

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIRC

Artigo: 18.º

Assunto: Periodização do lucro tributável das empresas concessionárias

Processo: 2010 002208, com Despacho do Director-Geral, de 2010-07-29

Conteúdo:

1. Uma determinada sociedade submeteu um pedido de informação vinculativa sobre o enquadramento fiscal dos rendimentos e gastos no âmbito de uma parceria público-privada de concepção, construção e gestão de um novo estabelecimento destinado à prestação de serviços públicos.
2. O sujeito passivo integra um grupo de empresas, o qual, em consórcio com três outros grupos de empresas, foi o vencedor do concurso para a referida parceria.
3. Neste âmbito foi assinado um contrato de concessão entre o Estado e duas entidades distintas: a primeira, como gestora do estabelecimento, que se encarrega de prestar os serviços públicos; a segunda (na qual a requerente participa em mais de 50%), como gestora do edifício, que tem por objecto a concepção, construção, o financiamento, a exploração e manutenção do edifício durante o prazo de trinta anos.
4. A sociedade gestora do edifício vai desenvolver a sua actividade em dois períodos: o período de investimento e o período de operação.
5. Durante o período de investimento, esta sociedade vai obter financiamento junto da banca e dos accionistas para construir o edifício, fiscalizar a obra, gerir a sociedade e os encargos financeiros derivados da obtenção de fundos. A construção vai ser subcontratada a um agrupamento complementar de empresas (ACE).
6. Durante o período de operação, o Estado tem a obrigação de pagar à sociedade gestora do edifício uma remuneração anual, desde já estabelecida no contrato, não estando o respectivo montante dependente da procura dos serviços mas sim do cumprimento da obrigação de manter o edifício em condições adequadas para o exercício da actividade e de acesso aos utentes. Caso o edifício não esteja disponível em alguma das suas partes funcionais, podem ser aplicadas deduções à remuneração acordada.
7. A remuneração anual destina-se ao pagamento dos serviços de manutenção do edifício e dos espaços envolventes, das grandes reparações e substituição de equipamentos e instalações, dos encargos com a gestão da sociedade, do reembolso e remuneração dos empréstimos bancários e dos accionistas.
8. Tendo em conta que, no âmbito da concessão, a sociedade gestora do edifício (o concessionário) vai desenvolver a sua actividade em relação a um imóvel que é do Estado (o concedente), entende a requerente que, em termos contabilísticos, deve o concessionário aplicar a *International*

Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 12.

9. E porque tem um direito incondicional a receber uma retribuição do concedente, não estando a mesma dependente da utilização que os utentes venham a fazer dos serviços públicos, entende que a situação se enquadra no modelo do activo financeiro previsto na IFRIC 12.
10. Entende ainda a requerente que não deve ser atribuída qualquer margem à construção subcontratada ao ACE. O propósito do concessionário não é lucrar com a construção, já que a mesma reverte para o Estado, no final da concessão, mas sim com a exploração do edifício durante o período da concessão.
11. Neste contexto, o sujeito passivo requer que, para efeitos de IRC, seja aceite a adopção plena da IFRIC 12 pela entidade concessionária, nos seguintes termos:
 - Aceitação do reconhecimento de uma margem da construção de zero;
 - Mensuração do rédito pelo justo valor e custo amortizado, quer no período de construção, quer no período de exploração;
 - Custos de financiamento pelo custo amortizado;
 - Aceitação de que o julgamento do justo valor para a repartição do rédito entre período de construção e exploração é o que decorre do melhor entendimento adoptado face à informação conhecida pelo concessionário e ao seu modelo de negócio;
 - Tudo isto culminando na aceitação fiscal dos pressupostos inerentes à elaboração das demonstrações financeiras previsionais da concessão e dos resultados previsionais daí decorrentes.
12. Foi o seguinte o entendimento superiormente sancionado, após ter sido auscultado o CEF e elaborada a informação final pela DSIRC:
 - a) O contrato em causa configura um acordo de concessão de serviços abrangido pela IFRIC 12, adoptada pelo Regulamento (CE) n.º 254/2009 da Comissão, de 25 de Março de 2009 que, nos termos do ponto 1.4 do Sistema de Normalização Contabilística, é de aplicação supletiva, pelo que integra a normalização contabilística em vigor a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do Código do IRC, de acordo com a qual deve ser apurado o resultado líquido e as variações patrimoniais, positivas ou negativas, que servem de base ao apuramento do lucro tributável, sem prejuízo das correcções fiscais nos termos deste Código.
 - b) Verificam-se as condições previstas no ponto 16 da IFRIC 12 que determinam que o rédito correspondente aos serviços de construção abrangidos pelo contrato seja contabilisticamente reconhecido através de um activo financeiro pelo justo valor das remunerações a receber por estes serviços, o qual, bem como os correspondentes gastos, deve ser reconhecido para efeitos fiscais de acordo com o disposto no art.º 19.º do Código do IRC.
 - c) A consideração, pela requerente, de uma margem nula nos serviços de construção não se compatibiliza com as funções e riscos que, nos

termos do contrato, são por ela assumidos durante a fase de construção, sendo normal que esta obtivesse uma remuneração que, eventualmente, poderia ser reflectida através de uma margem operacional razoável a adicionar aos seus custos incorridos na prestação desses serviços e que não se confunde com a que será apurada pelo ACE ao qual vai ser contratada a construção do edifício.

- d) É imprescindível garantir a determinação fiável dos valores do rédito a imputar em cada fase, pelo que esse rateio obriga a que seja realizada uma avaliação independente que afira qual o justo valor do edifício após a sua conclusão. O valor assim calculado corresponde, afinal, à “quantia inicial de rédito acordada no contrato”, referida na alínea (a) do ponto 11 da IAS 11.
- e) Ainda que os normativos contabilísticos, nos casos em que o pagamento é diferido e o acordo constitua efectivamente uma transacção de financiamento, prevejam o reconhecimento do rédito das vendas e das prestações de serviços pelo justo valor da contraprestação, sendo a parte remanescente, ou seja, a diferença entre a quantia nominal e o justo valor, reconhecida como rédito de juros, o n.º 5 do art.º 18.º do Código do IRC considera como rédito a quantia nominal. Logo, existindo no Código uma regra expressa sobre a periodização dos réditos das prestações de serviços, não pode ser fiscalmente aceite a mensuração do rédito pelo justo valor da retribuição a receber.
- f) Nos termos do ponto 20 da IFRIC 12, o rédito correspondente aos serviços que a consulente preste no âmbito do acordo de concessão durante a fase de exploração devem ser reconhecidos contabilisticamente de acordo com o previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 20 – Rédito, sendo, para efeitos fiscais, imputáveis de acordo com o disposto no artigo 18.º, n.º 3, alínea b) e n.º 5, do Código do IRC.
- g) Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como gasto do período ao qual sejam imputáveis de acordo com o método do juro efectivo, sendo fiscalmente dedutíveis nos termos e condições do artigo 23.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRC.