

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – N.º 13/2018

Este documento de revisão apresenta alterações nos Pronunciamentos e Interpretações Técnicas:

CPC 02 (R2) – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa

CPC 04 (R1) – Ativo Intangível

CPC 11 – Contratos de Seguro

CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios

CPC 16 (R1) – Estoques

CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto

CPC 19 (R2) – Negócios em Conjunto

CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos

CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis

CPC 27 – Ativo Imobilizado

CPC 28 – Propriedade para Investimento

CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola

CPC 32 – Tributos sobre o Lucro

CPC 33 (R1) – Benefícios a Empregados

CPC 37 (R1) – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade

CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

CPC 40 (R1) – Instrumentos Financeiros: Evidenciação

CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente

CPC 48 – Instrumentos Financeiros

ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão

ICPC 12 – Mudanças em Passivos Financeiros, Restauração e Outros Passivos Similares

Este documento estabelece alterações em diversos Pronunciamentos e Interpretações Técnicas em decorrência da edição do CPC 06 (R2); alterações anuais relativas ao ciclo de melhorias 2015-2017; transição para recursos de pagamento antecipado com compensação negativa; participações em longo prazo em coligada, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto; e modificações no CPC 33 (R1) em decorrência de alteração, redução ou liquidação de plano, para vigência a partir de 1º de janeiro de 2019.

1. Altera o item 16 no CPC 02 (R2) – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, que passa a vigorar com a seguinte redação:

16. A característica essencial de item monetário é o direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem: passivos de planos de pensão ou outros benefícios a empregados a serem pagos com caixa; provisões que devem ser liquidadas em caixa; passivos de arrendamento; e dividendos a serem distribuídos com caixa, que são reconhecidos como passivos. Da mesma forma, o contrato que preveja o direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número variável de instrumentos

patrimoniais da própria entidade ou uma quantidade variável de ativos, cujo valor justo a ser recebido (ou a ser entregue) iguala-se ao número fixo ou determinável de unidades de moeda, é considerado item monetário. Por outro lado, a característica essencial de item não monetário é a ausência do direito a receber (ou da obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem: adiantamento a fornecedores de mercadorias; adiantamento a prestadores de serviços; *goodwill*; ativos intangíveis; estoques; imobilizado; ativo de direito de uso; e provisões a serem liquidadas mediante a entrega de ativo não monetário.

2. Altera os itens 17 e 44 no CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa, que passam a vigorar com as seguintes redações:

17. A divulgação separada dos fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento é importante por ser útil na predição de exigências de fluxos futuros de caixa por parte de fornecedores de capital à entidade. Exemplos de fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento são:

(a) (...)

(e) pagamentos em caixa pelo arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil.

44. Muitas atividades de investimento e de financiamento não têm impacto direto sobre os fluxos de caixa correntes, muito embora afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo da referida demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalente de caixa são:

(a) a aquisição de ativos, quer seja pela assunção direta do passivo respectivo, quer seja por meio de arrendamento mercantil;

(b) (...)

3. Altera os itens 3 e 6 e, na Interpretação Técnica anexa, o item 6 no CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, que passam a vigorar com as seguintes redações:

3. Se outro pronunciamento estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar o referido pronunciamento específico em vez deste. Por exemplo, este pronunciamento não deve ser aplicado nos seguintes casos:

(a) (...)

(c) arrendamentos mercantis de ativo intangível contabilizado de acordo com o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;

(d) (...)

6. Direitos detidos por arrendatário por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais estão dentro do alcance deste pronunciamento e devem ser excluídos do alcance do CPC 06.

6. O CPC 04 – Ativo Intangível não é aplicável a ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso normal dos negócios (ver CPC 16 e CPC 47), nem a arrendamentos de ativos intangíveis dentro do alcance do CPC 06. Conseqüentemente, esta interpretação não deve ser aplicada aos gastos com o desenvolvimento ou à operação de sítio na internet (ou *software* de sítio na internet) para venda a outra entidade ou que é contabilizado de acordo com o CPC 06.

4. Altera o item 4 no CPC 11 – Contratos de Seguro, que passa a vigorar com a seguinte redação:

4. A entidade não deve aplicar este pronunciamento para:

(a) (...)

(c) direitos ou obrigações contratuais que dependem do uso, ou do direito de uso, de item não financeiro (por exemplo, algumas taxas de licença, *royalties*, pagamentos variáveis de arrendamentos mercantis e itens semelhantes), assim como garantia de valor residual embutido em arrendamento (ver CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, CPC 47 e CPC 04 – Ativo Intangível);

(d) (...)

5. Altera os itens 14, 17, B32 e B42, inclui os itens 28A, 28B e seu título e 42A e exclui os itens B28, B29 e B30 no CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios, que passam a vigorar com as seguintes redações:

14. Os itens B31 a B40 fornecem orientações para o reconhecimento de ativos intangíveis. Os itens 22 a 28B especificam os tipos de ativos identificáveis e os passivos assumidos, os quais incluem itens para os quais este pronunciamento prevê limitadas exceções ao princípio e às condições de reconhecimento.

17. Este pronunciamento prevê duas exceções ao princípio descrito no item 15:

(a) classificação de contrato de arrendamento mercantil em que a adquirida é o arrendador como arrendamento operacional ou financeiro, conforme descrito no CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e

(b) (...)

Arrendamento em que a adquirida é o arrendatário

28A. O adquirente deve reconhecer o ativo de direito de uso e passivos de arrendamento para arrendamentos identificados de acordo com o CPC 06, no qual a adquirida é o arrendatário. O adquirente não é obrigado a reconhecer o ativo de direito de uso e os passivos de arrendamento para:

(a) arrendamento para o qual o prazo do arrendamento (conforme definido no CPC 06) termina dentro de 12 meses contados da data de aquisição; ou

(b) arrendamento para o qual o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8 do CPC 06).

28B. O adquirente deve mensurar o passivo de arrendamento ao valor presente do saldo de arrendamento remanescente (conforme definido no CPC 06) como se o contrato de arrendamento adquirido fosse um novo contrato de arrendamento na data de aquisição. O adquirente deve mensurar o ativo de direito de uso ao mesmo valor do passivo de arrendamento, ajustado para refletir os termos favoráveis ou desfavoráveis do arrendamento quando comparado com os termos do mercado.

42A. Quando a parte em negócio em conjunto (conforme definido no CPC 19) obtém o controle de negócio que é operação conjunta (conforme definido no CPC 19) e teve direitos sobre os ativos e obrigações dos passivos relacionados a essa operação conjunta imediatamente anterior à data de aquisição, a transação é uma combinação de negócios alcançada em estágios. O adquirente deve, portanto, aplicar os requisitos para combinação de negócios realizada em estágios, incluindo a

remensuração de sua participação anterior na operação conjunta na forma descrita no item 42. Ao fazê-lo, o adquirente deve remensurar toda a sua participação anterior na operação conjunta.

B28. Eliminado.

B29. Eliminado.

B30. Eliminado.

B32. O ativo intangível que atende ao critério legal-contratual é identificável mesmo se ele não puder ser transferido ou separado da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:

(a) eliminada;

(b) (...)

B42. Na mensuração do valor justo, na data da aquisição, de ativo tal como edifício ou patente que sejam objeto de arrendamento mercantil operacional, em que a adquirida é o arrendador, o adquirente deve considerar os termos e as condições do contrato de arrendamento. O adquirente não deve reconhecer o ativo ou passivo separadamente se as condições do arrendamento mercantil operacional forem favoráveis ou desfavoráveis em relação às condições de mercado.

6. Altera o item 12 no CPC 16 (R1) – Estoques, que passa a vigorar com a seguinte redação:

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.

7. Inclui os itens 14A e 45G a 45K e exclui o item 41 no CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, que passam a vigorar com as seguintes redações:

14A. A entidade também deve aplicar o CPC 48 a outros instrumentos financeiros em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, relativamente aos quais o método da equivalência patrimonial não é aplicado. Esses instrumentos incluem participações em longo prazo que, em substância, fazem parte do investimento líquido da entidade em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto (ver item 38). A entidade deve aplicar o CPC 48 a tais participações em longo prazo antes de aplicar o item 38 e os itens 40 a 43 deste pronunciamento. Ao aplicar o CPC 48, a entidade não deve levar em consideração quaisquer ajustes no valor contábil de participações em longo prazo decorrentes da aplicação deste pronunciamento.

41. (Eliminado).

45G. A entidade deve aplicar as alterações dos itens 14A e 41, retrospectivamente, de acordo com o CPC 23 para períodos de relatório anual com início em 1º de janeiro do início da vigência dessas alterações, exceto quando especificado nos itens 45H a 45K.

45H. A entidade que aplicar pela primeira vez as alterações descritas no item 45G ao mesmo tempo em que aplicar pela primeira vez o CPC 48 deve aplicar os requisitos de transição, especificados no CPC 48, às participações em longo prazo descritos no item 14A.

45I. A entidade, que aplicou pela primeira vez as alterações descritas no item 45G, após a primeira aplicação do CPC 48, deve aplicar os requisitos de transição do CPC 48 necessários para a aplicação dos requisitos estabelecidos no item 14A para as participações em longo prazo. Para esse propósito, as referências à data da aplicação inicial do CPC 48 devem ser lidas como referentes ao início do período de relatório anual em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez (a data da aplicação inicial das alterações). A entidade não é obrigada a rerepresentar os períodos anteriores para refletir a aplicação das alterações. A entidade pode rerepresentar períodos anteriores somente se for possível sem o uso de percepção posterior.

45J. Ao aplicar pela primeira vez as alterações descritas no item 45G, a entidade que aplica a isenção temporária do CPC 48, de acordo com os contratos de seguro do CPC 11, não é obrigada a rerepresentar os períodos anteriores para refletir a aplicação das alterações. A entidade pode rerepresentar períodos anteriores somente se for possível sem o uso de percepção posterior.

45K. Se a entidade não rerepresentar os períodos anteriores, aplicando o item 45I ou o item 45J, na data da aplicação inicial das alterações, deve reconhecer em lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) qualquer diferença entre:

- (a) o valor contábil anterior das participações em longo prazo descritas no item 14A nessa data; e
- (b) o valor contábil dessas participações em longo prazo nessa data.

8. Inclui o item B33CA no CPC 19 (R2) – Negócios em Conjunto, que passa a vigorar com a seguinte redação:

B33CA. A parte que participa, mas não tem controle conjunto de uma operação conjunta, pode obter o controle conjunto da operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, conforme definido no CPC 15. Nesses casos, participações anteriormente detidas em operação conjunta não devem ser remensuradas.

9. Altera os itens 6 e 14 no CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos, que passam a vigorar com as seguintes redações:

6. Custos de empréstimos podem incluir:

- (a) (...)
- (d) juros sobre passivos de arrendamento mercantil reconhecidos de acordo com o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e
- (e) (...)

14. À medida que a entidade toma recursos emprestados sem destinação específica e os utiliza com o propósito de obter ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização, aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com o ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos aplicáveis a todos os empréstimos da entidade que estiveram vigentes durante o período. No entanto, a entidade deve

excluir desse cálculo os custos de empréstimos aplicáveis aos empréstimos feitos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável até que todas as atividades necessárias para preparar esse ativo para uso ou venda pretendidos estejam completas. O montante dos custos de empréstimos, que a entidade capitalizar durante o período, não deve exceder o montante dos custos de empréstimos incorridos durante esse período.

10. Altera o item 5 no CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que passa a vigorar com a seguinte redação:

5. Quando outro pronunciamento tratar de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade deve aplicar esse pronunciamento em vez do presente pronunciamento. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos pronunciamentos relativos a:

(a) (...)

(c) arrendamento mercantil (ver o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil). No entanto, este pronunciamento aplica-se a qualquer arrendamento que se torne oneroso antes da data de início do arrendamento, conforme definido no CPC 06. Este pronunciamento também deve ser aplicado a arrendamentos em curto prazo e arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor, contabilizado de acordo com o item 6 do CPC 06, e que se tornaram onerosos;

(d) (...)

