**NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP 27, DE xx DE xxxx DE 2020**

Aprova a NBC TSP 27 – Arrendamentos.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE,** no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, alinhado com o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade e conforme acordo firmado com a *International Federation of Accountants* (Ifac) autorizando o CFC a traduzir, reproduzir e publicar as normas internacionais em formato eletrônico, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), em consonância com a Ipsas 13 – *Leases,* editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac):

**NBC TSP 27 – ARRENDAMENTOS**

|  |  |
| --- | --- |
| Sumário | Item |
| Objetivo | 1 |
| Alcance | 2 – 7 |
| Definições | 8 – 11 |
| Mudanças nos pagamentos do arrendamento entre o início do arrendamento e o começo do prazo do arrendamento | 9 |
| Contratos com opção de compra | 10 |
| Taxa de juros incremental de financiamento | 11 |
| Classificação do arrendamento | 12 – 24 |
| Arrendamentos e outros contratos | 25 – 27 |
| Arrendamento nas demonstrações contábeis do arrendatário | 28 – 44 |
| Arrendamento financeiro | 28 – 41 |
| Arrendamento operacional | 42 – 44 |
| Arrendamento nas demonstrações contábeis do arrendador | 45 – 69 |
| Arrendamento financeiro | 45 – 61 |
| Reconhecimento inicial | 50 – 61  |
| Arrendamento operacional | 62 – 69  |
| Transação de venda e *leaseback* | 70 – 87 |
| Vigência |  |

**Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a serem aplicadas em relação a arrendamentos.

**Alcance**

2. **A entidade que elabora e apresenta as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de todos os arrendamentos (*leasing*), exceto:**

**(a) arrendamentos para explorar ou utilizar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e**

**(b) acordos de licenciamento para itens, tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (*copyrights*).**

**Esta Norma, entretanto, não deve ser aplicada como base de mensuração para:**

**(a) propriedade mantida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade para investimento (ver a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento);**

**(b) propriedade para investimento fornecida pelos arrendadores segundo arrendamentos operacionais (ver NBC TSP 06);**

**(c) ativos biológicos mantidos por arrendatários a título de arrendamentos financeiros (ver a NBC TSP 26 – Ativo Biológico e Produção Agrícola);**

**(d) ativos biológicos fornecidos por arrendadores a título de arrendamentos operacionais (ver a NBC TSP 26).**

3. Esta Norma aplica-se a todas as entidades do setor público, conforme o alcance definido na NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL.

4. (Não convergido).

5. Esta Norma aplica-se a acordos que transferem o direito de utilizar ativos, mesmo que existam serviços essenciais prestados pelo arrendador que possam ser requeridos em conexão com o funcionamento ou à manutenção de tais ativos. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transferem o direito de utilizar os ativos de uma parte contratante para outra. As entidades do setor público podem entrar em acordos complexos para a prestação de serviços, os quais podem, ou não, incluir o arrendamento de ativos. Esses acordos são discutidos nos itens de 25 a 27.

6. Esta Norma não se aplica a acordos de arrendamento para explorar ou utilizar recursos naturais, tais como petróleo, gás, madeiras, metais e outros direitos sobre minérios, e acordos de licenciamentos para itens, tais como filmes, vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais. Isso porque esses tipos de acordos podem levantar questões contábeis complexas que precisam ser tratadas separadamente.

7. Esta Norma não se aplica a propriedade para investimento, que é mensurada pelos arrendatários e arrendadores, de acordo com as disposições da NBC TSP 06.

8. **Os termos a seguir são utilizados nesta Norma, com os seguintes significados:**

**Começo do prazo do arrendamento é a data a partir da qual o arrendatário passa a exercer o seu direito de utilizar o ativo arrendado. É a data do reconhecimento inicial do arrendamento (isto é, o reconhecimento dos ativos, passivos, receitas ou despesas resultantes do arrendamento, conforme for apropriado).**

**Pagamento contingente é a parte dos pagamentos do aluguel que não representa valor fixo, mas é baseada em valor futuro de uma variável que não seja a passagem do tempo (por exemplo, percentagem das vendas futuras, tempo de utilização futura, futuros índices de preço, futuras taxas de juros do mercado).**

**Vida econômica é:**

**(a) o período durante o qual se espera que o ativo produza benefícios econômicos ou potencial de serviços para um ou mais usuários; ou**

