS 36* para determinar se um ativo subjacente sujeito a um arrendamento operacional apresentar problemas de redução ao valor recuperável e contabilizará qualquer perda por redução ao valor recuperável identificada.
- 86 Um arrendador fabricante ou revendedor não reconhece nenhum lucro na venda na celebração de um arrendamento operacional, pois não é equivalente a uma venda.

### *Modificações do arrendamento*

- 87 Um arrendador contabilizará uma modificação em um arrendamento operacional como um novo arrendamento a partir da data de vigência da modificação, considerando quaisquer pagamentos de arrendamento antecipados ou acumulados referentes ao arrendamento original como parte dos pagamentos do arrendamento do novo arrendamento.

## Apresentação

- 88 Um arrendador apresentará os ativos subjacentes sujeitos a arrendamentos operacionais em sua demonstração da posição financeira de acordo com a natureza do ativo subjacente.

## Divulgação

- 89 **O objetivo das divulgações é que os arrendadores divulguem informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas na demonstração da posição financeira, na demonstração de lucro ou prejuízo e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários de demonstrações financeiras avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do arrendador. Os parágrafos 90-97 especificam os requisitos sobre como atender esse objetivo.**
- 90 Um arrendador divulgará os seguintes valores para o período de relatório:
- (a) para arrendamentos financeiros:
    - (i) lucro ou prejuízo na venda;
    - (ii) receita financeira sobre o investimento líquido no arrendamento; e
    - (iii) receita referente a pagamentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração do investimento líquido no arrendamento;
  - (b) para arrendamentos operacionais, receita de arrendamento, divulgando separadamente a receita referente a pagamentos variáveis de arrendamento que não dependem de um índice ou uma taxa.
- 91 Um arrendador fornecerá as divulgações especificadas no parágrafo 90 em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado.
- 92 Um arrendador divulgará informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação no parágrafo 89. Essas informações adicionais incluem, entre outras, informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar:
- (a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendador; e
  - (b) como o arrendador gerencia o risco associado a quaisquer direitos que possui em ativos subjacentes. Particularmente, um arrendador divulgará sua estratégia de gerenciamento de risco para os direitos que possui em ativos subjacentes, incluindo quaisquer meios pelos quais o arrendador reduz esse risco. Esses meios podem incluir, por exemplo, acordos de recompra, garantias de valor residual ou pagamentos variáveis de arrendamento para uso além dos limites especificados.

## Arrendamentos financeiros

- 93 Um arrendador fornecerá uma explicação qualitativa e quantitativa sobre as mudanças significativas no valor contábil do investimento líquido em arrendamentos financeiros.
- 94 Um arrendador divulgará uma análise de vencimento dos pagamentos do arrendamento a receber, mostrando os pagamentos do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e um total dos valores para os anos remanescentes. Um arrendador conciliará os pagamentos do arrendamento não descontados ao investimento líquido no arrendamento. A conciliação identificará a receita financeira não auferida referente aos pagamentos do arrendamento a receber e qualquer valor residual não garantido descontado.

## Arrendamentos operacionais

- 95 Para itens do imobilizado sujeitos a um arrendamento operacional, um arrendador aplicará os requisitos de divulgação da IAS 16. Ao aplicar os requisitos de divulgação da IAS 16, um arrendador desagregará cada classe do imobilizado em ativos sujeitos a arrendamentos operacionais e ativos não sujeitos a arrendamentos operacionais. Conseqüentemente, um arrendador fornecerá as divulgações requeridas pela IAS 16 para ativos sujeitos a um arrendamento operacional (por classe de ativo subjacente) separadamente de ativos próprios detidos e utilizados pelo arrendador.
- 96 Um arrendador aplicará os requisitos de divulgação na IAS 36, IAS 38, IAS 40 e IAS 41 para ativos sujeitos a arrendamentos operacionais.



- 97 Um arrendador divulgará uma análise de vencimento de pagamentos do arrendamento, mostrando os pagamentos do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e um total dos valores para os anos remanescentes.

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

- 98 Se uma entidade (o vendedor-arrendatário) transferir um ativo a outra entidade (o comprador-arrendador) e efetuar o retroarrendamento desse ativo do comprador-arrendador, tanto o vendedor-arrendatário como o comprador-arrendador contabilizarão o contrato de transferência e o arrendamento aplicando os parágrafos 99–103.

### **Avaliando se a transferência do ativo é uma venda**

- 99 Uma entidade aplicará os requisitos para determinar quando uma obrigação de desempenho é satisfeita na *IFRS 15* para determinar se a transferência de um ativo é contabilizada como uma venda desse ativo.

### **A transferência do ativo é uma venda**

- 100 Se a transferência de um ativo pelo vendedor-arrendatário satisfaz os requisitos da *IFRS 15* para ser contabilizado como uma venda do ativo:

- (a) o vendedor-arrendatário mensurará o ativo de direito de uso resultante do retroarrendamento proporcionalmente ao valor contábil anterior do ativo referente ao direito de uso retido pelo vendedor-arrendatário. Consequentemente, o vendedor-arrendatário reconhecerá somente o valor de qualquer ganho ou perda referente aos direitos transferidos ao comprador-arrendador.
- (b) o comprador-arrendador contabilizará a compra do ativo utilizando as Normas aplicáveis e o arrendamento aplicando os requisitos de contabilização do arrendador nesta Norma.

- 101 Se o valor justo da contraprestação pela venda de um ativo não equivale ao valor justo do ativo, ou se os pagamentos pelo arrendamento não são a taxas de mercado, uma entidade fará os seguintes ajustes para mensurar os proventos da venda ao valor justo:

- (a) quaisquer termos abaixo do mercado serão contabilizados como um pagamento antecipado de pagamentos do arrendamento; e
- (b) quaisquer condições acima do mercado serão contabilizadas como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador ao vendedor-arrendatário.

- 102 A entidade mensurará qualquer potencial ajuste requerido pelo parágrafo 101 com base no valor mais facilmente determinável entre:

- (a) a diferença entre o valor justo da contraprestação pela venda e o valor justo do ativo; e
- (b) a diferença entre o valor presente dos pagamentos contratuais pelo arrendamento e o valor presente dos pagamentos pelo arrendamento a taxas de mercado.

### **A transferência do ativo não é uma venda**

- 103 Se a transferência de um ativo pelo vendedor-arrendatário não satisfaz os requisitos da *IFRS 15* para ser contabilizado como uma venda do ativo:

- (a) o vendedor-arrendatário continuará a reconhecer o ativo transferido e reconhecerá um passivo financeiro equivalente aos proventos da transferência. Ele contabilizará o passivo financeiro aplicando a *IFRS 9*.
- (b) o comprador-arrendador não reconhecerá o ativo transferido e reconhecerá um ativo financeiro equivalente aos proventos da transferência. Ele contabilizará o ativo financeiro aplicando a *IFRS 9*.

## **Exceção temporária resultante da reforma da taxa de juros de referência**

- 104 Um arrendatário aplicará os parágrafos 105–106 a todas as modificações de arrendamento que alterem a base para determinar os pagamentos futuros de arrendamentos como resultado da reforma da taxa de juros de referência (*vide* parágrafos 5.4.6 e 5.4.8 da *IFRS 9*). Esses parágrafos se aplicam apenas a essas modificações do arrendamento. Para esse efeito, o termo "reforma da taxa de juros de referência" refere-se

à reforma em todo o mercado de uma taxa de juros de referência, conforme descrito no parágrafo 6.8.2 da IFRS 9.

- 105 Como expediente prático, um arrendatário aplicará o parágrafo 42 para contabilizar uma modificação do arrendamento exigida pela reforma da taxa de juros de referência. Esse expediente prático se aplica apenas a essas modificações. Para esse propósito, uma modificação do arrendamento é exigida pela reforma da taxa de juros de referência se, e somente se, ambas as condições forem atendidas:
- (a) a modificação é necessária em consequência direta da reforma da taxa de juros de referência; e
  - (b) a nova base para determinar os pagamentos de arrendamento é economicamente equivalente à base anterior (ou seja, a base imediatamente anterior à modificação).
- 106 No entanto, se as modificações do arrendamento forem feitas além daquelas modificações do arrendamento exigidas pela reforma da taxa de juros de referência, um arrendatário aplicará os requisitos aplicáveis nesta Norma para contabilizar todas as modificações do arrendamento feitas ao mesmo tempo, incluindo aquelas exigidas pela reforma da taxa de juros de referência.

## Apêndice A

### Termos definidos

*Este apêndice é parte integrante da Norma.*

<b>data de início do arrendamento (data de início)</b>	A data em que um <b>arrendador</b> disponibiliza um <b>ativo subjacente</b> para uso por um <b>arrendatário</b> .
<b>vida econômica</b>	O período ao longo do qual espera-se que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais usuários ou o número de unidades de produção ou similares que se espera obter a partir de um ativo por um ou mais usuários.
<b>data de vigência da modificação</b>	A data em que ambas as partes concordam com uma <b>modificação do arrendamento</b> .
<b>valor justo</b>	Para fins de aplicação dos requisitos de contabilização do <b>arrendador</b> nesta Norma, 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.
<b>arrendamento financeiro</b>	Um <b>arrendamento</b> que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um <b>ativo subjacente</b> .
<b>pagamentos fixos</b>	Os pagamentos efetuados por um <b>arrendatário</b> a um <b>arrendador</b> pelo direito de usar um <b>ativo subjacente</b> durante o <b>prazo do arrendamento</b> , excluindo <b>pagamentos variáveis de arrendamento</b> .
<b>investimento bruto no arrendamento</b>	A soma: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dos <b>pagamentos do arrendamento</b> a receber por um <b>arrendador</b> em um <b>arrendamento financeiro</b>; e</li> <li>(b) de <b>qualquer valor residual não garantido</b> de responsabilidade do arrendador.</li> </ul>
<b>data de celebração do arrendamento (data de celebração do arrendamento)</b>	O que ocorrer antes entre a data de um contrato de <b>arrendamento</b> e a data em que as partes se comprometerem aos principais termos e condições do arrendamento.
<b>custos diretos iniciais</b>	Custos incrementais de obtenção de um <b>arrendamento</b> que não teriam sido incorridos se o arrendamento não tivesse sido obtido, exceto para os custos incorridos por um <b>arrendador</b> fabricante ou revendedor associados a um <b>arrendamento financeiro</b> .
<b>taxa de juros implícita no arrendamento</b>	A taxa de juros que faz com que o valor presente (a) dos <b>pagamentos do arrendamento</b> e (b) do <b>valor residual não garantido</b> seja igual à soma (i) do <b>valor justo</b> do <b>ativo subjacente</b> e (ii) de quaisquer <b>custos diretos iniciais</b> do arrendador.
<b>arrendamento</b>	Um contrato, ou parte de um contrato, que transfere o direito de usar um ativo (o <b>ativo subjacente</b> ) por um período de tempo em troca de contraprestação.
<b>incentivos de arrendamento</b>	Os pagamentos efetuados por um <b>arrendador</b> a um <b>arrendatário</b> associados a um <b>arrendamento</b> , ou o reembolso ou assunção, por um arrendador, dos custos de um arrendatário.
<b>modificação do arrendamento</b>	Uma mudança no alcance de um <b>arrendamento</b> , ou a contraprestação por um arrendamento, que não era parte dos termos e condições originais do arrendamento (por exemplo, acrescentar ou rescindir o direito de usar um ou mais <b>ativos subjacentes</b> , ou prorrogar ou reduzir o <b>prazo do arrendamento</b> contratual).
<b>pagamentos do arrendamento</b>	Os pagamentos efetuados por um <b>arrendatário</b> a um <b>arrendador</b> referente ao direito de usar um <b>ativo subjacente</b> durante o <b>prazo do arrendamento</b> , que compreendem o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) <b>pagamentos fixos</b> (incluindo pagamentos fixos em essência), menos quaisquer <b>incentivos de arrendamento</b>;</li> </ul>

- (b) **pagamentos variáveis de arrendamento** que dependem de um índice ou de uma taxa;
- (c) o preço de exercício de uma opção de compra se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e
- (d) pagamentos de multas por rescisão do **arrendamento**, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo uma opção de rescindir o arrendamento.

Para o arrendatário, os pagamentos do arrendamento também incluem os valores que se espera que sejam pagos pelo arrendatário de acordo com as **garantias de valor residual**. Os pagamentos do arrendamento não incluem os pagamentos alocados a componentes de não arrendamento de um contrato, salvo se o arrendatário decidir combinar componentes de não arrendamento com um componente de arrendamento e contabilizá-los como um único componente de arrendamento.

Para o arrendador, os pagamentos de arrendamento também incluem quaisquer garantias de valor residual fornecidas ao arrendador pelo arrendatário, uma parte relacionada ao arrendatário ou um terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia. Os pagamentos de arrendamento não incluem pagamentos alocados a componentes de não arrendamento.

<b>prazo do arrendamento</b>	O prazo não cancelável durante o qual um <b>arrendatário</b> tem o direito de usar um <b>ativo subjacente</b> , juntamente com: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) períodos cobertos por uma opção de prorrogar o <b>arrendamento</b> se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e</li> <li>(b) períodos cobertos por uma opção de rescindir o arrendamento se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não exercer essa opção.</li> </ul>
<b>arrendatário</b>	Uma entidade que obtém o direito de usar um <b>ativo subjacente</b> por um período de tempo em troca de contraprestação.
<b>taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário</b>	A taxa de juros que um <b>arrendatário</b> teria que pagar ao pedir emprestado, por um prazo semelhante e com uma garantia semelhante, os recursos necessários para obter um ativo com um valor similar ao <b>ativo de direito de uso</b> em um ambiente econômico similar.
<b>arrendador</b>	Uma entidade que fornece o direito de usar um <b>ativo subjacente</b> por um período de tempo em troca de contraprestação.
<b>investimento líquido no arrendamento</b>	O <b>investimento bruto no arrendamento</b> descontado à <b>taxa de juros implícita no arrendamento</b> .
<b>arrendamento operacional</b>	Um <b>arrendamento</b> que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um <b>ativo subjacente</b> .
<b>pagamentos de arrendamento opcionais</b>	Pagamentos a serem efetuados por um <b>arrendatário</b> a um <b>arrendador</b> pelo direito de usar um <b>ativo subjacente</b> durante os períodos cobertos por uma opção de prorrogar ou rescindir um <b>arrendamento</b> que não estão incluídos no <b>prazo do arrendamento</b> .
<b>período de uso</b>	O período total de tempo em que um ativo é utilizado para cumprir um contrato com um cliente (incluindo quaisquer períodos de tempo não consecutivos).
<b>garantia de valor residual</b>	Uma garantia feita a um <b>arrendador</b> por uma parte não relacionada ao arrendador de que o valor (ou parte do valor) de um <b>ativo subjacente</b> ao final de um <b>arrendamento</b> será, no mínimo, um valor especificado.
<b>ativo de direito de uso</b>	Um ativo que representa o direito de um <b>arrendatário</b> de usar um <b>ativo subjacente</b> durante o <b>prazo do arrendamento</b> .
<b>arrendamento de curto prazo</b>	Um <b>arrendamento</b> que, na <b>data de início</b> , possui um <b>prazo de arrendamento</b> de 12 meses ou menos. Um arrendamento que contém uma opção de compra não é um arrendamento de curto prazo.

<b>subarrendamento</b>	Uma transação na qual um <b>ativo subjacente</b> é novamente arrendado por um <b>arrendatário</b> (“arrendador intermediário”) a um terceiro, e o <b>arrendamento</b> (“arrendamento principal”) entre o arrendador principal e o arrendatário permanece vigente.
<b>ativo subjacente</b>	Um ativo que é o objeto de um <b>arrendamento</b> , para o qual o direito de usar esse ativo foi fornecido pelo <b>arrendador</b> a um <b>arrendatário</b> .
<b>receita financeira não auferida</b>	A diferença entre: (a) o <b>investimento bruto no arrendamento</b> ; e (b) o <b>investimento líquido no arrendamento</b> .
<b>valor residual não garantido</b>	A parcela do valor residual do <b>ativo subjacente</b> cuja realização, por um <b>arrendador</b> , não está garantida ou está garantida exclusivamente por uma parte relacionada ao arrendador.
<b>pagamentos variáveis de arrendamento</b>	A parcela de pagamentos efetuados por um <b>arrendatário</b> a um <b>arrendador</b> pelo direito de usar um <b>ativo subjacente</b> durante o <b>prazo do arrendamento</b> que varia devido a mudanças em fatos ou circunstâncias ocorridas após a <b>data de início</b> , além da passagem do tempo.

## **Termos definidos em outras Normas e utilizados nesta Norma com o mesmo significado**

<b>contrato</b>	Acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.
<b>vida útil</b>	Período ao longo do qual espera-se que um ativo esteja disponível para uso por uma entidade, ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter de um ativo.

## Apêndice B

### Orientação de aplicação

*Este apêndice é parte integrante da Norma. Ele descreve a aplicação dos parágrafos 1-103 e tem a mesma importância que as demais partes da Norma.*

#### Aplicação a uma carteira

- B1 Esta Norma especifica a contabilização de um arrendamento individual. Contudo, como um expediente prático, uma entidade pode aplicar esta Norma a uma carteira de arrendamentos com características similares se essa entidade razoavelmente esperar que os efeitos sobre as demonstrações financeiras da aplicação desta Norma à carteira não difeririam significativamente da aplicação desta Norma aos arrendamentos individuais dentro dessa carteira. Caso contabilize uma carteira, uma entidade utilizará estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

#### Combinação de contratos

- B2 Ao aplicar esta Norma, uma entidade combinará dois ou mais contratos celebrados na mesma ocasião ou aproximadamente na mesma ocasião com a mesma contraparte (ou partes relacionadas da contraparte) e contabilizará os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:
- (a) os contratos forem negociados como um pacote com um objetivo comercial geral que não pode ser entendido sem considerar os contratos em conjunto;
  - (b) o valor da contraprestação a ser paga em um contrato depender do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
  - (c) os direitos de usar os ativos subjacentes transferidos nos contratos (ou alguns direitos de usar ativos subjacentes transferidos em cada um dos contratos) constituírem um único componente do arrendamento, conforme descrito no parágrafo B32.

#### **Isenção de reconhecimento: arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (parágrafos 5–8).**

- B3 Exceto conforme especificado no parágrafo B7, esta Norma permite que um arrendatário aplique o parágrafo 6 para contabilizar arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor. Um arrendatário avaliará o valor de um ativo subjacente com base no valor do ativo quando este é novo, independentemente da idade do ativo que está sendo arrendado.
- B4 A avaliação sobre se um ativo subjacente é de baixo valor é realizada em uma base absoluta. Os arrendamentos de ativos de baixo valor qualificam-se para o tratamento contábil no parágrafo 6, independentemente de se esses arrendamentos são materiais para o arrendatário. A avaliação não é afetada pelo porte, natureza ou circunstâncias do arrendatário. Consequentemente, espera-se que diferentes arrendatários cheguem às mesmas conclusões sobre se um ativo subjacente específico é de baixo valor.
- B5 Um ativo subjacente pode ser de baixo valor somente se:
- (a) o arrendatário puder beneficiar-se do uso do ativo subjacente por si só ou juntamente com outros recursos que estiverem imediatamente disponíveis ao arrendatário; e
  - (b) o ativo subjacente não for altamente dependente de outros ativos ou não estiver altamente inter-relacionado a outros ativos.
- B6 Um arrendamento de um ativo subjacente não se qualifica como um arrendamento de baixo valor se a natureza do ativo é tal que, quando novo, o ativo não é normalmente de baixo valor. Por exemplo, arrendamentos de veículos não se qualificariam como arrendamentos de ativos de baixo valor porque um veículo novo normalmente não seria de baixo valor.
- B7 Se um arrendatário subarrenda um ativo, ou espera subarrendar um ativo, o arrendamento principal não se qualifica como um arrendamento de um ativo de baixo valor.
- B8 Exemplos de ativos subjacentes de baixo valor podem incluir computadores pessoais e *tablets*, pequenos itens de mobiliário de escritório e telefones.

## Identificação de um arrendamento (parágrafos 9–11)

- B9 Para avaliar se um contrato transfere o direito de controlar o uso de um ativo identificado (*vide* parágrafos B13–B20) por um período de tempo, uma entidade avaliará se, durante todo o *período de uso*, o cliente possui o seguinte:
- (a) o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso dos ativos identificados (conforme descrito nos parágrafos B21–B23); e
  - (b) o direito de direcionar o uso dos ativos identificados (conforme descrito nos parágrafos B24–B30).
- B10 Se o cliente tem o direito de controlar o uso de um ativo identificado somente durante uma parte do prazo do contrato, o contrato contém um arrendamento para essa parte do prazo.
- B11 Um contrato para receber produtos ou serviços pode ser celebrado por um negócio em conjunto, ou em nome de um negócio em conjunto, conforme definido na *IFRS 11 – Negócios em Conjunto*. Nesse caso, o negócio em conjunto é considerado como sendo o cliente no contrato. Conseqüentemente, ao avaliar se esse contrato contém um arrendamento, uma entidade avaliará se o negócio em conjunto possui o direito de controlar o uso de um ativo identificado durante todo o período de uso.
- B12 Uma entidade avaliará se um contrato contém um arrendamento para cada potencial componente de arrendamento separado. Consulte o parágrafo B32 para orientação sobre componentes de arrendamento separados.

### Ativo identificado

- B13 Um ativo normalmente é identificado ao ser expressamente especificado em um contrato. Contudo, um ativo também pode ser identificado ao ser implicitamente especificado na ocasião em que o ativo é disponibilizado para uso pelo cliente.

### Direitos substantivos de substituição

- B14 Mesmo se um ativo for especificado, um cliente não tem o direito de usar um ativo identificado se o fornecedor tiver o direito substantivo de substituir o ativo durante todo o período de uso. Um direito do fornecedor de substituir um ativo é substantivo somente se estiverem presentes ambas as condições abaixo:
- (a) o fornecedor tiver a capacidade prática de substituir ativos alternativos durante todo o período de uso (por exemplo, o cliente não consegue impedir o fornecedor de substituir o ativo e os ativos alternativos estiverem imediatamente disponíveis ao fornecedor ou puderem ser fornecidos por este dentro de um período de tempo razoável); e
  - (b) o fornecedor se beneficiaria economicamente do exercício de seu direito de substituir o ativo (ou seja, espera-se que os benefícios econômicos associados à substituição do ativo superem os custos associados à sua substituição).
- B15 Se o fornecedor tiver um direito ou uma obrigação de substituir o ativo somente a partir de uma data específica ou na ocorrência de um evento específico, o direito de substituição do fornecedor não é substantivo porque o fornecedor não possui a capacidade prática de substituir ativos alternativos durante todo o período de uso.
- B16 A avaliação de uma entidade sobre se um direito de substituição de um fornecedor é substantivo baseia-se em fatos e circunstâncias na celebração do contrato e excluirá a consideração de eventos futuros que, na celebração do contrato, não se considera que têm probabilidade de ocorrência. Entre os exemplos de eventos futuros que, na celebração do contrato, não seriam considerados como tendo probabilidade de ocorrerem e, portanto, deveriam ser excluídos da avaliação estão:
- (a) um acordo de um cliente futuro de pagar uma taxa acima do mercado pelo uso do ativo;
  - (b) a introdução de uma nova tecnologia que não está substancialmente desenvolvida na celebração do contrato;
  - (c) uma diferença substancial entre o uso do ativo pelo cliente, ou o desempenho do ativo, e o uso ou desempenho considerado provável na celebração do contrato; e
  - (d) uma diferença substancial entre o preço de mercado do ativo durante o período de uso e o preço de mercado considerado provável na celebração do contrato.

- B17 Se o ativo estiver localizado nas dependências do cliente ou em outro local, os custos associados à substituição geralmente são mais elevados do que quando está localizado nas dependências do fornecedor e, portanto, têm maior probabilidade de superar os benefícios associados à substituição do ativo.
- B18 O direito ou obrigação do fornecedor de substituir o ativo para reparos e manutenção, se o ativo não estiver funcionando adequadamente ou se uma atualização técnica se tornar disponível, não impede o cliente de ter o direito de usar um ativo identificado.
- B19 Se o cliente não puder determinar imediatamente se o fornecedor tem um direito substantivo de substituição, o cliente presumirá que qualquer direito de substituição não é substantivo.

### *Partes de ativos*

- B20 Uma parte da capacidade de um ativo é um ativo identificado se for fisicamente distinta (por exemplo, o piso de um edifício). Uma parte da capacidade ou outra parte de um ativo que não seja fisicamente distinta (por exemplo, uma parte da capacidade de um cabo de fibra ótica) não é um ativo identificado, salvo se representar substancialmente a capacidade total do ativo e com isso dar ao cliente o direito de obter substancialmente a totalidade dos benefícios econômicos do uso do ativo.

### **Direito de obter benefícios econômicos do uso**

- B21 Para controlar o uso de um ativo identificado, um cliente é obrigado a possuir o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso do ativo durante todo o período de uso (por exemplo, ao ter o uso exclusivo do ativo durante todo esse período). Um cliente pode obter benefícios econômicos do uso de um ativo direta ou indiretamente de diversas maneiras, tais como, pelo uso, posse ou subarrendamento do ativo. Os benefícios econômicos do uso de um ativo incluem sua produção (“*output*”) principal e subprodutos (incluindo potenciais fluxos de caixa resultantes desses itens) e outros benefícios econômicos do uso do ativo que poderiam ser realizados a partir de uma transação comercial com um terceiro.
- B22 Ao avaliar o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos de uso de um ativo, uma entidade considerará os benefícios econômicos que resultam do uso do ativo dentro do alcance definido do direito de um consumidor de usar o ativo (*vide* parágrafo B30). Por exemplo:
- (a) se um contrato limita o uso de um veículo automotor somente em um território específico durante o período de uso, uma entidade considerará somente os benefícios econômicos do uso do veículo automotor dentro desse território, e não além dele.
  - (b) se um contrato especifica que um cliente pode dirigir um veículo automotor somente até uma determinada distância durante o período de uso, uma entidade considerará somente os benefícios econômicos do uso do veículo automotor para a distância permitida, e não além dela.
- B23 Se um contrato exige que um cliente pague ao fornecedor ou a outra parte uma parcela dos fluxos de caixa resultantes do uso de um ativo como contraprestação, esses fluxos de caixa pagos como contraprestação serão considerados como sendo parte dos benefícios econômicos que o cliente obtém do uso do ativo. Por exemplo, se o cliente é obrigado a pagar ao fornecedor uma porcentagem das vendas pelo uso de um espaço de varejo como contraprestação por esse uso, essa obrigação não impede que o cliente tenha o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso do espaço de varejo. Isso porque os fluxos de caixa resultantes dessas vendas são considerados como sendo benefícios econômicos que o cliente obtém do uso do espaço de varejo, parte dos quais ele então paga ao fornecedor como contraprestação pelo direito de uso desse espaço.

### **Direito de direcionar o uso**

- B24 Um cliente tem o direito de direcionar o uso de um ativo identificado durante todo o período de uso somente se:
- (a) o cliente tiver o direito de direcionar como e para que finalidade o ativo é usado durante todo o período de uso (conforme descrito nos parágrafos B25–B30); ou
  - (b) as decisões relevantes sobre como e para que finalidade o ativo é usado são predeterminadas e:
    - (i) o cliente tem o direito de operar o ativo (ou de orientar outros para operar o ativo da forma como determina) durante todo o período de uso, sem o fornecedor ter o direito de alterar essas instruções operacionais; ou
    - (ii) o cliente projetou o ativo (ou aspectos específicos do ativo) de modo que predetermina como e para qual finalidade o ativo será usado durante todo o período de uso.



### Como e para qual finalidade o ativo é usado

- B25 Um cliente tem o direito de direcionar como e para qual finalidade o ativo é usado se, dentro do alcance de seu direito de uso definido no contrato, puder alterar como e para qual finalidade o ativo é usado durante todo o período de uso. Ao fazer essa avaliação, uma entidade considera os direitos de tomada de decisão que são mais relevantes para alterar como e para qual finalidade o ativo é usado durante todo o período de uso. Os direitos de tomada de decisão são relevantes quando afetam os benefícios econômicos a serem obtidos do uso. É provável que os direitos de tomada de decisão que são mais relevantes sejam diferentes para diferentes contratos, dependendo da natureza do ativo e dos termos e condições do contrato.
- B26 Exemplos de direitos de tomada de decisão que, dependendo das circunstâncias, concedem o direito de alterar como e para qual finalidade o ativo é usado, dentro do escopo definido do direito de uso do cliente, incluem:
- (a) direitos de alterar o tipo de produção que é produzido pelo ativo (por exemplo, decidir se deve utilizar um contêiner para transporte de mercadorias ou para armazenamento ou decidir sobre o *mix* de produtos vendidos do espaço de varejo);
  - (b) direitos de alterar quando a produção é produzida (por exemplo, decidir quando um item de maquinário ou uma usina de energia será utilizada);
  - (c) direitos de alterar o local onde a produção é produzida (por exemplo, decidir sobre o destino de um caminhão ou de um navio ou decidir quando um item do equipamento é utilizado); e
  - (d) direitos de alterar se a produção é produzida e a quantidade dessa produção (por exemplo, decidir se produz energia a partir de uma usina e o quanto de energia produzir dessa usina).
- B27 Exemplos de direitos de tomada de decisão que não concedem o direito de alterar como e para qual finalidade o ativo é usado incluem direitos que são limitados à operação ou manutenção do ativo. Esses direitos podem ser detidos pelo cliente ou pelo fornecedor. Embora os direitos como aqueles de operar ou manter um ativo frequentemente sejam essenciais para o uso eficiente de um ativo, eles não são direitos de direcionar como e para qual finalidade o ativo é utilizado e frequentemente dependem das decisões sobre como e para qual finalidade o ativo é utilizado. Contudo, os direitos de operar um ativo podem conceder ao cliente o direito de direcionar o uso do ativo se as decisões relevantes sobre como e para qual finalidade o ativo é utilizado estiverem predeterminadas (*vide* parágrafo B24(b)(i)).

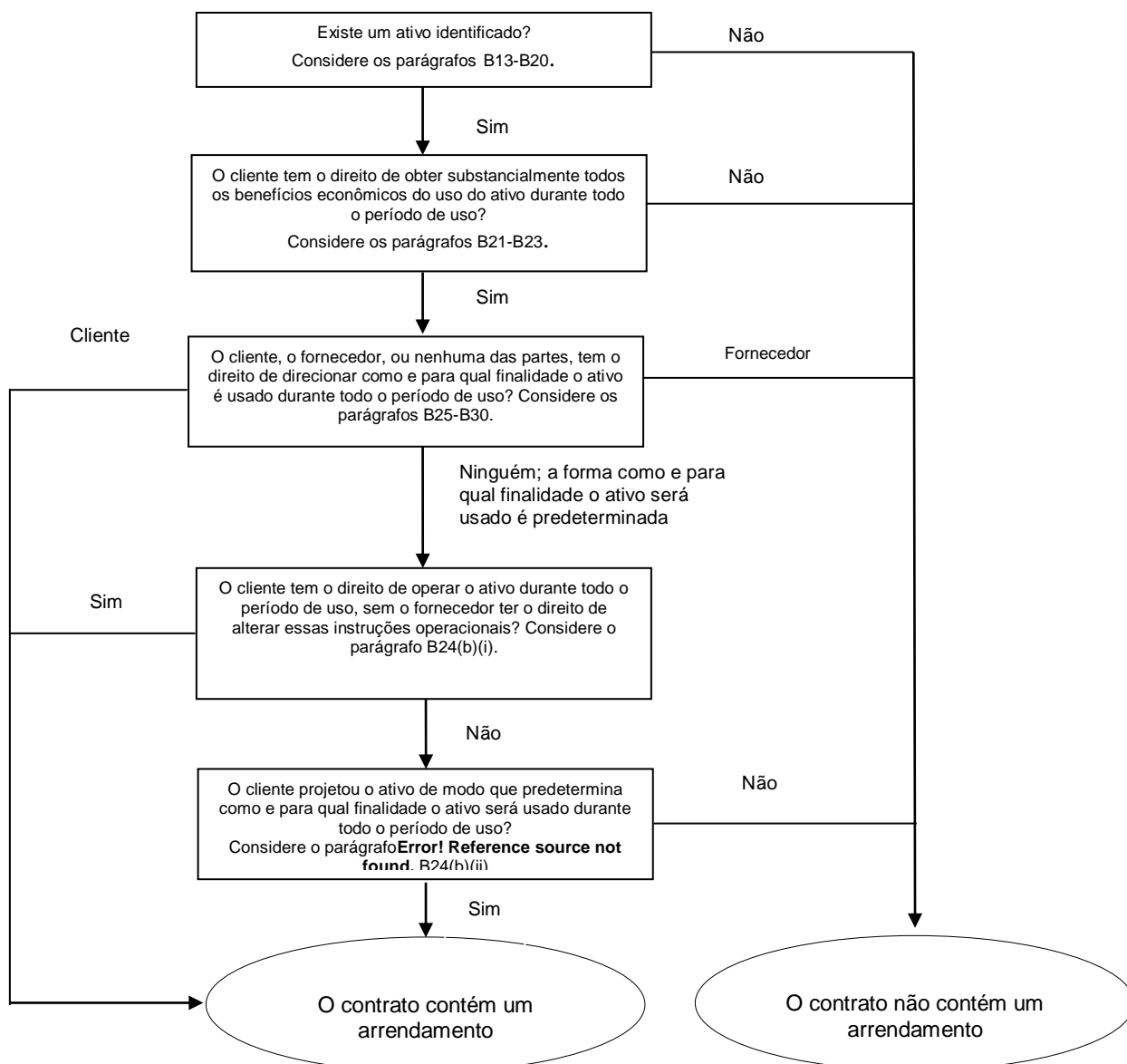
### Decisões determinadas durante e antes do período de uso

- B28 As decisões relevantes sobre como e para qual finalidade o ativo é usado podem ser predeterminadas de várias formas. Por exemplo, as decisões relevantes podem ser predeterminadas pelo projeto do ativo ou por restrições contratuais sobre o uso do ativo.
- B29 Ao avaliar se um cliente tem o direito de direcionar o uso de um ativo, uma entidade considerará somente os direitos de tomar decisões sobre o uso do ativo durante o período de uso, salvo se o cliente projetou o ativo (ou os aspectos específicos do ativo), conforme descrito no parágrafo B24(b)(ii). Consequentemente, salvo se as condições do parágrafo B24(b)(ii) existirem, uma entidade não considerará decisões que sejam predeterminadas antes do período de uso. Por exemplo, se um cliente for capaz somente de especificar a produção de um ativo antes do período de uso, o cliente não terá o direito de direcionar o uso desse ativo. A capacidade de especificar a produção em um contrato antes do período de uso, sem quaisquer outros direitos de tomada de decisão referentes ao uso do ativo, concede a um cliente os mesmos direitos de qualquer cliente que adquira produtos ou serviços.