11. Altera o item 123 no CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que passa a vigorar com a seguinte redação:

123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, além das que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

(a) (eliminada pela Revisão CPC 12)

(b) quando substancialmente todos os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e, para arrendadores, os ativos sujeitos a arrendamento são transferidos para outras entidades;

(c) (...)

12. Altera os itens 5, 6, 10, 29 e 44, exclui os itens 4 e 27 no CPC 27 – Ativo Imobilizado, que passam a vigorar com as seguintes redações:

4. Eliminado.

5. A entidade que use o modelo de custo para propriedade para investimento, em conformidade com o CPC 28 – Propriedade para Investimento, deve utilizar o modelo de custo deste pronunciamento para propriedade para investimento próprio.

6. Os seguintes termos são usados neste pronunciamento, com os significados especificados:

(...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.

27. Eliminado.

29. Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei⁽¹⁾, a entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item 31 como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

⁽¹⁾ A reavaliação de bens tangíveis e intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei n.º 11.638/2007, que alterou a Lei n.º 6.404/1976.

44. A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e deve depreciá-los separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave. De forma similar, se o arrendador adquire o ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado.

13. Altera os itens 5, 7, 8, 9, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 74, 75, 77 e 78, inclui os itens 19A, 29A e 40A e exclui os itens 3, 6, 25, 26 e 34 no CPC 28 – Propriedade para Investimento, que passam a vigorar com as seguintes redações:

3. Eliminado.

5. Os termos que se seguem são usados neste pronunciamento com os significados especificados:
(...)

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- (b) venda no curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

6. Eliminado.

7. As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante. Por isso, a propriedade para investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários. A produção ou o fornecimento de bens ou serviços (ou o

uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento. O CPC 27 – Ativo Imobilizado aplica-se à propriedade própria ocupada pelo proprietário e o CPC 06 aplica-se à propriedade ocupada pelo proprietário mantida por arrendamento como ativo de direito de uso.

8. O que se segue são exemplos de propriedades para investimento:

(a) (...)

(c) edifício que seja propriedade da entidade (ou ativo de direito de uso relativo a edifício mantido pela entidade) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(d) (...)

9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades para investimento, estando, por isso, fora do alcance deste pronunciamento:

(a) (...)

(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver CPC 27 e CPC 06), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;

(d) (...)

19A. A propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso deve ser reconhecida de acordo com o CPC 06.

25. Eliminado.

26. Eliminado.

29A. A propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso deve ser mensurada inicialmente ao custo de acordo com o CPC 06.

30. Com as exceções indicadas no item 32A, a entidade deve escolher como sua política contábil o método do valor justo, descrito nos itens 33 a 55, ou o método do custo, descrito no item 56, e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

34. Eliminado.

40A. Quando o arrendatário utilizar o modelo de valor justo para mensurar a propriedade para investimento que é mantida como ativo de direito de uso, deve mensurar o ativo de direito de uso, e não a propriedade subjacente, ao valor justo.

41. O CPC 06 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso. O item 33 exige que a propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso seja remensurada, se necessário, pelo valor justo, se a entidade escolher o modelo de valor justo. Quando os pagamentos de arrendamento são efetuados a taxas de mercado, o valor justo da propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso na aquisição, líquido de todos os pagamentos de arrendamento esperados (incluindo os relativos a passivos de arrendamento reconhecidos), deve ser zero. Assim, remensurar o ativo de direito de uso de arrendamento do custo, de acordo com o CPC 06, para o valor justo, de acordo com o item 33 (tendo em conta os requisitos do item 50), não deve resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a

não ser que o valor justo seja mensurado em momentos diferentes. Isso pode ocorrer quando for feita a escolha para aplicar o método do valor justo após o reconhecimento inicial.

50. Ao determinar o valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve computar duplamente ativos ou passivos que estejam reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) (...)

(d) o valor justo da propriedade para investimento, mantida por arrendatário como ativo de direito de uso, reflete os fluxos de caixa esperados (incluindo os pagamentos variáveis de arrendamento que se espera que se tornem exigíveis). Em conformidade, se a avaliação obtida para a propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de arrendamento reconhecido para atingir o valor contábil da propriedade para investimento, utilizando o método do valor justo.

53. Há presunção refutável de que a entidade pode confiavelmente mensurar o valor justo de propriedade para investimento em base contínua. Porém, em casos excepcionais, quando a entidade adquire pela primeira vez a propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade para investimento na sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após a alteração de uso), há clara evidência de que o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua. Isso ocorre quando, e apenas quando, o mercado de propriedades comparáveis está inativo (por exemplo, há poucas transações recentes, preços cotados não são atuais ou preços de transação observados indicam que o vendedor foi forçado a vender) e quando não estão disponíveis mensurações alternativas confiáveis de valor justo (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa descontados). Se a entidade concluir que o valor justo de propriedade para investimento em construção não é mensurável com confiabilidade, mas for esperado que o valor justo da propriedade seja mensurável com confiabilidade quando a construção for concluída, a propriedade para investimento em construção deve ser mensurada ao custo até que seu valor justo se torne confiavelmente mensurável ou a construção seja concluída (o que ocorrer primeiro). Se a entidade concluir que o valor justo de propriedade para investimento (outra que não a propriedade para investimento em construção) não é confiavelmente mensurável, a entidade deve mensurar essa propriedade para investimento utilizando o método do custo do CPC 27 – Ativo Imobilizado para propriedade para investimento própria ou, de acordo com o CPC 06, para propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso. O valor residual da propriedade para investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve continuar a aplicar o CPC 27 ou o CPC 06 até a alienação da propriedade para investimento.

53A. Uma vez que a entidade se torne capaz de mensurar confiavelmente o valor justo de propriedade para investimento em construção que tenha sido previamente avaliada ao custo, deve mensurar essa propriedade pelo valor justo. Assim que a construção estiver completada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado confiavelmente. Se esse não for o caso, de acordo com o item 53, a propriedade deve ser contabilizada pelo método do custo, de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado, para ativos próprios, ou com o CPC 06, para propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso.

