

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia.

Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

REFERÊNCIAS

- Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras
- IFRS 1 Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro
- IFRS 7 Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações
- IFRS 9 Instrumentos Financeiros
- IFRS 15 Rêdito de Contratos com Clientes
- IFRS 16 Locações
- IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros
- IAS 16 Ativos Fixos Tangíveis
- IAS 17 Locações
- IAS 20 Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo
- IAS 23 Custos de Empréstimos Obtidos
- IAS 32 Instrumentos Financeiros: Apresentação
- IAS 36 Imparidade de Ativos
- IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
- IAS 38 Ativos Intangíveis
- IFRIC 4 Determinar se um Acordo contém uma Locação
- SIC-29 Divulgações - Acordos de Concessão de Serviço

ANTECEDENTES

1 Em muitos países, as infraestruturas dos serviços públicos — como estradas, pontes, túneis, prisões, hospitais, aeroportos, infraestruturas de distribuição de água e redes de fornecimento de energia e de telecomunicações — têm sido tradicionalmente construídas, exploradas e mantidas pelo setor público e financiadas com base em dotações orçamentais.

2 Em alguns países, os Governos introduziram acordos de prestação contratual de serviços, com vista a incentivar a participação do setor privado no desenvolvimento, financiamento, operação e manutenção dessas infraestruturas. As infraestruturas podem já existir ou podem ser construídas durante a vigência do acordo de prestação de serviços. Um acordo na aceção desta interpretação envolve tipicamente uma entidade do setor privado (um concessionário) que constrói as infraestruturas utilizadas para prestar o serviço público ou para a sua melhoria (por exemplo, ao aumentar a sua capacidade) e que explora e mantém essas infraestruturas durante um período especificado. O concessionário é pago pelos seus serviços durante a vigência do acordo. O acordo rege-se por um contrato que estabelece os padrões de desempenho, os mecanismos de ajustamento dos preços e as disposições para a resolução de litígios. Um tal acordo é frequentemente designado como um acordo de concessão de serviços do tipo «construção-exploração-transferência» ou «pelo setor público ao privado».

3 Uma característica destes acordos de prestação de serviços é a natureza de serviço público da obrigação assumida pelo concessionário. A política pública vai no sentido de que os serviços relacionados com as infraestruturas devem ser disponibilizados ao público, independentemente da identidade da parte que presta os serviços. O acordo de prestação de serviços obriga contratualmente o concessionário a prestar os serviços ao público por conta da entidade do setor público. As características comuns são, nomeadamente, as seguintes:

- (a) A parte que atribui o acordo de prestação de serviços (entidade concedente) é uma entidade do setor público, nomeadamente um organismo da administração pública, ou uma entidade do setor privado a quem foi delegada a responsabilidade pela prestação do serviço.
- (b) O concessionário é responsável, pelo menos, pela gestão de uma parte das funções de gestão das infraestruturas e serviços conexos e não atua apenas como um agente por conta da entidade concedente.
- (c) O contrato fixa os preços iniciais a cobrar pelo concessionário e regulamenta as revisões de preços durante a vigência do acordo de prestação de serviços.
- (d) O concessionário está obrigado a transferir as infraestruturas para a entidade concedente, no final da vigência do acordo, que devem estar numa condição especificada, sem qualquer retribuição ou uma retribuição adicional reduzida, independentemente da parte que assegurou o seu financiamento inicial.

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

ÂMBITO DE APLICAÇÃO

4 A presente interpretação proporciona orientações quanto à contabilização pelos concessionários dos acordos de concessão de serviços pelo setor público ao privado.

5 A presente interpretação aplica-se aos acordos de concessão de serviços pelo setor público ao privado, se:

(a) A entidade concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infraestruturas, a quem os deve prestar e a que preço;

(b) A entidade concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo — qualquer interesse residual significativo nas infraestruturas no final da vigência do acordo.