### Direitos de proteção

- B30 Um contrato pode incluir termos e condições destinados a proteger o interesse do fornecedor no ativo ou em outros ativos, para proteger seu pessoal ou para garantir o cumprimento de leis ou regulamentos pelo fornecedor. A seguir, exemplos de direitos de proteção. Por exemplo, um contrato pode (i) especificar o valor máximo de uso de um ativo ou limitar onde ou quando o cliente pode utilizar o ativo, (ii) exigir que um cliente siga determinadas práticas operacionais, ou (iii) exigir que um cliente informe o fornecedor sobre as mudanças na forma como um ativo será usado. Os direitos de proteção normalmente definem o alcance do direito de uso do cliente, mas não impedem, isoladamente, o cliente de ter o direito de direcionar o uso de um ativo.

B31 O fluxograma a seguir pode ajudar as entidades a fazer a avaliação sobre se um contrato é ou contém um arrendamento.



## Separação dos componentes de um contrato (parágrafos 12–17)

- B32 O direito de usar um ativo subjacente é um componente separado do arrendamento se:
- (a) o arrendatário puder beneficiar-se do uso do ativo subjacente por si só ou juntamente com outros recursos que estiverem imediatamente disponíveis ao arrendatário. Recursos imediatamente disponíveis são produtos ou serviços que são vendidos ou arrendados separadamente (por um arrendador ou outros fornecedores) ou recursos que o arrendatário já tiver obtido (do arrendador ou de outras transações ou eventos); e
  - (b) o ativo subjacente não for altamente dependente dos outros ativos subjacentes no contrato, ou não estiver altamente inter-relacionado a esses ativos. Por exemplo, o fato de que um arrendatário poderia decidir não arrendar o ativo subjacente sem afetar significativamente seus direitos de usar outros ativos subjacentes no contrato poderia indicar que o ativo subjacente não é altamente dependente dos outros ativos subjacentes ou não está altamente inter-relacionado a esses outros ativos.
- B33 Um contrato pode incluir um valor a pagar pelo arrendatário por atividades e custos que não transferem um produto ou serviço ao arrendatário. Por exemplo, um arrendador pode incluir no valor total a pagar um encargo por tarefas administrativas ou outros custos em que incorrer associados ao arrendamento, que não transfere um produto ou serviço ao arrendatário. Esses valores a pagar não resultam em um componente separado do contrato, mas são considerados parte da contraprestação total que é alocada aos componentes separadamente identificáveis do contrato.

## Prazo do arrendamento (parágrafos 18–21)

- B34 Ao determinar o prazo do arrendamento e avaliar a duração do prazo não cancelável de um arrendamento, uma entidade aplicará a definição de um contrato e determinará o período durante o qual o contrato é exequível. Um arrendamento não é mais exequível quando o arrendatário e o arrendador individualmente têm o direito de rescindir o arrendamento sem permissão da outra parte mediante uma multa quase insignificante.
- B35 Se somente um arrendatário tem o direito de rescindir um arrendamento, esse direito é considerado como sendo uma opção de rescindir o arrendamento disponível ao arrendatário que uma entidade considera ao determinar o prazo do arrendamento. Se somente um arrendador tem o direito de rescindir um arrendamento, o prazo não cancelável do arrendamento inclui o período coberto pela opção de rescindir o arrendamento.
- B36 O prazo do arrendamento começa na data de início e inclui quaisquer períodos de arrendamento gratuito concedidos ao arrendatário pelo arrendador.
- B37 Na data de início, uma entidade avalia se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer uma opção de prorrogar o arrendamento ou de comprar o ativo subjacente ou de não exercer uma opção de rescindir o arrendamento. A entidade considera todos os fatos e circunstâncias relevantes que criam um incentivo econômico para o arrendatário exercer ou não a opção, incluindo quaisquer mudanças esperadas em fatos e circunstâncias desde a data de início até a data de exercício da opção. Exemplos de fatores a serem considerados incluem, entre outros:
- (a) termos e condições contratuais para os períodos opcionais comparados às taxas de mercado, tais como:
    - (i) o valor de pagamentos pelo arrendamento em qualquer período opcional;
    - (ii) o valor de quaisquer pagamentos variáveis pelo arrendamento ou outros pagamentos contingentes, tais como pagamentos resultantes de multas por rescisão e garantias de valor residual; e
    - (iii) os termos e condições de quaisquer opções que são exercíveis após períodos opcionais iniciais (por exemplo, uma opção de compra que é exercível ao final de um período de prorrogação a uma taxa que esteja atualmente abaixo das taxas de mercado).
  - (b) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas realizadas (ou que se espera que sejam realizadas) durante a vigência do contrato e que se espera que tenham um benefício econômico significativo para o arrendatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, torna-se exercível;
  - (c) custos referentes à rescisão do arrendamento, tais como, custos de negociação, custos de realocação, custos de identificação de outro ativo subjacente apropriado para as necessidades do arrendatário, custos de integrar um novo ativo às operações do arrendatário, ou multas rescisórias

- e custos similares, incluindo custos associados à devolução do ativo subjacente em uma condição especificada contratualmente ou para um local especificado contratualmente;
- (d) a importância desse ativo subjacente para as operações do arrendatário, considerando, por exemplo, se o ativo subjacente é um ativo especializado, a localização do ativo subjacente e a disponibilidade de alternativas adequadas; e
- (e) condicionalidade associada ao exercício da opção (ou seja, quando a opção puder ser exercida somente se uma ou mais condições forem atendidas) e a probabilidade de que essas condições existam.
- B38 Uma opção de prorrogar ou rescindir um arrendamento pode ser combinada com uma ou mais características contratuais (por exemplo, uma garantia de valor residual), de modo que o arrendatário garante ao arrendador um retorno de caixa fixo ou mínimo que é substancialmente o mesmo, independentemente de a opção ser exercida. Nesses casos, e não obstante a orientação sobre pagamentos fixos na essência no parágrafo B42, uma entidade assumirá que o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento.
- B39 Quanto mais curto for o prazo não cancelável de um arrendamento, maior a probabilidade de um arrendatário exercer uma opção de prorrogar o arrendamento e de não exercer uma opção de rescindi-lo. Isso porque os custos associados à obtenção de um ativo de substituição têm a probabilidade de serem proporcionalmente mais elevados quanto mais curto for o prazo não cancelável.
- B40 As práticas passadas de um arrendatário referentes ao período durante o qual utilizou normalmente tipos específicos de ativos (sejam arrendados ou próprios), e seus motivos econômicos para fazê-lo, podem fornecer informações úteis ao avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer ou não uma opção. Por exemplo, se um arrendatário normalmente utilizou tipos específicos de ativos por um determinado período de tempo ou se o arrendatário tem uma prática de frequentemente exercer opções sobre arrendamentos de determinados tipos de ativos subjacentes, o arrendatário considerará os motivos econômicos para essa prática passada ao avaliar se está razoavelmente certo de exercer uma opção sobre os arrendamentos desses ativos.
- B41 O parágrafo 20 especifica que, após a data de início, um arrendatário reavalia o prazo do arrendamento quando da ocorrência de um evento significativo ou uma mudança significativa nas circunstâncias que esteja dentro do controle do arrendatário e afeta se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer uma opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento ou de não exercer uma opção anteriormente incluída em sua determinação do prazo do arrendamento. Exemplos de eventos ou mudanças significativas nas circunstâncias incluem:
- (a) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas não antecipadas na data de início que se espera que tenham um benefício econômico significativo para o arrendatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, torna-se exercível;
- (b) uma modificação significativa ou personalização do ativo subjacente que não foi antecipada na data de início;
- (c) a celebração de um subarrendamento do ativo subjacente para um período além do final do prazo do arrendamento anteriormente determinado; e
- (d) uma decisão comercial do arrendatário que seja diretamente relevante para o exercício ou não de uma opção (por exemplo, uma decisão de prorrogar o arrendamento de um ativo complementar, de alienar um ativo alternativo ou alienar uma unidade de negócio dentro da qual o ativo de direito de uso é empregado).

