

COMENTÁRIO SOBRE O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 06 (R2) – OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

O objetivo deste comentário é proporcionar uma ideia do escopo do Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2) e servir como elemento facilitador para o acesso a possíveis pesquisas no mesmo.

O referido pronunciamento, o qual se aplica aos períodos anuais com início em ou após 01/01/2019, tem por objetivo estabelecer os princípios para reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de operações de arrendamento mercantil. O conteúdo do mesmo é bastante extenso e apresenta uma considerável complexidade dada à quantidade de detalhes e/ou desdobramentos contidos em seu texto. São inúmeras as situações em que o texto de um determinado item remete para outro(s), muitas vezes contido(s) em título(s) diferente(s), ou mesmo nos apêndices, para que se possa ter uma completa e correta compreensão em relação ao que está sendo tratado no mesmo. Tudo isso, agregado à forma como alguns itens estão redigidos, exige do leitor bastante atenção para evitar possíveis interpretações incompletas ou mesmo incorretas sobre o assunto.

Vale destacar, ainda, a importância do conteúdo dos três apêndices (A, B e C) que integram o Pronunciamento para efeito da integral compreensão do texto de inúmeros itens do mesmo, inclusive, de termos utilizados.

Alcance

O Pronunciamento define que a entidade deve aplicar o que está contido no mesmo a todos os contratos de arrendamento, incluindo arrendamentos de ativos de direito de uso em 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 do CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola mantidos por arrendatário;
- c) Acordos de concessão de serviço dentro do alcance da ICPC 01 – Contratos de Concessão;
- d) Licenças de propriedade intelectual concedidas por arrendador dentro do alcance do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente; e
- e) Direitos detidos por arrendatário previstos em contratos de licenciamento dentro do alcance do CPC 04 – Ativo Intangível para itens como: filmes, gravações de vídeo, reproduções, manuscritos, patentes e direitos autorais.

Está previsto que arrendatário pode, mas não é obrigado a, aplicar este pronunciamento a arrendamentos de ativos intangíveis que não sejam aqueles descritos na linha “e” acima.

(*) O subarrendamento é a transação por meio da qual o arrendatário original arrenda o bem para um terceiro (passando a ser arrendador intermediário) e a operação original entre o arrendador principal e o arrendatário permanece vigente.

Isenção de Reconhecimento

O Pronunciamento também define que o arrendatário pode decidir sobre a aplicação ou não dos requisitos previstos nos itens 22 a 49 do texto principal do mesmo (tratam do reconhecimento e mensuração do ativo/passivo) e nos itens B3 a B8 (ativo subjacente de baixo valor) do apêndice “B” em relação a: **(i)** arrendamentos de curto prazo; e **(ii)** arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8).

*Observação: Definição do termo **ativo subjacente** segundo o contido no apêndice “A”: “é o ativo que é o objeto de arrendamento, para o qual o direito de usar esse ativo foi fornecido pelo arrendador ao arrendatário”; Definição de **arrendamento de curto prazo**: “é o arrendamento que, na data do início, possui o prazo de arrendamento de 12 meses ou menos. O arrendamento que possui opção de compra não é arrendamento de curto prazo (grifamos)”.*

Identificação de Arrendamento (itens B9 a B33)

Sobre esse item o Pronunciamento dispõe:

“Na celebração de contrato, a entidade deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. O contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso (grifamos) de ativo identificado por