**(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que um ou mais usuários esperam obter do ativo.**

**Arrendamento financeiro é o arrendamento em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido.**

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

**(a) dos pagamentos mínimos do arrendamento a receber pelo arrendador em arrendamento financeiro; e**

**(b) de qualquer valor residual não garantido ao arrendador.**

**Valor residual garantido é:**

**(a) para o arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por uma parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que possa, em qualquer caso, tornar-se devido); e**

**(b) para o arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer às obrigações cobertas pela garantia.**

**Início do arrendamento é a data mais antiga entre a do acordo de arrendamento e a do compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições do arrendamento. Nessa data:**

**(a) o arrendamento é classificado como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional; e**

**(b) no caso de arrendamento financeiro, as quantias a reconhecer no começo do prazo do arrendamento são determinadas.**

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

**Taxa de juros implícita no arrendamento é a taxa de desconto que, no início do arrendamento, faz com que o valor presente agregado:**

**(a) dos pagamentos mínimos do arrendamento; e**

**(b) do valor residual não garantido;**

**seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos diretos iniciais do arrendador.**

**Arrendamento é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário, em troca de pagamento ou série de pagamentos, o direito de utilizar o ativo pelo período acordado entre as partes.**

**Prazo do arrendamento é o período não cancelável pelo qual o arrendatário contratou o arrendamento do ativo juntamente com quaisquer prazos adicionais pelos quais o arrendatário tem a opção de continuar a arrendar o ativo, com ou sem pagamento adicional, quando no início do arrendamento for razoavelmente certo que o arrendatário exercerá essa opção.**

**Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário é a taxa de juros que o arrendatário teria de pagar em arrendamento similar ou, se isso não for determinável, a taxa que, no início do arrendamento, o arrendatário incorreria ao pedir emprestado por prazo semelhante, e com título semelhante, os recursos necessários para comprar o ativo.**

**Pagamentos mínimos do arrendamento são os pagamentos durante o prazo do arrendamento que o arrendatário seja ou possa ser exigido a fazer, excluindo aluguel contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo arrendador e a este reembolsados, juntamente com:**

**(a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos pelo arrendatário ou por parte relacionada a ele; ou**

**(b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:**

**(i) pelo arrendatário;**

**(ii) por parte relacionada com o arrendatário; ou**

**(iii) por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.**

**Contudo, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo por preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne exercível, para que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certo que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento compreendem os pagamentos mínimos a pagar durante o prazo do arrendamento até à data esperada do exercício dessa opção de compra e o pagamento necessário para exercê-la.**

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

**Arrendamento não cancelável é o arrendamento que é cancelável apenas:**

**(a) após a ocorrência de alguma contingência remota;**

**(b) com a permissão do arrendador;**

**(c) se o arrendatário contratar novo arrendamento para o mesmo ativo ou para ativo equivalente com o mesmo arrendador; ou**

**(d) após o pagamento pelo arrendatário de quantia adicional tal que, no início do arrendamento, a continuação do arrendamento seja razoavelmente certa.**

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

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

**(a) o investimento bruto no arrendamento; e**

**(b) o investimento líquido no arrendamento.**

**Valor residual não garantido é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja garantida somente por parte relacionada do arrendador.**

**Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo do arrendamento, sem limitação por esse prazo, durante o qual se espera que os benefícios econômicos ou potencial de serviços incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade.**

**Mudanças nos pagamentos do arrendamento entre o início do arrendamento e o começo do prazo do arrendamento**

9. Acordo ou compromisso de arrendamento pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos do arrendamento devido a alterações do custo de construção ou aquisição da propriedade arrendada ou devido a alterações em outra mensuração de custo ou valor, tais como níveis gerais de preços, ou nos custos de financiamento do arrendamento por parte do arrendador, durante o período entre o início do arrendamento e o começo do prazo do arrendamento. Para as finalidades desta Norma, se isso ocorrer, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início do arrendamento.

**Contratos com opção de compra**

10. A definição de arrendamento inclui contratos para o aluguel de ativo que contenha condição, dando ao arrendatário a opção de adquirir o ativo após o cumprimento das condições acordadas. Esses contratos são por vezes conhecidos por contratos com opção de compra.

**Taxa de juros incremental de financiamento**

11. Quando a entidade possui financiamentos que são garantidos pelo governo, a determinação da taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário reflete a existência de qualquer garantia do governo e quaisquer encargos relacionados. Isso irá, normalmente, levar à utilização de taxa de juros incremental de financiamento mais baixa.