### **Pagamentos fixos em essência (parágrafos 27(a), 36(c) e 70(a))**

- B42 Os pagamentos de arrendamentos incluem quaisquer pagamentos fixos em essência. Os pagamentos fixos em essência são pagamentos que podem, na forma, conter variação, mas que, em essência, são inevitáveis. Os pagamentos fixos em essência existem, por exemplo, se:
- (a) os pagamentos estiverem estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento, mas não existe variação autêntica nesses pagamentos. Esses pagamentos contêm cláusulas variáveis que não possuem essência econômica real. Exemplos desses tipos de pagamentos incluem:
- (i) pagamentos que devem ser efetuados somente se for provado que um ativo é capaz de operar durante o arrendamento, ou somente se ocorrer um evento que não tem possibilidade verdadeira de não ocorrer; ou
- (ii) pagamentos que são inicialmente estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento vinculados ao uso do ativo subjacente, mas para o qual a variação será

resolvida em algum momento após a data de início de modo que os pagamentos se tornem fixos pelo restante do prazo do arrendamento. Esses pagamentos tornam-se pagamentos fixos em essência quando a variação é resolvida.

- (b) há mais de um conjunto de pagamentos que um arrendatário poderia efetuar, mas somente um desses conjuntos de pagamentos é realista. Nesse caso, uma entidade considerará o conjunto de pagamentos realista como sendo os pagamentos do arrendamento.
- (c) há mais de um conjunto de pagamentos realista que um arrendatário poderia efetuar, mas deve efetuar pelo menos um desses conjuntos de pagamentos. Nesse caso, uma entidade considerará o conjunto de pagamentos que agrega o menor valor (em uma base descontada) como sendo os pagamentos do arrendamento.

## **Envolvimento do arrendatário com o ativo subjacente antes da data de início**

### **Custos do arrendatário referentes à construção ou projeto do ativo subjacente**

- B43 Uma entidade pode negociar um arrendamento antes que o ativo subjacente esteja disponível para uso pelo arrendatário. Para alguns arrendamentos, o ativo subjacente pode precisar ser construído ou novamente projetado para uso pelo arrendatário. Dependendo dos termos e condições do contrato, um arrendatário pode ser obrigado a efetuar pagamentos referentes ao projeto e construção do ativo.
- B44 Se um arrendatário incorrer em custos relativos ao projeto ou construção de um ativo subjacente, o arrendatário contabilizará esses custos aplicando outras Normas aplicáveis, como a IAS 16. Os custos relativos ao projeto ou construção de um ativo subjacente não incluem pagamentos efetuados pelo arrendatário pelo direito de uso do ativo subjacente. Os pagamentos pelo direito de uso de um ativo subjacente são pagamentos por um arrendamento, independentemente do cronograma desses pagamentos.

### **Titularidade legal do ativo subjacente**

- B45 Um arrendatário poderá obter a titularidade legal de um ativo subjacente antes que essa titularidade legal seja transferida ao arrendador e o ativo seja arrendado ao arrendatário. A obtenção de titularidade legal não determina por si só como contabilizar a transação.
- B46 Se o arrendatário controla o ativo subjacente (ou obtém o seu controle) antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação é uma transação de venda e retroarrendamento que é contabilizada aplicando-se os parágrafos 98–103.
- B47 Contudo, se o arrendatário não obtém o controle do ativo subjacente antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação não é uma transação de venda e retroarrendamento. Por exemplo, esse pode ser o caso se um fabricante, um arrendador ou um arrendatário negociam uma transação para a compra de um ativo do fabricante pelo arrendador, que, por sua vez, é arrendado ao arrendatário. O arrendatário poderá obter titularidade legal do ativo subjacente antes que a titularidade legal seja transferida ao arrendador. Nesse caso, se o arrendatário obtém a titularidade legal do ativo subjacente, mas não obtém o controle do ativo antes que seja transferido ao arrendador, a transação não é contabilizada como uma transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), e sim como um arrendamento.

## **Divulgações do arrendatário (parágrafo 59)**

- B48 Ao determinar se são necessárias informações adicionais sobre atividades de arrendamento para atingir o objetivo de divulgação do parágrafo 51, um arrendatário considerará:
  - (a) se essas informações são relevantes para os usuários de demonstrações financeiras. Um arrendatário fornecerá as informações adicionais especificadas no parágrafo 59 somente se for esperado que essas informações sejam relevantes aos usuários de demonstrações financeiras. Nesse contexto, é provável que esse seja o caso se isso ajudar esses usuários a entenderem:
    - (i) a flexibilidade proporcionada pelos arrendamentos. Os arrendamentos podem proporcionar flexibilidade se, por exemplo, um arrendatário conseguir reduzir sua exposição ao exercer opções de rescisão ou renovar arrendamentos com termos e condições favoráveis.

- (ii) as restrições impostas por arrendamentos. Os arrendamentos podem impor restrições, por exemplo, ao exigir que o arrendatário mantenha determinados coeficientes financeiros.
  - (iii) a sensibilidade das informações reportadas a variáveis importantes. As informações reportadas podem ser sensíveis, por exemplo, a pagamentos variáveis de arrendamento futuros.
  - (iv) a exposição a outros riscos resultantes de arrendamentos.
  - (v) os desvios das práticas do setor. Esses desvios podem incluir, por exemplo, termos e condições de arrendamento incomuns ou únicos que afetam uma carteira de arrendamento de um arrendatário.
- (b) se essas informações resultam de informações apresentadas nas demonstrações financeiras primárias ou divulgadas nas notas explicativas. Um arrendatário não precisa repetir as informações que já estão apresentadas em outro lugar nas demonstrações financeiras.
- B49 As informações adicionais referentes a pagamentos variáveis de arrendamento que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação no parágrafo 51 poderiam incluir informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:
- (a) os motivos do arrendatário para utilizar pagamentos variáveis de arrendamento e a prevalência desses pagamentos;
  - (b) a magnitude relativa de pagamentos variáveis de arrendamento em relação aos pagamentos fixos;
  - (c) as principais variáveis das quais dependem os pagamentos variáveis de arrendamento e como se espera que os pagamentos variem em resposta a mudanças nessas principais variáveis; e
  - (d) outros efeitos operacionais e financeiros de pagamentos variáveis de arrendamento.
- B50 As informações adicionais referentes a opções de prorrogação ou opções de rescisão que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação no parágrafo 51 poderiam incluir informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:
- (a) os motivos do arrendatário para utilizar opções de prorrogação ou opções de rescisão e a prevalência dessas opções;
  - (b) a magnitude relativa de *pagamentos de arrendamento opcionais* em relação aos pagamentos de arrendamento;
  - (c) a prevalência do exercício de opções que não estavam incluídas na mensuração de passivos de arrendamento; e
  - (d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas opções.
- B51 As informações adicionais referentes a garantias de valor residual que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação no parágrafo 51 poderiam incluir informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:
- (a) os motivos do arrendatário para fornecer garantias de valor residual e a prevalência dessas garantias;
  - (b) a magnitude da exposição de um arrendatário ao risco de valor residual;
  - (c) a natureza de ativos subjacentes para os quais essas garantias são fornecidas; e
  - (d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas garantias.
- B52 As informações adicionais referentes a transações de venda e retroarrendamento (*leaseback*) que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer o objetivo de divulgação no parágrafo 51 poderiam incluir informações que ajudem os usuários de demonstrações financeiras a avaliar, por exemplo:
- (a) os motivos do arrendatário para transações de venda e retroarrendamento e a prevalência dessas transações;
  - (b) os principais termos e condições de transações de venda e retroarrendamento individuais;
  - (c) pagamentos não incluídos na mensuração desses passivos de arrendamento; e
  - (d) o efeito de fluxo de caixa das transações de venda e retroarrendamento no período de relatório.

