

IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviço

Em novembro de 2006, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade emitiu a *IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviços*. Esta interpretação foi desenvolvida pelo Comitê de Interpretações.

Outras Normas introduziram pequenas alterações consequentes à *IFRIC 12*. Elas incluem a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros (Hedge Accounting e alterações à IFRS 9, à IFRS 7 e à IAS 39)* (emitida em novembro de 2013), a *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes* (emitida em maio de 2014), a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros* (emitida em julho de 2014), *IFRS 16 – Arrendamentos* (emitida em janeiro de 2016) e *Alterações a Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS* (emitida em março de 2018).

CONTEÚDO

do parágrafo

**INTERPRETAÇÃO IFRIC 12
ACORDOS DE CONCESSÃO DE SERVIÇO**

REFERÊNCIAS

CONTEXTO	1
ALCANCE	4
QUESTÕES	10
CONSENSO	11
Tratamento dos direitos do operador sobre a infraestrutura	11
Reconhecimento e mensuração da contraprestação do acordo	12
Serviços de construção ou melhoria	14
Serviços de operação	20
Custos de empréstimos incorridos pelo operador	22
Ativo financeiro	23
Ativo intangível	26
Itens fornecidos ao operador pelo concedente	27
DATA DE VIGÊNCIA	28
TRANSIÇÃO	29

APÊNDICES

A Orientação de aplicação	
B Alterações à IFRS 1 e a outras Interpretações	

PARA A ORIENTAÇÃO ANEXADA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

NOTAS INFORMATIVAS

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO

BASE PARA CONCLUSÕES

A Interpretação *IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviço* (IFRIC 12) é definida nos parágrafos 1–30 e Apêndices A e B. A IFRIC 12 está acompanhada de notas informativas, exemplos ilustrativos e uma Base para Conclusões. O alcance e a importância das Interpretações estão definidos no *Prefácio às Normas IFRS*.

Interpretação IFRIC 12

Acordos de Concessão de Serviço

Referências

- *Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras*¹
- *IFRS 1 – Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)*
- *IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgações*
- *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*
- *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*
- *IFRS 16 – Arrendamentos*
- *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*
- *IAS 16 – Imobilizado*
- *IAS 20 – Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental*
- *IAS 23 – Custos de Empréstimos*
- *IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação*
- *IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos*
- *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*
- *IAS 38 – Ativos Intangíveis*
- *SIC-29 – Acordos de Concessão de Serviço: Divulgações*²

Contexto

- 1 Em muitos países, a infraestrutura de serviços públicos – por exemplo, estradas, pontes, túneis, prisões, hospitais, aeroportos, instalações de distribuição de água, redes de fornecimento de energia e telecomunicações – tem sido tradicionalmente construída, operada e mantida pelo setor público e financiada por meio de verba do orçamento público.
- 2 Em alguns países, os governos introduziram acordos de serviços contratuais para atrair a participação do setor privado no desenvolvimento, financiamento, operação e manutenção dessa infraestrutura. A infraestrutura pode já existir, ou pode ser construída durante o período do acordo de serviço. Um acordo dentro do alcance desta Interpretação normalmente envolve uma entidade do setor privado (um operador), que constrói a infraestrutura utilizada para fornecer o serviço público ou aprimorá-lo (por exemplo, aumentando sua capacidade), e que opera e mantém essa infraestrutura por um período específico de tempo. O operador é pago por seus serviços ao longo do período do acordo. O acordo é regido por um contrato que define padrões de desempenho, mecanismos para ajuste de preços e acordos para arbitrar disputas. Esse acordo é frequentemente descrito como um acordo de concessão de serviço do tipo “construir-operar-transferir”, “restaurar-operar-transferir” ou “público para privado”.
- 3 Uma característica desses acordos de serviço é a natureza de serviço público da obrigação assumida pelo operador. A política pública se aplica aos serviços relacionados à infraestrutura a ser fornecida ao público, independente da identidade da parte que opera os serviços. O acordo de serviço obriga contratualmente o operador a fornecer os serviços ao público em nome da entidade do setor público. Outras características comuns são:

¹ A referência diz respeito à *Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASC*, adotada pelo Conselho em 2001 e em vigor quando a Interpretação foi desenvolvida.

² O título da *SIC-29*, anteriormente *Divulgação – Acordos de Concessão de Serviço*, foi alterado pela IFRIC 12.

- (a) a parte que concede o acordo de serviço (o concedente) é uma entidade do setor público, incluindo um órgão governamental, ou uma entidade do setor público à qual foi transferida a responsabilidade pelo serviço.
- (b) o operador é responsável por pelo menos parte da administração da infraestrutura e serviços relacionados e não age simplesmente como um agente em nome do concedente.
- (c) o contrato define os preços iniciais a serem cobrados pelo operador e regulamenta as revisões de preços ao longo do período do acordo de serviço.
- (d) o operador é obrigado a entregar a infraestrutura ao concedente em uma condição específica no final do período do acordo, por pequena ou nenhuma contrapartida adicional, independente de qual parte a financiou inicialmente.

Alcance

- 4 Esta Interpretação fornece orientação sobre a contabilização por operadores de acordos de concessão de serviço público para privado.
- 5 Esta Interpretação se aplica a acordos de concessão de serviço público para privado se:
 - (a) o concedente controlar ou regulamentar quais serviços o operador deve fornecer com a infraestrutura, a quem deve fornecê-los e a que preço; e
 - (b) o concedente controlar – por meio da titularidade, direito beneficiário ou outro – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo do acordo.
- 6 A infraestrutura usada em um acordo de concessão de serviço público para privado por toda a sua vida útil (ativos de vida inteira) está dentro do alcance desta Interpretação se forem cumpridas as condições do parágrafo 5(a). Os parágrafos OA1–OA8 fornecem orientação sobre a determinação se, e em qual extensão, os acordos de concessão de serviço público para privado estão dentro do alcance desta Interpretação.
- 7 Esta Interpretação se aplica à:
 - (a) infraestrutura que o operador construir ou adquirir de um terceiro para a finalidade do acordo de serviço; e
 - (b) infraestrutura existente à qual o concedente fornece acesso ao operador para a finalidade do acordo de serviço.
- 8 Esta Interpretação não especifica a contabilização de infraestrutura que foi mantida e reconhecida como imobilizado pelo operador antes de celebrar o acordo de serviço. Os requisitos de desreconhecimento das IFRS (definidos na IAS 16) se aplicam a essa infraestrutura.
- 9 Esta Interpretação não especifica a contabilização pelos concedentes.

Questões

- 10 Esta Interpretação define os princípios gerais de reconhecimento e mensuração das obrigações e direitos relacionados em acordos de concessão de serviço. Os requisitos para divulgação de informações sobre acordos de concessão de serviço estão descritos na SIC-29. As questões tratadas nesta Interpretação são:
 - (a) tratamento dos direitos do operador sobre a infraestrutura;
 - (b) reconhecimento e mensuração da contrapartida do acordo;
 - (c) serviços de construção ou melhoria;
 - (d) serviços de operação;
 - (e) custos de empréstimos;
 - (f) tratamento contábil subsequente de um ativo financeiro e de um ativo intangível; e
 - (g) itens fornecidos ao operador pelo concedente.

Consenso

Tratamento dos direitos do operador sobre a infraestrutura

- 11 A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será reconhecida como imobilizado do operador, pois o acordo de serviço contratual não transmite ao operador o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviço público. O operador possui acesso para operar a infraestrutura e fornecer o serviço público em nome do concedente, de acordo com os termos especificados no contrato.