6 As infraestruturas utilizadas, no quadro de um acordo de concessão de serviços pelo setor público ao privado, durante a totalidade da sua vida útil (a totalidade da vida dos ativos) estão abrangidas pelo âmbito da presente interpretação, caso sejam respeitadas as condições previstas no parágrafo 5(a). Os parágrafos AG1–AG8 proporcionam orientações para determinar se e em que medida os acordos de concessão de serviços pelo setor público ao privado são abrangidos pelo âmbito da presente interpretação.

7 A presente interpretação aplica-se:

(a) Às infraestruturas que o concessionário constrói ou adquire a um terceiro para efeitos do acordo de prestação de serviços;

(b) Às infraestruturas já existentes, cujo acesso ao concessionário é proporcionado pela entidade adjacente para efeitos do acordo de prestação de serviços.

8 A presente interpretação não especifica a contabilização das infraestruturas detidas e reconhecidas como ativos fixos tangíveis pelo concessionário antes da conclusão do acordo de prestação de serviços. Os requisitos em matéria de anulação do reconhecimento previstos nas IFRS (estabelecidos na IAS 16) aplicam-se a essas infraestruturas.

9 A presente interpretação não especifica a contabilização por parte dos entidade concedentes.

QUESTÕES

10 A presente interpretação estabelece princípios gerais em matéria de reconhecimento e mensuração das obrigações e direitos conexos no quadro dos acordos de concessão de serviços. Os requisitos em matéria de divulgação de informações sobre acordos de concessão de serviços estão contidos na SIC-29 Acordos de Concessão de Serviços: Divulgações. As questões tratadas na presente interpretação são as seguintes:

(a) Tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infraestruturas;

(b) Reconhecimento e mensuração da retribuição prevista nos acordos;

(c) Serviços de construção ou de valorização;

(d) Serviços operacionais;

(e) Custos de empréstimos obtidos;

(f) Tratamento contabilístico subsequente de um ativo financeiro e de um ativo intangível;

(g) Itens disponibilizados ao concessionário pela entidade concedente.

CONSENSO

Tratamento dos direitos do concessionário relativamente às infraestruturas

11 No âmbito da presente interpretação, as infraestruturas não devem ser reconhecidas como ativos fixos tangíveis do concessionário, dado que o acordo de prestação contratual de serviços não confere ao concessionário o direito de controlar o uso das infraestruturas de serviço público. O concessionário tem acesso às infraestruturas, a fim de prestar o serviço público por conta da entidade concedente, de acordo com as condições especificadas no contrato.

Reconhecimento e mensuração da retribuição dos acordos

12 Nos termos dos acordos contratuais concluídos, abrangidos pela presente interpretação, o concessionário atua como um prestador de serviços. O concessionário constrói ou valoriza as infraestruturas (serviços de construção ou de valorização) utilizadas para prestar um serviço público e opera e mantém essas infraestruturas (serviços operacionais) durante um período especificado.

13 O concessionário deve reconhecer e mensurar o rédito, de acordo com a IFRS 15, relativamente aos serviços que presta. A natureza da retribuição determina o seu tratamento contabilístico subsequente. A contabilização subsequente da retribuição recebida como um ativo financeiro e como um ativo intangível encontra-se descrita em pormenor nos parágrafos 23 a 26 infra.

Serviços de construção ou de valorização

14 O concessionário deve contabilizar serviços de construção ou valorização em conformidade com a IFRS 15.

Retribuição prestada pela entidade concedente ao concessionário

15 Caso o concessionário preste serviços de construção ou de valorização, a retribuição recebida ou a receber pelo concessionário deve ser reconhecida em conformidade com a IFRS 15. A retribuição pode corresponder a direitos sobre:

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

- (a) Um ativo financeiro;
- (b) Um ativo intangível.