**Classificação do arrendamento**

12. A classificação dos arrendamentos adotada nesta Norma baseia-se na proporção em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo arrendado permanecem com o arrendador ou com o arrendatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas à capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações de valor em função de alterações nas condições econômicas. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de serviços potenciais e de operações lucrativas durante a vida econômica do ativo, e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização do valor residual.

13. **O arrendamento é classificado como financeiro quando há transferência substancial de todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. O arrendamento é classificado como operacional quando não há essa transferência.**

14. Dado que a transação entre o arrendador e o arrendatário se baseia em acordo de arrendamento entre eles, é apropriado utilizar definições consistentes. A aplicação dessas definições em diferentes circunstâncias do arrendador e do arrendatário pode ocasionar situação em que o mesmo arrendamento seja classificado de maneira distinta por ambos. Por exemplo, esse pode ser o caso quando o arrendador se beneficia de garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada ao arrendatário.

15. A classificação de arrendamento como arrendamento financeiro ou operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que o arrendamento fosse classificado como financeiro são:

(a) o arrendamento transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento;

(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por preço que se espera ser suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exequível de forma que, no início do arrendamento, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado;

(e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode utilizá-los sem grandes modificações; e

(f) os ativos arrendados não podem ser facilmente substituídos por outro ativo.

16. Outros indicadores de situações que, individualmente ou em conjunto, também podem levar a que o arrendamento seja classificado como arrendamento financeiro são:

(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são suportadas pelo arrendatário;

(b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor justo do valor residual são auferidos ou incorridas pelo arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento); e

(c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento por período secundário adicional com pagamentos que seja substancialmente inferior ao valor de mercado.

17. Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 15 e 16 nem sempre são conclusivos. Se ficar evidente, com base em outras características, que o arrendamento não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento é classificado como operacional. Isso pode acontecer se, por exemplo, a propriedade do ativo se transferir ao final do arrendamento mediante pagamento variável igual ao valor justo no momento, ou se há pagamentos contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem, substancialmente, todos os riscos e benefícios.

18. A classificação do arrendamento é feita no início do arrendamento. Se, em qualquer momento, o arrendatário e o arrendador concordarem em modificar as disposições do arrendamento, exceto por renovação do contrato, de tal maneira que pudesse resultar na classificação diferente do arrendamento, segundo os critérios enunciados nos itens de 12 a 17, e caso os termos alterados tivessem em vigor no início do arrendamento, o acordo revisto é considerado como novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida econômica ou ao valor residual da propriedade arrendada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, descumprimento por parte do arrendatário) não originam nova classificação do arrendamento.

19 e 20. (Eliminados).

20A. Quando o arrendamento inclui o terreno e a edificação como partes distintas, a entidade deve avaliar a classificação de cada uma dessas partes em arrendamento financeiro e operacional de maneira separada, de acordo com os itens de 12 a 18. Na determinação se o terreno se enquadra no conceito de arrendamento operacional ou financeiro, uma questão importante é que os terrenos normalmente tem vida econômica indefinida.

21. Para classificar e contabilizar um arrendamento de terreno e edificações, os pagamentos mínimos do arrendamento (incluindo qualquer pagamento antecipado), sempre que for necessário, são alocados entre as partes distintas de terreno e edifícios em proporção aos valores justos de cada uma dessas partes no início do arrendamento. Se os pagamentos do arrendamento não puderem ser seguramente alocados entre essas duas partes distintas, a totalidade do arrendamento é classificada como arrendamento financeiro, a não ser que seja evidente que ambos os elementos são arrendamentos operacionais, sendo que nesse caso a totalidade do arrendamento é classificada como arrendamento operacional.

22. Para arrendamento de terreno e edificações, no qual o valor que seria inicialmente reconhecido para a parte relativa ao terreno, de acordo com o item 28, seja imaterial, o terreno e as edificações podem ser tratados como uma única parte para fins de classificação do arrendamento, e classificados como arrendamento financeiro ou operacional, de acordo com os itens de 12 a 18. Nesse caso, a vida econômica das edificações é considerada como a vida econômica da totalidade do ativo arrendado.

23. A mensuração separada das partes distintas relativas ao terreno e às edificações não é exigida quando as participações do arrendatário, tanto no terreno como nas edificações, forem classificadas como propriedade para investimento de acordo com a NBC TSP 06, e for adotado o modelo do valor justo. São necessários cálculos pormenorizados para essa avaliação apenas se a classificação de uma ou ambas as partes for incerta.