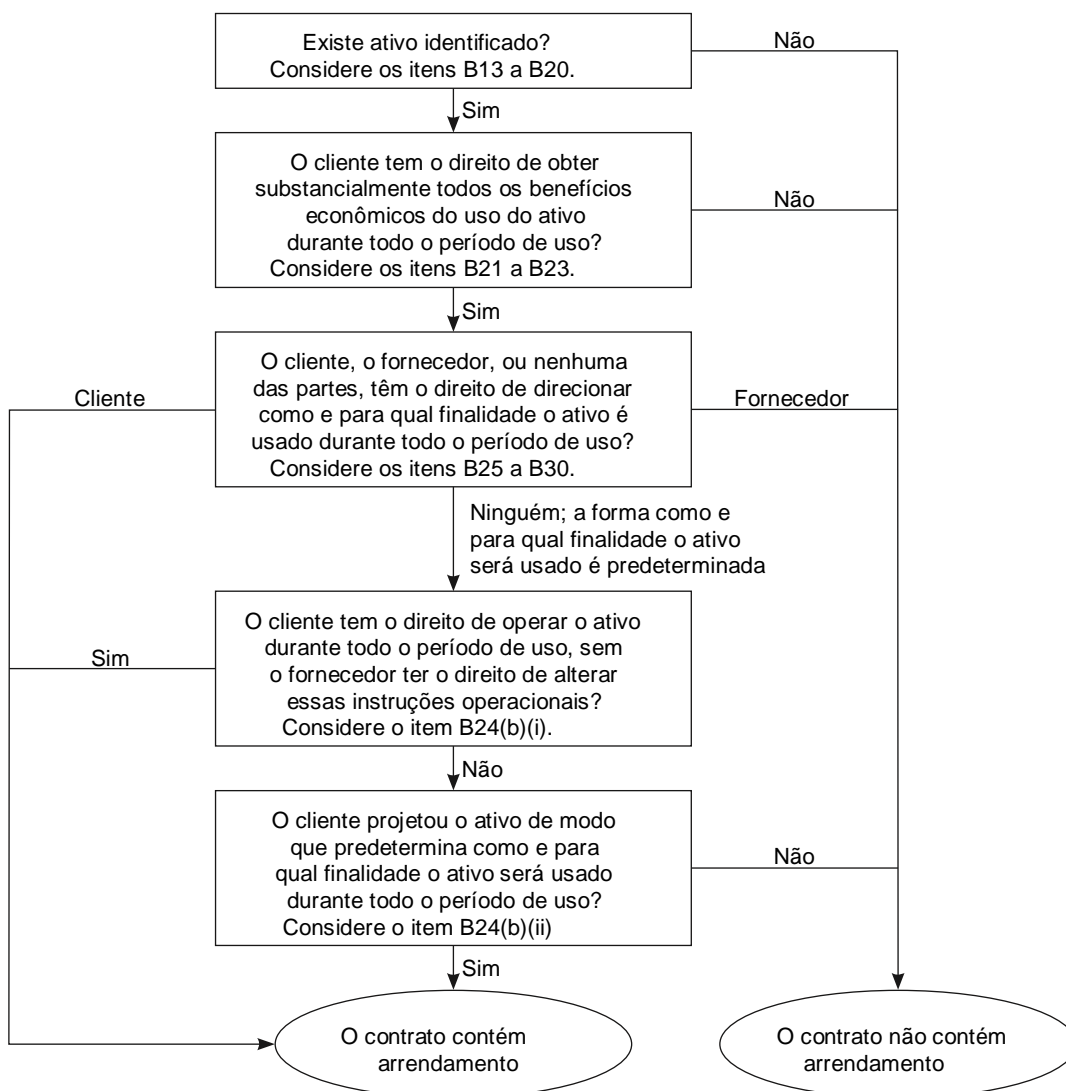
um período de tempo em troca de contraprestação. Os itens B9 a B31 estabelecem orientação sobre a avaliação se o contrato é, ou contém, um arrendamento.

O período de tempo pode ser descrito em termos da quantidade de uso do ativo identificado (por exemplo, o número de unidades de produção que o item do equipamento será utilizado para produzir).

A entidade deve reavaliar (*grifamos*) se o contrato é, ou contém, um arrendamento somente se os termos e condições do contrato forem alterados.”

Observação: Para entender corretamente se o contrato é, ou contém, um arrendamento, bem como a questão do direito de controlar o uso do bem, é fundamental a leitura dos itens B9 a B31 do apêndice “B”.

Para auxiliar na avaliação se o contrato é, ou contém, um arrendamento o CPC 06 fornece o seguinte fluxograma contido no item B31 do apêndice “B”:



Prazo do Arrendamento

Para determinar o prazo do arrendamento o pronunciamento prevê a observância de um conjunto de fatores cujas especificações estão contidas nos itens 18 a 21 do mesmo e nos itens B34 a B41 do apêndice “B”.

Procedimentos Contábeis Envolvendo o Arrendatário

Os itens 22 a 60 do CPC 06 tratam dos procedimentos de natureza contábil envolvendo especificamente o **Arrendatário** e compreendendo questões como: reconhecimento da operação, mensuração de valores (inicial e subsequente), métodos de custeio, reavaliação do passivo de arrendamento, modificação do arrendamento, apresentação nas demonstrações contábeis, divulgação, etc.

Várias das questões acima mencionadas estão inseridas também no apêndice “B” que contém a orientação de aplicação das mesmas, entretanto, em cada caso isso está mencionado no respectivo item do CPC que remete para o respectivo item ou itens do citado apêndice.

Procedimentos Contábeis Envolvendo o Arrendador

No caso do Arrendador as questões de natureza contábil, acima mencionadas, estão contidas nos itens 61 a 97 do CPC e nos respectivos itens de orientação de aplicação do apêndice “B”.

Em relação ao caso do Arrendador um aspecto que se destaca é a necessidade de que este classifique cada um de seus arrendamentos como **arrendamento operacional** ou **arrendamento financeiro**, conforme determina o item 61 do CPC. O item 62 especifica tal classificação, como segue:

“O arrendamento é classificado como **arrendamento financeiro** se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente. O arrendamento é classificado como **arrendamento operacional** se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.” *(sugere-se a leitura dos itens 63 a 66, bem como dos itens B53 a B58, que tratam desta classificação).*

Também é importante destacar que em razão da classificação diferenciada como arrendamento operacional ou arrendamento financeiro, os procedimentos contábeis de reconhecimento e mensuração, modificação do arrendamento, divulgação, etc. também têm tratamento diferenciado para uma e outra situação (itens 67 a 97).

Procedimentos Fiscais

Por fim, destacamos que por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.889, de 06/05/2019, a Receita Federal promoveu alteração na IN RFB nº 1.753, de 30/0108/2017, introduzindo a esta o anexo “V” que estabelece procedimentos relativos ao Pronunciamento Técnico CPC 06 (R2).

=====
(Agosto/2019)
Roberto P. Neves