16 O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro na medida em que tenha um direito contratual incondicional de receber dinheiro ou outro ativo financeiro relativamente aos serviços de construção, da parte da entidade concedente, ou segundo as instruções desta. A entidade concedente dispõe de poucos ou nenhuns poderes discricionários para evitar o pagamento, em virtude de o acordo ser, em geral, legalmente vinculativo. O concessionário tem um direito incondicional de receber dinheiro, caso a entidade concedente garanta contratualmente o pagamento ao concessionário do seguinte: (a) quantias especificadas ou determináveis ou (b) a diferença que subsista entre as quantias recebidas dos utentes do serviço público e as quantias especificadas ou determináveis, mesmo que o pagamento dependa do facto de o concessionário assegurar que as infraestruturas respeitem requisitos especificados em matéria de qualidade ou eficiência.

17 O concessionário deve reconhecer um ativo intangível na medida em que lhe seja conferido o direito (licença) de cobrar um preço aos utentes do serviço público. O direito de impor um pagamento aos utentes do serviço público não é um direito incondicional de receber dinheiro, dado que as quantias dependem da medida em que o público utiliza o serviço.

18 Caso o concessionário seja pago em relação aos serviços de construção com base, em parte, num ativo financeiro e, em parte, num ativo intangível, é necessário contabilizar separadamente cada componente da retribuição do concessionário. A retribuição recebida ou a receber por ambas as componentes deve ser reconhecida inicialmente em conformidade com a IFRS 15.

19 A natureza da retribuição fornecida pela entidade concedente ao concessionário deve ser determinada por referência às condições contratuais e, se aplicável, ao direito dos contratos em causa. A natureza da retribuição determina a contabilização subsequente descrita nos parágrafos 23 a 26. Todavia, ambos os tipos de retribuição são classificados como um ativo resultante do contrato durante o período de construção ou valorização nos termos da IFRS 15.

Serviços operacionais

20 O concessionário deve contabilizar os serviços operacionais nos termos da IFRS 15.

Obrigações contratuais de conferir às infraestruturas um nível especificado de capacidade para a prestação de serviços

21 O concessionário pode ter obrigações contratuais a respeitar a título de condição subjacente à sua licença, a fim de: (a) manter as infraestruturas em função de um nível especificado de capacidade para a prestação de serviços ou (b) restabelecer as infraestruturas uma condição especificada, antes da sua transferência para a entidade concedente no final da vigência do acordo de prestação de serviços. Estas obrigações contratuais de manter ou restabelecer as condições das infraestruturas, com exceção de qualquer elemento de valorização (ver o parágrafo 14), devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37, ou seja, de acordo com a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

Custos de empréstimos obtidos incorridos pelo concessionário

22 De acordo com a IAS 23, os custos de empréstimos obtidos que sejam imputáveis ao acordo devem ser reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, salvo se o concessionário tiver um direito contratual de receber um ativo intangível (o direito de cobrar aos utentes do serviço público). Neste caso, os custos de empréstimos obtidos, que sejam atribuíveis ao acordo, devem ser capitalizados durante a fase de construção do acordo, em conformidade com essa norma.

Ativos financeiros

23 A IAS 32 e as IFRS 7 e 9 aplicam-se aos ativos financeiros reconhecidos de acordo com os parágrafos 16 e 18.

24 A quantia devida pela entidade concedente ou exigível por esta é contabilizada de acordo com a IFRS 9, sendo mensurada pelo:

- a) Custo amortizado;
- b) Justo valor em outro rendimento integral; ou
- c) Justo valor por via dos resultados.

25 Caso a quantia devida pela entidade concedente seja mensurada pelo custo amortizado ou pelo justo valor em outro rendimento integral, a IFRS 9 exige que os juros calculados pelo método do juro efetivo sejam reconhecidos nos resultados.

Ativos intangíveis

26 A IAS 38 aplica-se aos ativos intangíveis reconhecidos de acordo com os parágrafos 17 e 18. Os parágrafos 45–47 da IAS 38 proporcionam orientações quanto à mensuração dos ativos intangíveis adquiridos em troca de um ativo ou ativos não monetários ou de uma combinação de ativos monetários e não monetários.