24. De acordo com a NBC TSP 06, é possível ao arrendatário classificar uma propriedade mantida mediante arrendamento operacional como propriedade para investimento. Se assim o fizer, a propriedade é contabilizada como se fosse arrendamento financeiro e, além disso, o modelo do valor justo é utilizado para o reconhecimento do ativo. O arrendatário deve continuar a contabilizar o arrendamento como arrendamento financeiro, mesmo que evento posterior altere a natureza da participação na propriedade do arrendatário que já não esteja classificada como propriedade de investimento. Esse é o caso se, por exemplo, o arrendatário:

(a) ocupar a propriedade, que venha a ser depois transferida para ocupação pelo proprietário por custo considerado igual ao seu valor justo à data da alteração da utilização; ou

(b) conceder subarrendamento (*sublease*) que transfira, substancialmente, todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade para parte não relacionada. O subarrendamento deve ser contabilizado pelo arrendatário como arrendamento financeiro a terceiro, muito embora possa ser contabilizado como arrendamento operacional pelo terceiro.

**Arrendamentos e outros contratos**

25. O contrato pode consistir somente de acordo para arrendar o ativo. No entanto, o arrendamento pode também representar um elemento em conjunto maior de acordos com entidades privadas para construir, possuir, operar e/ou transferir ativos. As entidades do setor público frequentemente fazem acordos desse tipo, particularmente em relação a ativos físicos de vida útil longa e ativos de infraestrutura. Outros acordos podem incluir o arrendamento de infraestrutura do setor privado por entidades do setor público. As entidades devem determinar se o acordo é contrato de concessão de serviços, conforme definido na NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente.

26. Quando o acordo não se enquadra nas condições para reconhecimento de ativo da concessão de serviços, de acordo com a NBC TSP 05, e ele contém arrendamento operacional ou financeiro identificável conforme definido nessa norma, as disposições desta Norma são aplicadas na contabilização do componente de arrendamento do acordo.

27. Entidades do setor público podem também fazer uma variedade de acordos para o fornecimento de mercadorias e/ou serviços, os quais envolvem, necessariamente, a utilização de ativos exclusivos. Em alguns desses acordos, pode não ficar evidente se existe, ou não, acordo de concessão de serviços conforme definido na NBC TSP 05 ou um arrendamento, conforme definido nesta Norma. Nesses casos, é necessário exercer julgamento profissional, e se for entendido que o arrendamento existe, esta Norma é aplicada. Na inexistência do arrendamento, as entidades devem aplicar as disposições de outras NBCs TSP relevantes.

**Arrendamento nas demonstrações contábeis do arrendatário**

**Arrendamento financeiro**

28. **No começo do prazo de arrendamento, os arrendatários devem reconhecer os ativos adquiridos sob arrendamentos financeiros como ativos e as obrigações associadas ao arrendamento como passivos em seu balanço patrimonial. Os ativos e passivos devem ser reconhecidos por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento, cada um determinado no início do arrendamento. A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento é a taxa de juros implícita no arrendamento, se for possível determinar essa taxa; se não for, deve ser utilizada a taxa incremental de financiamento do arrendatário.**

29. As transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de acordo de arrendamento seja a de que o arrendatário pode não adquirir a propriedade legal do ativo arrendado, no caso dos arrendamentos financeiros a essência e a realidade financeira são as de que o arrendatário adquira os benefícios econômicos da utilização do ativo arrendado durante a maior parte da sua vida econômica. Isso ocorreria em troca da celebração da obrigação de pagar por tal direito a quantia que se aproxima, no início do arrendamento, do valor justo do ativo e do respectivo encargo financeiro.

30. Se tais transações de arrendamento não estão refletidas nas demonstrações contábeis do arrendatário, os ativos e passivos da entidade estão registrados a menor, distorcendo dessa forma os índices financeiros. Portanto, é apropriado que o arrendamento financeiro seja reconhecido nas demonstrações contábeis do arrendatário não só como ativo, mas também como obrigação de efetuar futuros pagamentos do arrendamento. No começo do prazo do arrendamento, o ativo e o passivo dos futuros pagamentos do arrendamento devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis pelas mesmas quantias, exceto no caso de quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como ativo.