54. Nos casos excepcionais em que a entidade seja compelida, pela razão dada no item 53, a mensurar a propriedade para investimento, utilizando o método do custo de acordo com o CPC 27 ou com o CPC 06, ela deve mensurar todas as suas outras propriedades para investimento pelo valor justo, inclusive as propriedades para investimento em construção. Nesses casos, embora a entidade possa usar o método do custo para uma propriedade para investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o método do valor justo.

56. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o modelo do custo deve mensurar a propriedade para investimento:

- (a) de acordo com o CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, se atender aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou está incluído em grupo para alienação que seja classificado como mantido para venda);
- (b) de acordo com o CPC 06, se é mantido por arrendatário como ativo de direito de uso e não é mantido para venda, de acordo com o CPC 31; e
- (c) de acordo com os requisitos do CPC 27 para o modelo do custo em todos os outros casos.

60. Para a transferência de propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização, de acordo com o CPC 27, o CPC 06 ou o CPC 16, deve ser o seu valor justo na data da alteração de uso.

61. Se o imóvel ocupado pelo proprietário se tornar propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, a entidade deve aplicar o CPC 27 para propriedade própria e o CPC 06 para propriedade mantida por arrendatário como ativo de direito de uso até a data da alteração do uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil do imóvel, de acordo com o CPC 27 ou com o CPC 06 e o seu valor justo, conforme descrito no item 62.

62. Até a data em que o imóvel ocupado pelo proprietário se torne propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo, a entidade deve depreciar a propriedade (ou o ativo de direito de uso) e deve reconhecer quaisquer perdas por redução no valor recuperável (*impairment*) que tenham ocorrido. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil da propriedade, de acordo com o CPC 27 ou o CPC 06, e o seu valor justo da seguinte forma:

(a) (...)

67. A alienação de propriedade para investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de arrendamento financeiro. A data de alienação da propriedade para investimento, que é vendida, é a data em que o recebedor obtém o controle da propriedade para investimento, de acordo com os requisitos do CPC 47, que determinam quando a obrigação de *performance* é satisfeita. O CPC 06 é aplicável à alienação efetuada pela celebração de arrendamento financeiro e à venda e *leaseback*.

74. As divulgações indicadas adiante são aplicáveis adicionalmente às enunciadas no CPC 06. De acordo com o CPC 06, o proprietário de propriedade para investimento proporciona as divulgações dos arrendadores acerca dos arrendamentos que tenham celebrado. O arrendatário que detenha propriedade para investimento como ativo de direito de uso proporciona divulgação dos arrendatários, como requerido pelo CPC 06, e divulgação dos arrendadores, como requerido pelo CPC 06, para qualquer arrendamento operacional que tenham celebrado.

75. A entidade deve divulgar:

- (a) (...)
- (b) eliminada;
- (c) (...)

77. Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada significativamente para a finalidade das demonstrações contábeis, como, por exemplo, para evitar contagem dupla de ativos ou passivos que sejam reconhecidos como ativos e passivos separados, conforme descrito no item 50, a entidade deve divulgar a conciliação entre a valorização obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações contábeis, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer

passivos de arrendamento reconhecidos que tenham sido novamente adicionados, e qualquer outro ajuste significativo.

78. Nos casos excepcionais referidos no item 53, quando a entidade mensurar a propriedade para investimento, usando o método do custo do CPC 27 ou de acordo com o CPC 06, a conciliação exigida pelo item 76 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade para investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades para investimento. Além disso, a entidade deve divulgar:

(a) (...)

14. Altera o item 2 no CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, que passa a vigorar com a seguinte redação:

2. Este pronunciamento não é aplicável em:

(a) (...)

(d) ativos intangíveis relacionados com atividades agrícolas (ver CPC 04 – Ativo Intangível);

(e) ativos de direito de uso decorrentes de arrendamento de terrenos relacionados à atividade agrícola (ver CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil).

15. Altera o item 20 e o título do exemplo do item 52B, exclui o item 52B, exceto o exemplo, e inclui o item 57A no CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, que passam a vigorar com as seguintes redações:

20. Os pronunciamentos, interpretações e orientações permitem ou exigem que determinados ativos sejam reconhecidos contabilmente ao valor justo ou, quando permitido legalmente, sejam reavaliados (consultar, por exemplo, o CPC 27 – Ativo Imobilizado, o CPC 04 – Ativo Intangível, CPC 48 – Instrumentos Financeiros, o CPC 28 – Propriedade para Investimento e o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil). Em algumas jurisdições, a reavaliação ou outra remensuração de ativo ao valor justo afetam o lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período atual. Como resultado, a base fiscal do ativo deve ser ajustada e não surge nenhuma diferença temporária. Em outras jurisdições, a reavaliação ou a remensuração de ativo não afeta o lucro tributável no período de reavaliação ou remensuração e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não deve ser ajustada. Entretanto, a recuperação futura do valor contábil resultará em fluxo tributável de benefícios econômicos para a entidade, e o valor, que será dedutível para fins fiscais, difere do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e dá margem a ativo ou passivo fiscal diferido. Isso é verdadeiro mesmo se:

(a) (...)

52B. Eliminado.

Exemplo ilustrativo dos itens 52A e 57A

57A. A entidade deve reconhecer o efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos, conforme definido no CPC 48, quando reconhecer o passivo para pagar o dividendo. O efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos está ligado mais diretamente a transações ou a eventos passados que geraram lucros distribuíveis do que às distribuições aos proprietários. Por conseguinte, a entidade deve reconhecer o efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos no resultado, em outros resultados abrangentes ou em instrumentos patrimoniais da mesma forma que a entidade originalmente reconheceu essas transações ou eventos passados.

16. Altera os itens 57, 99, 120, 123, 125, 126 e 156 e inclui os itens 101A, 122A e 123A no CPC 33 – Benefícios a Empregados, que passam a vigorar com as seguintes redações:

57. A contabilização de planos de benefício definido pela entidade envolve os seguintes passos:

(...)