Itens postos à disposição do concessionário pela entidade concedente

27 De acordo com o parágrafo 11, os itens de Infraestruturas aos quais a entidade concedente deu acesso ao concessionário, para efeitos do acordo de prestação de serviços, não são reconhecidos como ativos fixos tangíveis do concessionário. A entidade concedente pode disponibilizar igualmente outros itens ao concessionário, que este pode manter ou conferir-lhes o uso que pretender. Caso esses ativos façam parte da retribuição a pagar pela entidade concedente a título da prestação dos serviços, não constituirão subsídios do governo de acordo com a definição que lhes é dada na IAS 20. Em vez disso, são contabilizados como parte do preço de transação, tal como definido na IFRS 15.

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

DATA DE EFICÁCIA

28 As entidades aplicarão a presente interpretação aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2008. No entanto, é permitido que a sua aplicação tenha início numa data anterior. Se uma entidade aplicar a presente interpretação a um período com início antes de 1 de janeiro de 2008, deve divulgar esse facto.

28D A IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes, emitida em maio de 2014, emendou a secção «Referências» e os parágrafos 13 a 15, 18 a 20 e 27. As entidades devem aplicar estas emendas quando aplicarem a IFRS 15.

28E A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou os parágrafos 23–25 e suprimiu os parágrafos 28A–28C. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

28F A IFRS 16, emitida em janeiro de 2016, emendou o parágrafo AG8 e o Apêndice B. As entidades devem aplicar estas emendas quando aplicarem a IFRS 16.

TRANSIÇÃO

29 Sem prejuízo do parágrafo 30, as alterações das políticas contabilísticas são contabilizadas em consonância com a IAS 8, ou seja, retrospectivamente.

30 Caso, no que diz respeito a qualquer acordo de prestação de serviços específico, seja impraticável para um concessionário aplicar a presente interpretação retrospectivamente no início do primeiro período apresentado, este deve:

- (a) Reconhecer os ativos financeiros e os ativos intangíveis existentes no início do primeiro período apresentado;
- (b) Utilizar a quantia anteriormente escriturada desses ativos financeiros e intangíveis (independentemente da classificação anterior) como as suas quantias a escriturar nessa data;
- (c) Testar os ativos financeiros e intangíveis reconhecidos nessa data no que diz respeito à imparidade, salvo se não for praticável, sendo, nesse caso, as quantias sujeitas a este teste em condições idênticas às da imparidade no início do período corrente.

Apêndice A

GUIA DE APLICAÇÃO

Este apêndice faz parte integrante da interpretação.

ÂMBITO (parágrafo 5)

AG1 O parágrafo 5 da presente interpretação especifica que as infraestruturas se enquadram no âmbito da interpretação, sempre que estiverem reunidas as seguintes condições:

- a) A entidade concedente controla ou regulamenta os serviços que o concessionário deve prestar com as infraestruturas, a quem os deve prestar e a que preço;
- b) A entidade concedente controla — através da propriedade, de direitos de beneficiário ou de outro modo — qualquer interesse residual significativo nas infraestruturas no final da vigência do acordo.

AG2 O controlo ou regulamentação referidos na condição (a) podem ser assegurados com base nas disposições contratuais ou de outro modo (como uma autoridade de regulamentação) e abrangerem as circunstâncias em que a entidade concedente compra a totalidade da produção assim como as circunstâncias em que uma parte ou a totalidade da produção é adquirida por outros utentes. Na aplicação desta condição, a entidade concedente e quaisquer partes relacionadas devem ser consideradas coletivamente. Caso a entidade concedente seja uma entidade do setor público, o setor público no seu conjunto, juntamente com quaisquer autoridades de regulamentação que atuem no interesse público, deve ser considerado como relacionado com uma entidade concedente, para efeitos da presente interpretação.