Reconhecimento e mensuração da contrapartida do acordo

- 12 De acordo com os termos dos acordos contratuais dentro do alcance desta Interpretação, o operador age como um provedor de serviço. O operador constrói ou melhora a infraestrutura (serviços de construção ou melhoria) usada para fornecer um serviço público e opera e mantém essa infraestrutura (serviços de operação) por um período específico de tempo.
- 13 O operador reconhecerá e mensurará a receita de acordo com a *IFRS 15* para os serviços que realizar. A natureza da contrapartida determina seu tratamento contábil subsequente. A contabilização subsequente da contrapartida recebida como um ativo financeiro e como um ativo intangível é detalhada nos parágrafos 23–26 abaixo.

Serviços de construção ou melhoria

- 14 O operador contabilizará os serviços de construção ou melhoria de acordo com a *IFRS 15*.

Contraprestação dada pelo concedente ao operador

- 15 Se o operador fornecer serviços de construção ou melhoria, a contraprestação recebida ou a receber pelo operador será reconhecida de acordo com a *IFRS 15*. A contraprestação pode ser direito a:
- (a) um ativo financeiro, ou
 - (b) um ativo intangível.
- 16 O operador reconhecerá um ativo financeiro na medida em que tiver um direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente, ou conforme sua instrução, pelos serviços de construção; o concedente tem pouco, se algum, arbítrio para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é exequível por lei. O operador tem um direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir contratualmente pagar ao operador (a) valores especificados ou determináveis ou (b) a defasagem, se houver, entre os valores recebidos de usuários do serviço público e os valores especificados ou determináveis, mesmo se o pagamento for contingente à garantia pelo operador de que a infraestrutura cumpre os requisitos de qualidade ou eficiência especificados.
- 17 O operador reconhecerá um ativo intangível na medida em que receber um direito (uma licença) de cobrar os usuários do serviço público. Um direito de cobrar os usuários do serviço público não é um direito incondicional de receber caixa, pois os valores são contingentes na medida em que o público utiliza o serviço.
- 18 Se o operador for pago pelos serviços de construção, em parte por um ativo financeiro e em parte por um ativo intangível, é necessário contabilizar separadamente cada componente da contraprestação do operador. A contraprestação recebida ou a receber em relação a ambos os componentes será reconhecida inicialmente de acordo com a *IFRS 15*.
- 19 A natureza da contraprestação dada pelo concedente ao operador será determinada com base nos termos do contrato e, quando existir, pela respectiva lei contratual. A natureza da contraprestação determina a contabilização subsequente conforme descrito nos parágrafos 23–26. Entretanto, ambos os tipos de contraprestação são classificados como um ativo de contrato durante o período de construção ou de melhoria de acordo com a *IFRS 15*.

Serviços de operação

- 20 O operador contabilizará os serviços de operação de acordo com a *IFRS 15*.

Obrigações contratuais para restaurar a infraestrutura a um nível especificado de operacionalidade

- 21 O operador pode ter obrigações contratuais que precisa cumprir como uma condição de sua licença (a) para manter a infraestrutura em um nível especificado de operacionalidade ou (b) restaurar a infraestrutura a uma condição especificada antes de ser transferida ao concedente no final do acordo de serviço. Essas obrigações contratuais para manter ou restaurar a infraestrutura, exceto qualquer elemento de melhoria (*vide* parágrafo 14), serão reconhecidas e mensuradas de acordo com a *IAS 37*, ou seja, pela melhor estimativa do gasto que seria exigido para liquidar a obrigação presente no final do período de relatório.

Custos de empréstimos incorridos pelo operador

- 22 De acordo com a *IAS 23*, os custos de empréstimos atribuíveis ao acordo serão reconhecidos como uma despesa no período em que forem incorridos, exceto se o operador tiver um direito contratual de receber um ativo intangível (um direito de cobrar os usuários do serviço público). Nesse caso, os custos de empréstimos atribuíveis ao acordo serão capitalizados durante a fase de construção do acordo em conformidade com aquela Norma.