(c) determinar os valores a serem reconhecidos no resultado:

(i) custo do serviço corrente (ver itens 70 a 74 e 122A);

(...)

99. Quando determinar o custo do serviço passado ou o ganho ou a perda na liquidação, a entidade deve remensurar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, utilizando o valor justo dos ativos do plano e as premissas atuariais correntes (incluindo taxas de juros de mercado e outros preços de mercado correntes) que reflitam:

(a) os benefícios oferecidos em conformidade com o plano e os ativos do plano antes da alteração, redução (*encurtamento/curtailment*) ou liquidação do plano; e

(b) os benefícios oferecidos em conformidade com o plano e os ativos do plano após a alteração, redução ou liquidação do plano.

101A. Quando ocorrer alteração, redução ou liquidação do plano, a entidade deve reconhecer e mensurar o custo do serviço passado, ou o ganho ou a perda na liquidação, de acordo com os itens 99 a 101 e 102 a 112. Ao fazê-lo, a entidade não deve considerar o efeito do teto de ativos. A entidade deve então determinar o efeito do teto do ativo após a alteração, redução ou liquidação do plano e deve reconhecer qualquer alteração nesse efeito, de acordo com o item 57(d).

120. A entidade deve reconhecer os componentes de custo de benefício definido, exceto na medida em que outro pronunciamento exigir ou permitir a sua inclusão no custo do ativo, da seguinte maneira:

(a) custo do serviço (ver itens 66 a 112 e 122A) no resultado;

(b) (...)

122A. A entidade deve determinar o custo do serviço atual utilizando as premissas atuariais determinadas no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, ela deve determinar o custo do serviço atual pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, utilizando as premissas atuariais utilizadas para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido de acordo com o item 99(b).

123. A entidade deve determinar os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, multiplicando o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido pela taxa de desconto especificada no item 83.

123A. Para determinar os juros líquidos de acordo com o item 123, a entidade deve utilizar o passivo (ativo) líquido de benefício definido e a taxa de desconto determinada no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar os juros líquidos pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, utilizando:

(a) o passivo (ativo) líquido de benefício definido determinado, de acordo com o item 99(b); e

(b) a taxa de desconto utilizada para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99(b).

Ao aplicar o item 123A, a entidade também deve levar em consideração quaisquer alterações no passivo (ativo) líquido de benefício definido durante o período resultante de contribuições ou de pagamentos de benefícios.

125. A receita de juros sobre ativos do plano é o componente de retorno sobre os ativos do plano e deve ser determinada, multiplicando-se o valor justo dos ativos do plano pela taxa de desconto especificada no item 123A. A entidade deve determinar o valor justo dos ativos do plano no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar a receita de juros pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, considerando os ativos do plano utilizados para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99(b). Ao aplicar o item 125, a entidade também deve levar em consideração qualquer alteração nos ativos do plano mantidos durante o período resultante de contribuições ou de pagamentos de benefícios. A diferença entre a receita de juros sobre ativos do plano e o retorno sobre ativos do plano deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

126. Os juros sobre o efeito do teto de ativo (*asset ceiling*) são parte da mudança total no efeito do teto de ativo (*asset ceiling*) e devem ser determinados, multiplicando-se o efeito do teto de ativo (*asset ceiling*) pela taxa de desconto especificada no item 123A. A entidade deve determinar o efeito do teto de ativos no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar os juros sobre o efeito do teto do ativo pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, levando em conta qualquer alteração no efeito do limite de ativos, determinado de acordo com o item 101A. A diferença entre os juros sobre o efeito do teto de ativos e a mudança total no efeito do teto de ativo (*asset ceiling*) deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

156. Para outros benefícios em longo prazo a empregados, a entidade deve reconhecer o montante líquido dos seguintes valores no resultado, exceto se outro pronunciamento exigir ou permitir a inclusão no custo de ativo:

- (a) custo do serviço (ver itens 66 a 112 e 122A);
- (b) (...)

17. Altera os itens 30, B8D, B12, C4, D1, D7, D8B e D9, inclui os itens D9B a D9E e exclui o item D9A no CPC 37 (R1) – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, que passam a vigorar com as seguintes redações:

30. Quando a entidade fizer uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído (*deemed cost*), em conformidade com a Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, deve utilizar tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRS para ativo imobilizado, para propriedade para investimento ou para ativo de direito de uso (ver itens D5 e D7). Devem ser evidenciadas, para cada linha no balanço patrimonial de abertura segundo este pronunciamento:

- (a) (...)

B8D. A entidade deve aplicar os requisitos referentes à redução ao valor recuperável na Seção 5.5 da IFRS 9 (CPC 48), retrospectivamente, sujeita ao disposto nos itens B8E a B8G.

B12. Os requisitos e orientações dos itens B10 e B11 não impedem a entidade de utilizar as exceções descritas nos itens D19 a D19C relativas a instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos ao valor justo por meio do resultado.

C4. Quando a adotante pela primeira vez não aplicar a IFRS 3 (CPC 15) retrospectivamente às combinações de negócios passadas, esse procedimento tem os seguintes efeitos para tais combinações de negócios:

(a) (...)

(f) Se o ativo adquirido ou passivo assumido em combinação passada não tiver sido reconhecido pelos critérios contábeis anteriores, eles não terão o custo atribuído igual a zero no balanço patrimonial de abertura em IFRS. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer e mensurar tais itens em seu balanço patrimonial consolidado nas mesmas bases que as IFRS exigiriam para o balanço patrimonial da adquirida. Para ilustrar: se a adquirente não tiver capitalizado, em conformidade com os critérios contábeis anteriores, os arrendamentos mercantis adquiridos em combinação de negócios passada em que a adquirida era arrendatária, a adquirente deve capitalizar esses arrendamentos em suas demonstrações contábeis consolidadas, tal como a IFRS 16 – *Leases* (CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil) exigiria que a adquirida fizesse em seu balanço patrimonial em IFRS. Da mesma forma, se a adquirente não tiver reconhecido o passivo contingente pelos critérios contábeis anteriores, o qual ainda existe na data de transição para as IFRS, a adquirente deve reconhecer tal passivo contingente a menos que a IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) não permita esse reconhecimento nas demonstrações contábeis da adquirida. Inversamente, se o ativo ou o passivo foi incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) pelos critérios contábeis anteriores, mas que deveria ter sido reconhecido separadamente de acordo com a IFRS 3 (CPC 15), tal ativo ou passivo deve permanecer incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), a menos que as IFRS exijam que ele seja reconhecido nas demonstrações contábeis da adquirida.