31. Não é adequado que os passivos originados da contabilização de ativos arrendados sejam apresentados nas demonstrações contábeis como dedução dos ativos arrendados.

32. Se os passivos forem apresentados no balanço patrimonial classificados como passivos circulantes e não circulantes, a mesma classificação deve ser feita para os passivos do arrendamento.

33. Custos diretos iniciais são frequentemente incorridos em relação às atividades específicas de arrendamento. Tais custos, como os de negociação e os de garantia de acordos de arrendamento, se identificados como diretamente atribuíveis às atividades executadas pelo arrendatário, devem ser adicionados ao ativo.

34. **Os pagamentos mínimos do arrendamento devem ser segregados entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser imputado a cada período durante o prazo do arrendamento de forma a produzir a taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Os pagamentos contingentes devem ser contabilizados como despesa nos períodos em que são incorridos.**

35. Na prática, ao imputar o encargo financeiro aos períodos durante o prazo do arrendamento, o arrendatário pode utilizar alguma forma de aproximação para simplificar os cálculos.

36. **O arrendamento financeiro dá origem à despesa de depreciação[[1]](#footnote-1) relativa a ativos depreciáveis, assim como despesa financeira para cada período a que se refere as demonstrações contábeis. A política de depreciação para os ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a dos demais ativos depreciáveis e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado ou NBC TSP 08 – Ativo Intangível. Se não tiver como assegurar que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento ou da sua vida útil, o que for menor.**

37. O valor depreciável de ativo arrendado é alocado a cada período a que se refere as demonstrações contábeis. Tal alocação deve ocorrer durante o período da utilização esperada em base sistemática consistente com a política de depreciação que o arrendatário adote para os ativos depreciáveis de que seja proprietário. Se tiver como assegurar que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento, o período de utilização esperada é a vida útil do ativo; caso contrário, o ativo é depreciado durante o prazo do arrendamento ou da sua vida útil, dos dois o menor.

38. A soma da despesa de depreciação do ativo e da despesa financeira do período dificilmente é igual ao pagamento da prestação do arrendamento durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da prestação do arrendamento como despesa. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionado sejam de valor igual após o começo do prazo do arrendamento.

39. Para determinar se o ativo arrendado foi reduzido ao valor recuperável de serviço, a entidade deve aplicar testes de redução ao valor recuperável estabelecidas nas NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa e NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.

40. **Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos financeiros:**

**(a) para cada categoria de ativo, valor contábil líquido ao final do período;**

**(b) conciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos do arrendamento na data das demonstrações contábeis e o seu valor presente;**

**(c) além disso, a entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos do arrendamento na data das demonstrações contábeis, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:**

**(i) até um ano;**

**(ii) mais de um ano e até cinco anos;**

**(iii) mais de cinco anos;**

**(d) pagamentos contingentes reconhecidos como despesa durante o período;**

**(e) valor, na data das demonstrações contábeis, referente ao total dos futuros pagamentos mínimos de subarrendamento que se espera sejam recebidos nos subarrendamentos não canceláveis;**

**(f) descrição geral dos acordos de arrendamento do arrendatário que são materiais, incluindo, mas não se limitando ao seguinte:**

**(i) base pela qual é determinado o pagamento contingente a efetuar;**

**(ii) existência e condições de opção de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento; e**

**(iii) restrições impostas por acordos de arrendamento, tais como as relativas a dividendos e juros sobre o capital próprio, dívida adicional e arrendamento posterior.**

41. Além disso, os requisitos de divulgação, de acordo com a NBC TSP 06, NBC TSP 07, NBC TSP 08, NBC TSP 09 e NBC TSP 10 e que tenham sido adotadas pela entidade, devem ser aplicadas aos valores dos ativos arrendados sob arrendamentos financeiros considerados pelos arrendatários como aquisição de ativos.

**Arrendamento operacional**

42. **Os pagamentos da prestação de arrendamento operacional devem ser reconhecidos como despesa em base linear durante o prazo do arrendamento, exceto se outra base sistemática for mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário.**

43. Para os arrendamentos operacionais, os pagamentos da prestação (excluindo os custos de serviços tais como seguro e manutenção) devem ser reconhecidos como despesa em base linear, salvo se outra base sistemática for representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo que tais pagamentos não sejam feitos nessa base.