## **Classificação de arrendamentos para arrendadores (parágrafos 61–66)**

- B53 A classificação de arrendamentos para arrendadores nesta Norma é baseada na extensão em que o arrendamento transfere os riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo subjacente. Os riscos incluem as possibilidades de perdas decorrentes de capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devido às condições econômicas variáveis. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de operação lucrativa ao longo da vida econômica do ativo subjacente e de ganho a partir de sua valorização ou da realização de um valor residual.
- B54 Um contrato de arrendamento pode incluir termos e condições para ajustar os pagamentos de arrendamento para mudanças específicas ocorridas entre a data de celebração do arrendamento e a data de início do arrendamento (tais como, uma mudança no custo para o arrendador do ativo subjacente ou uma mudança no custo para o arrendador de financiar o arrendamento). Nesse caso, para as finalidades de classificação do arrendamento, o efeito de quaisquer dessas mudanças será considerado como tendo ocorrido na data de celebração do arrendamento.
- B55 Quando um arrendamento inclui conjuntamente terreno e edificações, um arrendador avaliará a classificação de cada elemento como um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional separadamente aplicando os parágrafos 62–66 e B53–B54. Ao determinar se o elemento de terreno é um arrendamento operacional ou um arrendamento financeiro, uma consideração importante é que terrenos normalmente têm uma vida útil econômica indefinida.
- B56 Sempre que necessário para classificar e contabilizar um arrendamento de terrenos e edificações, um arrendador alocará os pagamentos do arrendamento (inclusive quaisquer pagamentos totais antecipados) entre os elementos de terrenos e edificações na proporção dos valores justos relativos das participações na propriedade arrendada nos elementos de terrenos e edificações do arrendamento na data de celebração 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.
- B57 Para um arrendamento de terrenos e edificações em que o valor do elemento terreno é imaterial para o arrendamento, um arrendador pode tratar os terrenos e as edificações como uma única unidade para a finalidade de classificação do arrendamento e para classificá-lo como um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional aplicando os parágrafos 62–66 e B53–B54. Nesse caso, um arrendador considerará a vida econômica das edificações como a vida econômica de todo o ativo subjacente.

### **Classificação do subarrendamento**

- B58 Ao classificar um subarrendamento, um arrendador intermediário classificará o subarrendamento como um arrendamento financeiro ou um arrendamento operacional da seguinte forma:
- (a) se o arrendamento principal for um arrendamento de curto prazo que a entidade, como arrendatário, contabilizou aplicando o parágrafo 6, o subarrendamento será classificado como um arrendamento operacional.
  - (b) caso contrário, o subarrendamento será classificado com base no ativo de direito de uso resultante do arrendamento principal e não com base no ativo subjacente (por exemplo, o item do imobilizado que é o objeto do arrendamento).

## Apêndice C

### Data de vigência e transição

*Este apêndice é parte integrante da Norma e tem a mesma importância que as demais partes da Norma.*

#### Data de vigência

---

- C1 Uma entidade aplicará esta Norma para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2019. A aplicação antecipada é permitida para entidades que aplicam a *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes* até a data de aplicação inicial desta Norma. Se uma entidade aplicar antecipadamente esta Norma, ela divulgará esse fato.
- C1A *Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19*, emitida em maio de 2020, acrescentou os parágrafos 46A, 46B, 60A, C20A e C20B. Um arrendatário aplicará essa alteração para períodos de relatório anuais iniciados em ou após 1º de junho de 2020. A aplicação antecipada é permitida, inclusive nas demonstrações financeiras não autorizadas para emissão em 28 de maio de 2020.
- C1B *A Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2*, que alterou a *IFRS 9*, *IAS 39*, *IFRS 7*, *IFRS 4* e a *IFRS 16*, emitida em agosto de 2020, acrescentou os parágrafos 104–106 e C20C–C20D. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos de relatório anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2021. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.

#### Transição

---

- C2 Para as finalidades dos requisitos dos parágrafos C1–C19, a data de aplicação inicial é o início do período de relatório anual em que uma entidade aplica esta Norma pela primeira vez.

#### Definição de um arrendamento

- C3 Como expediente prático, uma entidade não é obrigada a reavaliar se um contrato é ou contém um arrendamento na data de aplicação inicial. Em vez disso a entidade pode:
- (a) aplicar esta Norma a contratos que foram anteriormente identificados como arrendamentos aplicando a *IAS 17 – Arrendamentos* e a *IFRIC 4 – Determinação de se um Acordo contém um Arrendamento*. A entidade aplicará os requisitos de transição dos parágrafos C5–C18 a esses arrendamentos.
  - (b) não aplicar esta Norma a contratos que não foram anteriormente identificados como contendo um arrendamento aplicando a *IAS 17* e a *IFRIC 4*.
- C4 Se uma entidade escolher o expediente prático do parágrafo C3, ela divulgará esse fato e aplicará o expediente prático a todos os seus contratos. Como resultado, a entidade aplicará os requisitos dos parágrafos 9–11 somente a contratos celebrados (ou alterados) a partir da data de aplicação inicial.

#### Arrendatários

- C5 Um arrendatário aplicará esta Norma a seus arrendamentos:
- (a) retrospectivamente a cada período de relatório anterior apresentado aplicando a *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*; ou
  - (b) retrospectivamente com o efeito cumulativo de inicialmente aplicar a Norma reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os parágrafos C7–C13.
- C6 Um arrendatário aplicará a escolha descrita no parágrafo C5 consistentemente a todos os seus arrendamentos nos quais é um arrendatário.
- C7 Se um arrendatário decidir aplicar esta Norma de acordo com o parágrafo C5(b), o arrendatário não rerepresentará as informações comparativas. Em vez disso, o arrendatário reconhecerá o efeito cumulativo de aplicar inicialmente esta Norma como um ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) na data de aplicação inicial.



## Arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos operacionais

- C8 Se um arrendatário decidir aplicar esta Norma de acordo com o parágrafo C5(b), o arrendatário:
- (a) reconhecerá um passivo de arrendamento na data de aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional aplicando a IAS 17. O arrendatário mensurará esse passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos de arrendamento remanescentes, descontado utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de aplicação inicial.
  - (b) reconhecerá um ativo de direito de uso na data de aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional aplicando a IAS 17. O arrendatário escolherá, em uma base de arrendamento por arrendamento, mensurar esse ativo de direito de uso:
    - (i) ao seu valor contábil como se a Norma tivesse sido aplicada desde a data de início, mas descontado utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de aplicação inicial; ou
    - (ii) a um valor equivalente ao passivo de arrendamento, ajustado pelo valor de quaisquer pagamentos de arrendamento antecipados ou acumulados referentes a esse arrendamento reconhecido na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial.
  - (c) aplicará a IAS 36 – *Redução ao Valor Recuperável de Ativos* a ativos de direito de uso na data de aplicação inicial, salvo se o arrendatário aplicar o expediente prático no parágrafo C10(b).
- C9 Não obstante os requisitos do parágrafo C8, para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos operacionais aplicando a IAS 17, um arrendatário:
- (a) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos parágrafos B3–B8) que serão contabilizados aplicando o parágrafo 6. O arrendatário contabilizará esses arrendamentos aplicando esta Norma a partir da data de aplicação inicial.
  - (b) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos anteriormente contabilizados como propriedade para investimento usando o método de valor justo na IAS 40 – *Propriedade para Investimento*. O arrendatário contabilizará o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultante desses arrendamentos aplicando a IAS 40 e esta Norma a partir da data de aplicação inicial.
  - (c) mensurará o ativo de direito de uso ao valor justo na data de aplicação inicial para arrendamentos anteriormente contabilizados como arrendamentos operacionais aplicando a IAS 17 e isso será contabilizado como propriedade para investimento utilizando o método de valor justo na IAS 40 a partir da data de aplicação inicial. O arrendatário contabilizará o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultante desses arrendamentos aplicando a IAS 40 e esta Norma a partir da data de aplicação inicial.
- C10 Um arrendatário pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C5(b) a arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos operacionais aplicando a IAS 17. Um arrendatário pode aplicar esses expedientes práticos em uma base de arrendamento por arrendamento:
- (a) um arrendatário pode aplicar uma taxa de desconto única a uma carteira de arrendamentos com características razoavelmente similares (tais como, arrendamentos com um prazo de arrendamento remanescente similar para uma classe similar de ativo subjacente em um ambiente econômico similar).
  - (b) um arrendatário poderá basear-se em sua avaliação sobre se os arrendamentos são onerosos aplicando a IAS 37 – *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes* imediatamente antes da data de aplicação inicial como uma alternativa para realizar uma revisão de redução ao valor recuperável. Se um arrendatário escolher esse expediente prático, o arrendatário ajustará o ativo de direito de uso na data de aplicação inicial pelo valor de qualquer provisão para arrendamentos onerosos reconhecida na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial.
  - (c) um arrendatário poderá decidir não aplicar os requisitos do parágrafo C8 a arrendamentos para os quais o prazo do arrendamento se encerra dentro de 12 meses da data de aplicação inicial. Nesse caso, um arrendatário:

- (i) contabilizará esses arrendamentos da mesma forma que arrendamentos de curto prazo conforme descrito no parágrafo 6; e
  - (ii) incluirá o custo associado a esses arrendamentos dentro da divulgação de despesa de arrendamento de curto prazo no período de relatório anual que inclui a data de aplicação inicial.
- (d) um arrendatário poderá excluir custos diretos iniciais da mensuração do ativo de direito de uso na data de aplicação inicial.
- (e) um arrendatário poderá utilizar fatos e conhecimentos posteriores, tal como ao determinar o prazo do arrendamento se o contrato contém opções para prorrogar ou rescindir o arrendamento.