(g) (...)

D1. A entidade pode optar por uma ou mais das seguintes isenções:

(a) (...)

(d) arrendamento mercantil (itens D9 e D9B a D9E);

(e) (...)

D7. A opção prevista no item D5 também está disponível para:

(a) propriedades para investimento, se a entidade optar pelo uso do método de custo previsto na IAS 40 – *Investment Property* (CPC 28 – Propriedade para Investimento);

(aa) ativo de direito de uso (CPC 06); e

(b) (...)

D8B. Algumas entidades detêm itens do ativo imobilizado, ativo de direito de uso ou intangível que são utilizados, ou eram utilizados anteriormente, em operações sujeitas a tarifas reguladas. O valor contábil desses itens pode incluir valores que eram determinados de acordo com as práticas contábeis anteriores, mas não se qualificam para capitalização de acordo com as IFRS. Se for esse o caso, a adotante pela primeira vez pode escolher utilizar o valor contábil de acordo com as práticas contábeis anteriores desse item na data de transição para as IFRS como custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção a um item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. Na data de transição para as IFRS, a entidade deve testar cada item para o qual essa isenção é utilizada quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a IAS 36 (CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos). Para as finalidades deste item, as operações estão sujeitas a tarifas reguladas se fornecerem bens ou serviços a clientes a preços estabelecidos por órgão autorizado, qualificado para estabelecer tarifas que vinculam os clientes e que são destinadas a recuperar os custos específicos

incorridos pela entidade ao fornecer os bens ou serviços regulados e para obter retorno específico. O retorno específico pode ser um valor mínimo ou uma faixa e não precisa ser retorno fixo ou garantido.

D9. A adotante primeira vez pode avaliar se o contrato existente na data de transição para as IFRS contém arrendamento, aplicando os itens 9 a 11 do CPC 06 a esses contratos com base em fatos e circunstâncias existentes nessa data.

D9A. Eliminado.

D9B. Quando a adotante pela primeira vez, que é arrendatária, reconhecer passivos de arrendamento e ativos de direito de uso, pode aplicar a seguinte abordagem a todos os seus contratos de arrendamento (sujeitos aos expedientes práticos descritos no item D9D):

(a) mensurar o passivo de arrendamento na data de transição para as IFRS. O arrendatário que segue essa abordagem deve mensurar esse passivo de arrendamento ao valor presente do saldo de arrendamento remanescente (ver item D9E), descontado utilizando a taxa de empréstimo incremental do arrendatário (ver item D9E) na data de transição para IFRS;

(b) mensurar o ativo de direito de uso na data de transição para as IFRS. O arrendatário deve escolher, com base em arrendamento por arrendamento, para mensurar o ativo de direito de uso pelo:

(i) seu valor contábil como se o CPC 06 tivesse sido aplicado desde a data de início do arrendamento (ver item D9E), mas descontado utilizando a taxa de empréstimo incremental do arrendatário na data de transição para as IFRS; ou

(ii) valor igual ao passivo do arrendamento, ajustado pelo valor de quaisquer pagamentos de arrendamentos antecipados ou de arrendamentos incorridos a pagar, relativos a esses arrendamentos, reconhecidos no balanço patrimonial imediatamente antes da data de transição para as IFRS;

(c) aplicar o CPC 01 aos ativos de direito de uso na data da transição para as IFRS.

D9C. Não obstante os requisitos do item D9B, a adotante pela primeira vez que é arrendatária deve mensurar o ativo de direito de uso pelo valor justo na data de transição para as IFRS para arrendamentos que atendam à definição de propriedade para investimento no CPC 28 e são mensurados utilizando o modelo de valor justo no CPC 28 a partir da data de transição para as IFRS.

D9D. A adotante pela primeira vez, que é arrendatária, pode utilizar um ou mais dos seguintes itens na data de transição para as IFRS, aplicadas com base em arrendamento por arrendamento:

(a) aplicar uma única taxa de desconto à carteira de arrendamento com características razoavelmente similares (por exemplo, prazo de arrendamento restante similar para uma classe similar de ativos subjacentes em ambiente econômico similar);

(b) optar por não aplicar os requisitos do item D9B aos arrendamentos para os quais o prazo de arrendamento (ver item D9E) termina dentro de 12 meses da data de transição para as IFRS. Em vez disso, a entidade deve contabilizar (incluindo a divulgação de informações sobre) esses arrendamentos como se fossem arrendamentos em curto prazo contabilizados de acordo com o item 6 do CPC 06;

(c) optar por não aplicar os requisitos do item D9B aos arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8 do CPC 06). Em vez disso, a entidade deve contabilizar (incluindo a divulgação de informações sobre) esses arrendamentos de acordo com o item 6 do CPC 06;

(d) excluir os custos iniciais diretos (ver item D9E) da mensuração do ativo de direito de uso na data da transição para as IFRS;

(e) utilizar a percepção posterior, como na determinação do prazo do arrendamento, se o contrato contiver opções para estender ou encerrar o contrato de arrendamento.

D9E. Pagamento de arrendamento, arrendatário, taxa de empréstimo incremental do arrendatário, data de início do arrendamento, custos iniciais diretos e prazo de arrendamento são termos definidos no CPC 06 e devem ser utilizados neste pronunciamento com o mesmo significado.