Ativo financeiro

- 23 A *IAS 32* e as *IFRS 7* e *9* se aplicam ao ativo financeiro reconhecido de acordo com os parágrafos 16 e 18.
- 24 O valor devido pelo concedente, ou conforme sua instrução, é contabilizado de acordo com a *IFRS 9* como mensurado ao:
- (a) custo amortizado; ou
 - (b) valor justo por meio de outros resultados abrangentes; ou
 - (c) valor justo por meio do resultado.
- 25 Se o valor devido pelo concedente é mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, a *IFRS 9* exige que os juros calculados utilizando o método de juros efetivos sejam reconhecidos em lucro ou prejuízo.

Ativo intangível

- 26 A *IAS 38* se aplica ao ativo intangível reconhecido de acordo com os parágrafos 17 e 18. Os parágrafos 45–47 da *IAS 38* fornecem orientação sobre a mensuração de ativos intangíveis adquiridos em troca de um ativo ou ativos não monetário(s) ou uma combinação de ativos monetários e não monetários.

Itens fornecidos ao operador pelo concedente

- 27 De acordo com o parágrafo 11, os itens de infraestrutura aos quais o concedente dá acesso ao operador para as finalidades do acordo de serviço não são reconhecidos como imobilizado do operador. O concedente também pode fornecer outros itens ao operador que o operador pode manter ou tratar como bem entender. Se esses ativos fizerem parte da contraprestação a pagar pelo concedente pelos serviços, eles não são subvenções governamentais como definido na *IAS 20*. Em vez disso, eles são contabilizados como parte do preço da transação conforme definido na *IFRS 15*.

Data de vigência

- 28 Uma entidade aplicará esta Interpretação para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2008. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar esta Interpretação para um período anterior a 1º de janeiro de 2008, ela divulgará esse fato.
- 28A–28C [Excluídos]
- 28D A *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*, emitida em maio de 2014, alterou a seção de “Referências” e os parágrafos 13–15, 18–20 e 27. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 15*.

- 28E A *IFRS 9*, tal como conforme emitida em julho de 2014, alterou os parágrafos 23–25 e excluiu os parágrafos 28A–28C. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a *IFRS 9*.
- 28F A *IFRS 16*, emitida em janeiro de 2016, alterou o parágrafo OA8. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a *IFRS 16*.

Transição

- 29 Observado o parágrafo 30, as mudanças nas políticas contábeis são contabilizadas de acordo com a *IAS 8*, ou seja, retrospectivamente.
- 30 Se, para qualquer acordo de serviço específico, for impraticável para um operador aplicar esta Interpretação retrospectivamente no início do período mais antigo apresentado, ele:
- (a) reconhecerá ativos financeiros e ativos intangíveis que existiam no início do período mais antigo apresentado;
 - (b) utilizará os valores contábeis anteriores desses ativos financeiros e ativos intangíveis (independente de sua classificação anterior) como seus valores contábeis nessa data; e
 - (c) testará ativos financeiros e ativos intangíveis reconhecidos nessa data quanto à redução ao valor recuperável, a menos que isso não seja praticável, caso em que os valores serão testados quanto à redução ao valor recuperável no início do período corrente.

Apêndice A

Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante da Interpretação.

Alcance (parágrafo 5)