44. **Os arrendatários devem fazer as seguintes divulgações relativas aos arrendamentos operacionais:**

**(a) total dos pagamentos mínimos futuros dos arrendamentos operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:**

**(i) até um ano;**

**(ii) mais de um ano e até cinco anos;**

**(iii) mais de cinco anos;**

**(b) total dos pagamentos mínimos futuros de subarrendamento que se espera que sejam recebidos nos subarrendamentos não canceláveis na data das demonstrações contábeis;**

**(c) pagamentos de arrendamento e de subarrendamento reconhecidos como despesa do período, com valores separados para pagamentos mínimos de arrendamento, pagamentos contingentes e pagamentos de subarrendamento; e**

**(d) descrição geral dos acordos de arrendamento relevantes do arrendatário, incluindo, mas não se limitando ao seguinte:**

**(i) base pela qual é determinado o pagamento contingente;**

**(ii) existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de reajustamento; e**

**(iii) restrições impostas por acordos de arrendamento, tais como as relativas a dividendos e juros sobre o capital próprio, dívida adicional e arrendamento posterior.**

**Arrendamento nas demonstrações contábeis do arrendador**

**Arrendamento financeiro**

45. Esta Norma descreve o tratamento das receitas financeiras obtidas por meio de arrendamentos financeiros. O termo “arrendador fabricante ou comerciante” é utilizado nesta Norma em referência a todas as entidades do setor público que fabricam ou comercializam ativos e que também atuam como arrendadores desses ativos, independente da escala de suas atividades de arrendamento, comercialização e fabricação. Em relação à entidade que seja arrendadora fabricante ou comerciante, a norma também descreve o tratamento para ganhos ou perdas oriundos da transferência de ativos.

46. As entidades do setor público podem entrar em arrendamentos como arrendadoras sob várias circunstâncias. Algumas entidades do setor público podem comercializar ativos regularmente. Por exemplo, governos podem criar entidades de propósito específico responsáveis pela aquisição central de ativos e materiais para todas as outras entidades. A centralização da compra pode gerar uma oportunidade maior para se obter descontos ou outras condições favoráveis. Em algumas jurisdições, a entidade central de compras pode comprar itens em nome de outras entidades onde todas as transações são conduzidas no nome de outras entidades. Em outras jurisdições, a entidade central de compras pode comprar itens em seu próprio nome, e suas funções podem incluir:

(a) obtenção de ativos e materiais;

(b) transferência de ativos por venda ou arrendamento financeiro; e/ou

(c) gerenciamento do portfólio de ativos, como frota de veículos a ser utilizada por outras entidades e tornar esses ativos disponíveis para arrendamentos de curto ou longo prazo ou para a compra.

47. Outras entidades do setor público podem realizar transações de arrendamento em escala mais limitada e em intervalos menos frequentes. Particularmente, em algumas jurisdições, as entidades públicas que tradicionalmente tenham sido proprietárias e tenham operado ativos de infraestrutura como estradas, represas e estações de tratamento de água não possuem mais, automaticamente, propriedade total e a responsabilidade operacional desses ativos. As entidades do setor público podem transferir ativos de infraestrutura existentes para entidades do setor privado por meio de venda ou por meio de arrendamento financeiro. Além disso, as entidades do setor público podem construir novos ativos físicos e de infraestrutura de longo prazo em parceria com entidades do setor privado com a intenção de que a entidade do setor privado assumirá a responsabilidade pelo ativo por meio da compra imediata ou por meio de arrendamento financeiro, uma vez que o ativo esteja concluído. Em alguns casos, o acordo proporciona um período de controle pelo setor privado antes da reversão do título de propriedade e controle do ativo ao setor público – por exemplo, o governo local pode construir um hospital e arrendá-lo a uma companhia do setor privado por vinte anos, quando a instalação retornará ao controle público novamente.

48. **Os arrendadores devem reconhecer valores a receber dos pagamentos do arrendamento financeiro como ativos em seu balanço patrimonial. Eles devem apresentar tais ativos como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento.**

49. No arrendamento financeiro, os riscos e benefícios inerentes à propriedade legal são, substancialmente, transferidos pelo arrendador e, portanto, os pagamentos do arrendamento a serem recebidos devem ser tratados pelo arrendador como amortização de capital e receita financeira para reembolsá-lo e recompensá-lo pelo investimento e serviços.