18. Altera os itens AG9, AG10 e AG36 no CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, que passam a vigorar com as seguintes redações:

AG9. O contrato de arrendamento geralmente cria o direito do arrendador de receber, e a obrigação do arrendatário de pagar, um fluxo de pagamentos que são equivalentes à combinação de principal e juros em contrato de financiamento. O arrendador deve contabilizar seu investimento no valor a receber em arrendamento financeiro, em vez do próprio ativo subjacente que está sujeito a arrendamento financeiro. Por conseguinte, o arrendador deve considerar o arrendamento financeiro como instrumento financeiro. Nos termos do CPC 06, o arrendador não deve reconhecer seu direito a receber pagamentos de arrendamento sob contrato de arrendamento operacional. O arrendador deve continuar a contabilizar o próprio ativo subjacente em vez de qualquer valor a receber no futuro no âmbito do contrato. Por conseguinte, o arrendador não deve considerar o arrendamento operacional como instrumento financeiro, exceto no que se refere aos recebimentos individuais correntes a receber e a pagar pelo arrendatário.

AG10. Ativos tangíveis (como estoques, instalações, terrenos e equipamentos), ativo de direito de uso e ativos intangíveis (como patentes e marcas) não são ativos financeiros. O controle de tais ativos tangíveis, ativos de direito de uso e ativos intangíveis criam a oportunidade de geração de caixa ou outro ativo financeiro, mas não dão direito ao recebimento de outro ativo financeiro ou caixa.

AG36. As ações da própria entidade não devem ser reconhecidas como ativo financeiro independentemente da razão pela qual elas foram adquiridas. O item 33 requer que a entidade que adquira suas próprias ações deduza esses instrumentos patrimoniais do patrimônio líquido (ver também o item 33A). No entanto, quando a entidade mantém suas próprias ações em conta em nome de terceiros, como a instituição financeira que mantém suas próprias ações em nome do cliente, por exemplo, existe uma relação de agência e como resultado essas ações não devem ser incluídas no balanço patrimonial da entidade.

19. Altera os itens 29 e B11D no CPC 40 (R1) – Instrumentos Financeiros: Evidenciação, que passam a vigorar com as seguintes redações:

29. Divulgações de valor justo não são exigidas:

- (a) (...)
- (c) para contrato que contenha característica de participação discricionária (como descrito no CPC 11 – Contratos de Seguro) se o valor justo dessa característica não puder ser mensurado de maneira confiável; ou
- (d) para passivos de arrendamento.

B11D. Os montantes contratuais evidenciados na análise de vencimentos requerido pelo item 39(a) e (b) são os fluxos de caixa contratuais não descontados, por exemplo:

- (a) passivos brutos de arrendamento (antes de deduzir os encargos financeiros);
- (b) (...)

20. Altera os itens 97, B66 e B70 e substitui a expressão “obrigação(ões) de desempenho” por “obrigação(ões) de *performance*” no CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, que passam a vigorar com as seguintes redações:

97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:

(a) (...)

(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas, equipamentos e ativo de direito de uso utilizados no desempenho do contrato);

(d) (...)

B66. Se a entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou a termo), o cliente não obtém o controle do ativo porque está limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter praticamente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo, ainda que o cliente venha a ter a posse física do ativo. Consequentemente, a entidade deve contabilizar o contrato de uma das seguintes formas:

(a) arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48; ou

(b) (...)

B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente efetivamente pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48.

CPC 48 – Instrumentos Financeiros

21. Altera os itens 2.1, B4.1.11, B4.1.12 e B4.3.8 e inclui os itens 7.2.29 a 7.2.34 e seu título, e B4.1.12A no CPC 48 – Instrumentos Financeiros, que passam a vigorar com as seguintes redações:

2.1 Este pronunciamento deve ser aplicado por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto:

(a) (...)

(b) direitos e obrigações previstos em arrendamentos aos quais deve ser aplicado o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil. Entretanto:

- (i) os recebíveis de arrendamento financeiro (ou seja, investimentos líquidos em arrendamento financeiro) e recebíveis de arrendamento operacional reconhecidos por arrendador estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento e de redução ao valor recuperável deste pronunciamento;
 - (ii) passivos de arrendamento reconhecidos por arrendatário estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento do item 3.3.1 deste pronunciamento; e
 - (iii) derivativos que estão embutidos em arrendamentos estão sujeitos aos requisitos de derivativos embutidos deste pronunciamento;
- (c) (...)

Transição para recursos de pagamento antecipado com compensação negativa

7.2.29 A entidade deve aplicar a inclusão e as alterações dos itens B4.1.11(b), B4.1.12(b) e B4.1.12A de forma retrospectiva de acordo com o CPC 23, exceto conforme especificado nos itens 7.2.30 a 7.2.34.

7.2.30 A entidade, que aplicar pela primeira vez essas alterações ao mesmo tempo em que aplicar pela primeira vez esta norma, deve utilizar o disposto nos itens 7.2.1 a 7.2.28 em vez do disposto nos itens 7.2.31 a 7.2.34.

7.2.31 A entidade, que aplicar pela primeira vez essas alterações após a primeira aplicação desta norma, deve aplicar os itens 7.2.32 a 7.2.34. A entidade também deve aplicar os outros requisitos de transição desta norma necessários para a aplicação dessas alterações. Para esse propósito, as referências à data da aplicação inicial devem ser lidas como referentes ao início do período de relatório em que a entidade aplicar pela primeira vez essas alterações (data de aplicação inicial dessas alterações).

7.2.32 No que diz respeito à designação de ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, a entidade:

- (a) deve revogar a designação anterior de ativo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado se essa designação tiver sido feita anteriormente, de acordo com a condição do item 4.1.5, mas essa condição não é mais satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações;
- (b) pode designar o ativo financeiro conforme mensurado pelo valor justo por meio do resultado, se essa designação não tiver cumprido previamente a condição do item 4.1.5, mas essa condição está agora satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações;
- (c) deve revogar a designação anterior de passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação tiver sido feita anteriormente de acordo com o disposto no item 4.2.2(a), mas essa condição não é mais satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações; e
- (d) pode designar o passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado se essa designação não preencher previamente a condição no item 4.2.2(a), mas essa condição está agora satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações.