- OA1 O parágrafo 5 desta Interpretação especifica que a infraestrutura está dentro do alcance da Interpretação quando forem aplicáveis as seguintes condições:
- (a) o concedente controlar ou regulamentar quais serviços o operador deve fornecer com a infraestrutura, a quem deve fornecê-los e a que preço; e
 - (b) o concedente controlar – por meio da titularidade, direito beneficiário ou outro – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo do acordo.
- OA2 O controle ou regulamentação referida na condição (a) poderia ocorrer por contrato ou de outro modo (como, por exemplo, por meio de um regulador) e inclui circunstâncias em que o concedente adquire a totalidade da produção, bem como aquelas em que parte ou totalidade da produção é comprada por outros usuários. Ao aplicar essa condição, o concedente e quaisquer partes relacionadas serão considerados em conjunto. Se o concedente for uma entidade do setor público, o setor público como um todo, juntamente com quaisquer reguladores que agem no interesse público, será considerado como relacionado ao concedente para as finalidades desta Interpretação.
- OA3 Para a finalidade da condição (a), o concedente não precisa ter o controle total do preço: é suficiente que o preço seja regulamentado pelo concedente, contrato ou regulador, por exemplo, por um mecanismo de limitação. Entretanto, a condição será aplicada à essência do acordo. As características não substanciais, tais como um teto que se aplicará somente em circunstâncias remotas, serão ignoradas. Por outro lado, se, por exemplo, a intenção de um contrato for dar liberdade ao operador para definir preços, mas qualquer lucro excedente for devolvido ao concedente, o retorno do operador é limitado e o elemento de preço do teste de controle é cumprido.
- OA4 Para a finalidade da condição (b), o controle do concedente sobre qualquer participação residual significativa deve tanto restringir a capacidade prática do operador de comprar a infraestrutura ou oferecê-la como garantia, quanto dar ao concedente um direito contínuo de uso ao longo do período do acordo. A participação residual na infraestrutura é o valor corrente estimado da infraestrutura como se ela já tivesse a idade e estivesse na condição esperada no final do período do acordo.
- OA5 O controle deve ser diferenciado da administração. Se o concedente retiver tanto o grau de controle descrito no parágrafo 5(a) quanto qualquer participação residual significativa na infraestrutura, o operador está somente gerenciando a infraestrutura em nome do concedente – ainda que, em muitos casos, ele possa ter ampla liberdade gerencial.
- OA6 As condições (a) e (b) em conjunto identificam quando a infraestrutura, incluindo quaisquer substituições necessárias (*vide* parágrafo 21), são controladas pelo concedente durante toda a sua vida econômica. Por exemplo, se o operador tiver que substituir parte de um item da infraestrutura durante o período do acordo (por exemplo, o asfalto de uma estrada ou o telhado de um prédio), o item de infraestrutura será considerado como um todo. Desse modo, a condição (b) é cumprida em relação à totalidade da infraestrutura, incluindo a parte que é substituída, se o concedente controlar qualquer participação residual significativa na substituição final dessa parte.
- OA7 Algumas vezes, o uso da infraestrutura é em parte regulamentado da maneira descrita no parágrafo 5(a) e em parte não regulamentado. Entretanto, esses argumentos assumem diversas formas:
- (a) qualquer infraestrutura que for fisicamente separável e capaz de ser operada de forma independente e atender à definição de uma unidade geradora de caixa, conforme definido na *IAS 36*, será analisada separadamente se ela for usada em sua totalidade para fins não regulamentados. Por exemplo, isso poderia se aplicar a uma ala particular de um hospital, em que o restante do hospital é utilizado pelo concedente para tratar pacientes públicos.
 - (b) quando atividades puramente auxiliares (como por exemplo, uma loja de hospital) forem não regulamentadas, os testes de controle serão aplicados como se esses serviços não existissem, pois nos casos em que o concedente controla os serviços na forma descrita no parágrafo 5, a existência de atividades auxiliares não reduz o controle da infraestrutura pelo concedente.

- OA8 O operador pode ter o direito de usar a infraestrutura separável descrita no parágrafo OA7(a), ou as instalações utilizadas para fornecer serviços não regulamentados auxiliares descritos no parágrafo OA7(b). Em ambos os casos, pode haver em essência um arrendamento do concedente ao operador; nesse caso, ele será contabilizado de acordo com a *IFRS 16*.

Apêndice B

Alterações à IFRS 1 e a outras Interpretações

As alterações neste apêndice serão aplicadas para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2008. Se uma entidade aplicar esta Interpretação para um período anterior, essas alterações serão aplicadas para esse período anterior.

* * * * *

As alterações contidas neste apêndice, quando esta Interpretação foi emitida em 2006, foram incorporadas ao texto da IFRS 1, da IFRIC 4 e da SIC-29 tal como emitidas a partir de 30 de novembro de 2006. Em novembro de 2008 foi emitida uma versão revisada da IFRS 1. Em janeiro de 2016, a IFRIC 4 foi substituída pela IFRS 16 – Arrendamentos.