### **Arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos financeiros**

- C11 Se um arrendatário escolher aplicar esta Norma de acordo com o parágrafo C5(b), para arrendamentos que foram classificados como arrendamentos financeiros aplicando a IAS 17, o valor contábil do ativo de direito de uso e do passivo de arrendamento na data de aplicação inicial será o valor contábil do ativo de arrendamento e do passivo de arrendamento imediatamente antes dessa data mensurado aplicando a IAS 17. Para esses arrendamentos, um arrendatário contabilizará o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento aplicando esta Norma a partir da data de aplicação inicial.

### **Divulgação**

- C12 Se um arrendatário escolher aplicar esta Norma de acordo com o parágrafo C5(b), o arrendatário divulgará informações sobre a aplicação inicial requeridas pelo parágrafo 28 da IAS 8, exceto para as informações especificadas no parágrafo 28(f) da IAS 8. Em vez das informações especificadas no parágrafo 28(f) da IAS 8, o arrendatário divulgará:
- (a) a taxa incremental média ponderada sobre empréstimo do arrendatário aplicada a passivos de arrendamento reconhecidos na demonstração da posição financeira na data de aplicação inicial; e
  - (b) uma explicação de qualquer diferença entre:
    - (i) compromissos de arrendamento operacional divulgados aplicando a IAS 17 ao final do período de relatório anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial, descontados utilizando a taxa incremental sobre empréstimo na data de aplicação inicial, conforme descrito no parágrafo C8(a); e
    - (ii) passivos de arrendamento reconhecidos na demonstração da posição financeira na data de aplicação inicial.
- C13 Se um arrendatário utilizar um ou mais dos expedientes práticos especificados no parágrafo C10, ele divulgará esse fato.

### **Arrendadores**

- C14 Exceto conforme descrito no parágrafo C15, um arrendador não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos nos quais é um arrendador e contabilizará esses arrendamentos aplicando esta Norma a partir da data de aplicação inicial.
- C15 Um arrendador intermediário:
- (a) reavaliará subarrendamentos que foram classificados como arrendamentos operacionais aplicando a IAS 17 e estão em andamento na data de aplicação inicial para determinar se cada subarrendamento seria classificado como um arrendamento operacional ou um arrendamento financeiro aplicando esta Norma. O arrendador intermediário realizará essa avaliação na data de aplicação inicial com base nos termos e condições contratuais remanescentes do arrendamento principal e subarrendamento nessa data.
  - (b) para subarrendamentos que foram classificados como arrendamentos operacionais aplicando a IAS 17, e não arrendamentos financeiros aplicando esta Norma, contabilizará o subarrendamento como um novo arrendamento financeiro celebrado na data de aplicação inicial.

## Transação de venda e retroarrendamento antes da data de aplicação inicial

- C16 Uma entidade não reavaliará transações de venda e retroarrendamento celebradas antes da data de aplicação inicial para determinar se a transferência do ativo subjacente satisfaz os requisitos da *IFRS 15* para ser contabilizada como uma venda.
- C17 Se uma transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como uma venda e um arrendamento financeiro aplicando a *IAS 17*, o vendedor-arrendatário:
- contabilizará o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo financeiro existente na data de aplicação inicial; e
  - continuará a amortizar qualquer ganho na venda ao longo do prazo do arrendamento.
- C18 Se uma transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como uma venda e um arrendamento operacional aplicando a *IAS 17*, o vendedor-arrendatário:
- contabilizará o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo operacional existente na data de aplicação inicial; e
  - ajustará o ativo de direito de uso de retroarrendamento para quaisquer ganhos ou perdas diferidos referente a condições fora do mercado reconhecidos na demonstração da posição financeira imediatamente antes da data de aplicação inicial.

## Valores anteriormente reconhecidos em relação a combinações de negócios

- C19 Se um arrendatário reconheceu anteriormente um ativo ou passivo aplicando a *IFRS 3 – Combinações de Negócios* referente a termos favoráveis ou desfavoráveis de um arrendamento operacional adquirido como parte de uma combinação de negócios, o arrendatário desreconhecerá esse ativo ou passivo e ajustará o valor contábil do ativo de direito de uso por um valor correspondente na data de aplicação inicial.

## Referências à *IFRS 9*

- C20 Se uma entidade aplicar esta Norma, mas ainda não aplicar a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*, qualquer referência nesta Norma à *IFRS 9* será lida como uma referência à *IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

## Concessões de aluguel relacionadas à Covid-19 para arrendatários

- C20A Um arrendatário deve aplicar *Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19* (vide o parágrafo C1A) retrospectivamente, reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa alteração como um ajuste ao saldo de abertura dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio, conforme apropriado) no início do período de relatório anual em que o arrendatário aplica a alteração pela primeira vez.
- C20B No período de relatório em que um arrendatário aplica pela primeira vez *Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19*, um arrendatário não é obrigado a divulgar as informações requeridas pelo parágrafo 28(f) da *IAS 8*.

## Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2

- C20C Uma entidade aplicará essas alterações retrospectivamente, de acordo com a *IAS 8*, salvo conforme especificado no parágrafo C20D.
- C20D Uma entidade não é obrigada a rerepresentar períodos anteriores para refletir a aplicação dessas alterações. A entidade poderá rerepresentar períodos anteriores se, e somente se, isso for possível sem o uso de fatos e conhecimentos posteriores. Se uma entidade não rerepresentar períodos anteriores, ela reconhecerá qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período de relatório anual que incluir a data de aplicação inicial dessas alterações no saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que incluir a data de aplicação inicial dessas alterações.

## Revogação de outras Normas

---

C21 Esta Norma substitui as seguintes Normas e Interpretações:

- (a) *IAS 17 – Arrendamentos;*
- (b) *IFRIC 4 – Determinação se um Acordo Contém um Arrendamento;*
- (c) *SIC-15 – Arrendamentos Operacionais – Incentivos; e*
- (d) *SIC-27 – Avaliação da Essência de Transações Envolvendo a Forma Legal de um Arrendamento.*

## Apêndice D

### Alterações a outras Normas

*Este apêndice apresenta as alterações a outras Normas como consequência da emissão desta Norma pelo IASB. Uma entidade aplicará as alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2019. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, ela também aplicará estas alterações a esse período anterior.*

*Uma entidade não pode aplicar a IFRS 16 antes de aplicar a IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes (vide parágrafo C1).*

*Consequentemente, para Normas que estavam vigentes em 1º de janeiro de 2016, as alterações neste apêndice são apresentadas com base no texto dessas Normas que estava vigente em 1º de janeiro de 2016, conforme alterado pela IFRS 15. O texto dessas Normas neste apêndice não inclui quaisquer outras alterações que não estavam vigentes em 1º de janeiro de 2016.*

*Para Normas que não estavam vigentes em 1º de janeiro de 2016, as alterações neste apêndice são apresentadas com base no texto da publicação inicial dessa Norma, conforme alterado pela IFRS 15. O texto dessas Normas neste apêndice não inclui quaisquer outras alterações que não estavam vigentes em 1º de janeiro de 2016.*

\* \* \* \* \*

*As alterações contidas neste apêndice, quando esta Norma foi emitida em 2016, foram incorporadas ao texto das respectivas Normas incluídas nesta edição.*

## **Aprovação pelo Conselho da IFRS 16 – Arrendamentos emitida em janeiro de 2016**

---

A IFRS 16 – *Arrendamentos* foi aprovada para emissão por treze dos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. O Sr. Zhang discordou. Sua opinião divergente é apresentada após a Base para Conclusões.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vice-Presidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

## **Aprovação pelo Conselho de *Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19* emitida em maio de 2020**

---

*Concessões de Aluguel Relacionadas à Covid-19*, que alterou a IFRS 16, foi aprovada para emissão por todos os 14 membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.

Hans Hoogervorst

Chairman

Suzanne Lloyd

Vice-Presidente

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Martin Edelmann

Françoise Flores

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar

## **Aprovação pelo Conselho da *Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2* emitida em agosto de 2020**

---

*Reforma da Taxa de Juros de Referência – Fase 2*, que alterou a *IFRS 9*, a *IAS 39*, a *IFRS 7*, a *IFRS 4* e a *IFRS 16*, foi aprovada para emissão por 12 dos 13 membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*). O Sr. Gast absteve-se em vista de sua recente nomeação ao Conselho.

Hans Hoogervorst	Chairman
Suzanne Lloyd	Vice-Presidente
Nick Anderson	
Tadeu Cendon	
Martin Edelmann	
Françoise Flores	
Zach Gast	
Jianqiao Lu	
Darrel Scott	
Thomas Scott	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Mary Tokar	