Essas designação e revogação devem ser feitas com base nos fatos e circunstâncias que existem na data da aplicação pela primeira vez dessas alterações. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.33 A entidade não é obrigada a rerepresentar períodos anteriores para refletir a aplicação dessas alterações. A entidade pode rerepresentar períodos anteriores se, e somente se, for possível sem o uso de percepção posterior e as demonstrações contábeis rerepresentadas refletirem todos os requisitos deste pronunciamento. Se a entidade não rerepresentar períodos anteriores, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período de relatório anual – que inclui a data de aplicação inicial dessas alterações – em lucros

acumulados retidos (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações.

7.2.34 No período de relatório que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações, a entidade deve divulgar as seguintes informações na data da aplicação inicial para cada classe de ativos financeiros e passivos financeiros que foram afetados por essas alterações:

- (a) a categoria de mensuração anterior e o valor contábil determinado imediatamente antes de aplicar essas alterações;
- (b) a nova categoria de mensuração e o valor contábil determinado após a aplicação dessas alterações;
- (c) o valor contábil de quaisquer ativos financeiros e passivos financeiros no balanço patrimonial que anteriormente foram designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado, mas não são mais assim designados; e
- (d) os motivos de qualquer designação ou redesignação de ativos financeiros ou passivos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado.

B4.1.11 Os exemplos a seguir são exemplos de termos contratuais que resultam em fluxos de caixa contratuais, que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto:

- (a) taxa de juros variável, que consiste em contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao valor do principal em aberto durante período de tempo específico (a contraprestação pelo risco de crédito pode ser determinada somente no reconhecimento inicial, e então pode ser fixada) e por outros custos e riscos básicos de empréstimo, bem como pela margem de lucro;
- (b) termo contratual que permite ao emitente (ou seja, devedor) pagar antecipadamente o instrumento de dívida ou que permite ao titular (ou seja, credor) revender o instrumento de dívida ao emissor antes do seu vencimento e o valor do pagamento antecipado representar substancialmente valores não pagos do principal ou de juros sobre o valor do principal em aberto, que podem incluir contraprestação razoável pela rescisão antecipada do contrato; e
- (c) termo contratual que permite ao emitente ou ao titular prorrogar o prazo contratual do instrumento de dívida (ou seja, opção de prorrogação) e os termos da opção de prorrogação resultarem em fluxos de caixa contratuais durante o período de prorrogação, que constituam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, que podem incluir contraprestação adicional razoável pela prorrogação do contrato.

B4.1.12 Apesar do disposto no item B4.1.10, o ativo financeiro, que, também, atenda à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b), mas não faz isso somente como resultado do termo contratual que permite (ou exige) que o emitente pague antecipadamente o instrumento de dívida ou permite (ou exige) que o titular revenda o instrumento de dívida ao emitente antes do vencimento, é elegível para ser mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (sujeito ao cumprimento da condição descrita no item 4.1.2(a) ou da condição descrita no item 4.1.2A(a)) se:

- (a) a entidade adquirir ou conceder o ativo financeiro com ágio ou deságio em relação ao valor nominal contratual;
- (b) o valor do pagamento antecipado representar substancialmente o valor nominal contratual e juros contratuais acumulados (em aberto), que podem incluir contraprestação razoável pela rescisão antecipada do contrato; e
- (c) quando a entidade inicialmente reconhecer o ativo financeiro, o valor justo do elemento de pagamento antecipado for insignificante.

B4.1.12A Para efeitos de aplicação do disposto nos itens B4.1.11(b) e B4.1.12(b), independentemente do evento ou circunstância que cause a rescisão antecipada do contrato, uma

parte pode pagar ou receber compensação razoável pela rescisão antecipada. Por exemplo, uma parte pode pagar ou receber compensação razoável quando optar por rescindir o contrato antecipadamente (ou, de maneira diferente, por provocar a rescisão antecipada).

B4.3.8 As características e os riscos econômicos do derivativo embutido são estreitamente relacionados às características e riscos econômicos do contrato principal, nos exemplos a seguir. Nesses exemplos, a entidade não deve contabilizar o derivativo embutido separadamente do contrato principal.

(a) (...)

(f) O derivativo embutido em contrato de arrendamento principal está estreitamente relacionado ao contrato principal, se o derivativo embutido for representado por: (i) índice relacionado à inflação, como, por exemplo, índice de pagamentos de arrendamento ao índice de preços ao consumidor (desde que o arrendamento não seja alavancado e o índice esteja relacionado à inflação no próprio ambiente econômico da entidade), (ii) pagamentos variáveis de arrendamento baseados nas respectivas vendas ou (iii) pagamentos variáveis de arrendamento baseados em taxas de juros variáveis.

(g) (...)

22. Altera o título Referências na ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão, que passa a vigorar com a seguinte redação:

ALTERADO

- CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro
- CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade
- CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação
- CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
- ~~CPC 17 – Contratos de Construção~~ (Eliminado pela Revisão CPC 12)
- CPC 27 – Ativo Imobilizado
- CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil
- ~~CPC 30 – Receitas~~ (Eliminado pela Revisão CPC 12)
- CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais
- CPC 20 – Custos de Empréstimos
- CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação
- CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos
- CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
- CPC 04 – Ativo Intangível
- ~~CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração~~ (Eliminado pela Revisão CPC 12)
- CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (Incluído pela Revisão CPC 12)
- CPC 48 – Instrumentos Financeiros (Incluído pela Revisão CPC 12)
- ~~ICPC 03 – Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil, parte A: Determinação se um Contrato contém Arrendamento~~ Eliminado

23. Altera o item 2 na ICPC 12 – Mudanças em Passivos Financeiros, Restauração e Outros Passivos Similares, que passa a vigorar com a seguinte redação:

2. Esta interpretação é aplicável às mudanças na mensuração de qualquer passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar que:

- (a) seja reconhecido como parte do custo de item do imobilizado, de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado, ou como parte do custo de ativo de direito de uso de acordo com o CPC 06; e
- (b) (...)