AG3 Para efeitos da condição (a), a entidade concedente não necessita de ter pleno controlo do preço: é suficiente que o preço seja regulamentado pela entidade concedente, pelas disposições contratuais ou pela autoridade de regulamentação, por exemplo através de um mecanismo de aplicação de tetos. No entanto, a condição deve ser aplicada à substância do acordo. As características não substantivas, como um teto que só se aplicará em circunstâncias excecionais, devem ser ignoradas. Inversamente, caso, por exemplo, um contrato implique conceder ao concessionário a liberdade de fixação de preços, sendo contudo quaisquer lucros em excesso devolvidos à entidade concedente, é imposto um teto ao retorno do concessionário e é satisfeito o elemento do teste relativo ao controlo dos preços.

AG4 Para efeitos da condição (b), o controlo da entidade concedente sobre qualquer interesse residual significativo deve restringir a capacidade prática do concessionário para vender ou dar em garantia as infraestruturas e deve conceder à entidade concedente um direito de uso contínuo ao longo de toda a vigência do acordo. O interesse residual nas infraestruturas consiste no seu valor corrente estimado, no pressuposto de já terem a idade e de estarem nas condições previstas no final da vigência do acordo.

AG5 Deve distinguir-se o controlo da gestão. Caso a entidade concedente retenha o grau de controlo descrito no parágrafo 5(a) e qualquer interesse residual significativo nas infraestruturas, o concessionário apenas gere as infraestruturas por conta da entidade concedente — apesar de, em muitos casos, pode dispor de poderes discricionários amplos em matéria de gestão.

AG6 As condições (a) e (b) identificam conjuntamente quando as infraestruturas, incluindo as eventuais substituições necessárias (ver o parágrafo 21), são controladas pela entidade concedente durante a totalidade da sua vida económica. Por exemplo, caso o

INTERPRETAÇÃO IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviços

concessionário tenha de substituir uma parte de um item das infraestruturas durante a vigência do acordo (por exemplo, o pavimento de uma estrada ou a cobertura de um edifício), o item das infraestruturas deve ser considerado como um conjunto. Por conseguinte, a condição (b) é respeitada relativamente à totalidade das infraestruturas, incluindo a parte substituída, caso a entidade concedente tenha um controlo sobre qualquer interesse residual significativo na derradeira substituição dessa parte.

AG7 O uso das infraestruturas é por vezes regulamentado parcialmente do modo descrito no parágrafo 5(a) e parcialmente desregulamentado. No entanto, estes acordos assumem uma variedade de formas:

(a) Quaisquer infraestruturas fisicamente separáveis e capazes de serem exploradas independentemente e que respeitem a definição de unidade geradora de caixa, definida na IAS 36, devem ser analisadas separadamente, caso sejam exclusivamente utilizadas para fins não regulamentados. Por exemplo, tal poder-se-á aplicar a uma ala privada de um hospital, sendo a parte restante do hospital utilizada pela entidade concedente para o tratamento de doentes no âmbito do sistema público de saúde.

(b) Sempre que as atividades puramente acessórias (como a loja de um hospital) estejam desregulamentadas, os testes de controlo devem ser aplicados como se esses serviços não existissem, dado que, nos casos em que a entidade concedente controla os serviços do modo descrito no parágrafo 5, a existência de atividades acessórias não afeta o controlo da entidade concedente sobre as infraestruturas.

AG8 O concessionário pode ter o direito de utilizar as infraestruturas separáveis descritas no parágrafo AG7, alínea a), ou as instalações utilizadas para prestar os serviços desregulamentados acessórios descritos no parágrafo AG7, alínea b). Em qualquer dos casos pode existir, em termos substantivos, uma locação da entidade concedente ao concessionário; se assim for, essa locação deve ser contabilizada de acordo com a IFRS 16.