Reconhecimento inicial

50. Os custos diretos iniciais são muitas vezes incorridos por parte dos arrendadores e incluem valores como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e à estruturação do arrendamento. Esses custos excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por equipe de vendas e *marketing*. Para arrendamentos mercantis financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores fabricantes ou comerciantes, os custos diretos iniciais devem ser incluídos na mensuração inicial da conta a receber de arrendamento financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento. A taxa de juros implícita no arrendamento deve ser definida de tal forma que os custos diretos iniciais são automaticamente incluídos na conta a receber de arrendamento financeiro e não há necessidade de adicioná-los separadamente. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes relacionados com a negociação e a estruturação de arrendamento estão excluídos da definição de custos diretos iniciais. Como resultado, os referidos custos devem ser excluídos do investimento líquido no arrendamento e devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da venda for reconhecido. Normalmente, no arrendamento financeiro, esse lucro deve ser reconhecido no começo do prazo do arrendamento.

51. **O reconhecimento da receita financeira deve basear-se em modelo que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento financeiro.**

52. O arrendador tem como meta apropriar a receita financeira durante o prazo do arrendamento em base sistemática e racional. Essa apropriação da receita baseia-se em modelo que reflete o retorno periódico constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento financeiro. Os pagamentos do arrendamento relacionados ao período, excluindo custos de serviços, devem ser aplicados ao investimento bruto no arrendamento para reduzir tanto o principal quanto as receitas financeiras não realizadas.

53. Os valores residuais não garantidos estimados utilizados no cálculo do investimento bruto do arrendador em arrendamento devem ser revisados regularmente. Se tiver ocorrido redução no valor residual estimado não garantido, a apropriação da receita durante o prazo do arrendamento deve ser revista e qualquer redução relacionada a valores apropriados deve ser imediatamente reconhecida.

54. **Os arrendadores fabricantes ou comerciantes devem reconhecer ganho ou perda de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas definitivas.**

55. **Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, qualquer ganho ou perda na venda devem ser restritos ao que se aplicaria se a taxa de juros do mercado fosse utilizada. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes relacionados à negociação e à estruturação de arrendamento devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da venda for reconhecido.**

56. As entidades do setor público que fabricam ou comercializam ativos podem oferecer a potenciais compradores a escolha entre comprar ou arrendar o ativo. O arrendamento financeiro de ativo por arrendador fabricante ou comerciante dá origem a dois tipos de receita:

(a) ganho ou perda resultante de venda definitiva do ativo a ser arrendado, refletindo quaisquer descontos aplicáveis por quantidade ou comerciais; e

(b) receita financeira durante o prazo do arrendamento.

57. A receita de venda reconhecida no começo do prazo do arrendamento por arrendador fabricante ou comerciante deve ser o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento devidos ao arrendador, calculado à taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o custo de venda é o lucro bruto da venda, que deve ser reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas definitivas.

58. Arrendadores fabricantes ou comerciantes podem algumas vezes oferecer a seus clientes taxas de juros mais baixas do que as normalmente praticadas. A utilização de tal taxa resultaria em uma parte excessiva da receita total da transação, sendo reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juros artificialmente baixas, o lucro de venda fica restrito ao que se aplicaria se fosse utilizada a taxa de juros do mercado.

59. Os custos diretos iniciais devem ser reconhecidos como despesa no começo do prazo do arrendamento porque estão principalmente relacionados com a obtenção de ganho ou perda de venda do fabricante ou do comerciante.

60. **Os arrendadores devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos financeiros:**

**(a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento na data das demonstrações contábeis e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento a receber nessa mesma data. Além disso, a entidade deve divulgar o investimento bruto no arrendamento e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento a receber na data das demonstrações contábeis, para cada um dos seguintes períodos:**

**(i) até um ano;**

**(ii) mais de um ano e até cinco anos;**

**(iii) mais de cinco anos;**

**(b) receita financeira não realizada;**

**(c) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador;**

**(d) ajuste para perdas referentes aos pagamentos mínimos incobráveis do arrendamento a receber;**

**(e) pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período;**

**(f) descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador.**

61. Como indicador de crescimento de atividades de arrendamento, é muitas vezes útil divulgar também o investimento bruto menos a receita não realizada em novos negócios realizados durante o período, após a dedução dos valores relevantes dos arrendamentos cancelados.

**Arrendamento operacional**

62. **Os arrendadores devem apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos operacionais em seu balanço patrimonial de acordo com a natureza do ativo.**

63. **A receita de arrendamento proveniente de arrendamentos operacionais deve ser reconhecida na receita em base linear durante o prazo do arrendamento, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal em que os benefícios derivados do ativo arrendado sejam diminuídos.**

64. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção da receita de arrendamento devem ser reconhecidos como despesa. A receita de arrendamento (excluindo recebimentos de serviços proporcionados, tais como seguro e manutenção) deve ser reconhecida em base linear durante o prazo do arrendamento mesmo se os recebimentos não forem em tal base, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal em que os benefícios derivados do ativo arrendado sejam diminuídos.

65. **Os custos diretos iniciais incorridos pelos arrendadores ao negociar e estruturar arrendamento operacional devem ser adicionados ao valor contábil do ativo arrendado e reconhecidos como despesa durante o prazo do arrendamento na mesma base da receita do arrendamento.**

66. **A política de depreciação para ativos arrendados depreciáveis deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada, de acordo com a NBC TSP 07 ou NBC TSP 08, conforme for apropriado.**

67. Para determinar se o ativo arrendado está sujeito à redução ao seu valor recuperável, a entidade aplica os testes de recuperabilidade apresentados nas NBCs TSP 09 ou 10.

68. O arrendador fabricante ou comerciante não deve reconhecer qualquer lucro de venda ao celebrar arrendamento operacional porque não é o equivalente a venda.

69. **Os arrendadores devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos operacionais:**

**(a) pagamentos mínimos futuros de arrendamentos operacionais não canceláveis no total e para cada um dos seguintes períodos:**

**(i) até um ano;**

**(ii) mais de um ano e até cinco anos;**

**(iii) mais de cinco anos;**

**(b) total dos pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período;**

**(c) descrição geral dos acordos de arrendamento do arrendador.**

**Transação de venda e *leaseback***

70. A transação de venda e *leaseback* (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de ativo e o concomitante arrendamento do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor. O pagamento do arrendamento e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil da transação de venda e *leaseback* depende do tipo de arrendamento envolvido.

71. **Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil não deve ser imediatamente reconhecido como receita por vendedor-arrendatário. Em vez disso, tal valor deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento.**

72. Se o *leaseback* for arrendamento financeiro, a transação é um meio pelo qual o arrendador financia o arrendatário, com o ativo como garantia. Por essa razão, não é apropriado considerar como receita o excesso da venda obtido sobre o valor contábil. Tal excesso é diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento.

73. **Se a transação de venda e *leaseback* resultar em arrendamento operacional, e se for claro que a transação é estabelecida pelo valor justo, qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do valor justo, qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido, exceto se o prejuízo for compensado por futuros pagamentos do arrendamento a preço inferior ao de mercado, situação em que ele deve ser diferido e amortizado proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do valor justo, o excesso sobre o valor justo deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado.**

74. Se o *leaseback* for arrendamento operacional e os pagamentos do arrendamento e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo valor justo, na verdade houve uma transação de venda normal e qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido.

75. **Para arrendamentos operacionais, se o valor justo no momento da transação de venda e *leaseback* for menor do que o valor contábil do ativo, a perda igual ao valor da diferença entre o valor contábil e o valor justo deve ser imediatamente reconhecida.**

76. Para arrendamentos financeiros, tal ajuste não é necessário salvo se tiver ocorrido redução do valor recuperável e que a redução ao valor recuperável seja exigida pela NBC TSP 09 ou pela NBC TSP 10.

77. As exigências de divulgação para arrendatários e arrendadores aplicam-se igualmente a transações de venda e *leaseback.* A descrição exigida dos acordos de arrendamento relevantes leva à divulgação de disposições únicas ou incomuns do acordo ou dos termos das transações de venda e *leaseback.*

78. As transações de venda e *leaseback* podem acarretar critérios de divulgação separados, conforme a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

79 e 80. (Eliminados).

81 a 87. (Não convergidos).

**Vigência**

**Esta Norma deve ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2021, salvo na existência de algum normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem.**

Brasília, xx de xxxx de 2020.

Contador Zulmir Ivânio Breda

Presidente

Ata CFC n.º 1.06x.

1. A depreciação, a amortização e a exaustão são, respectivamente, a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativo ao longo de sua vida útil. No caso de ativo intangível e recursos naturais, os termos amortização e exaustão, respectivamente, são geralmente utilizados em vez de depreciação. Os três termos têm o mesmo significado e são denominados depreciação para efeitos desta Norma. [↑](#footnote-ref-1)