

INTERPRETAÇÃO IFRIC 4**Determinar se um Acordo contém uma Locação**

REFERÊNCIAS

IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*

IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (tal como revista em 2003)

IAS 17 *Locações* (tal como revista em 2003)

IAS 38 *Activos Intangíveis* (tal como revista em 2004)

ANTECEDENTES

1. Uma entidade pode celebrar um acordo, compreendendo uma transacção ou uma série de transacções relacionadas, que não assuma a forma legal de uma locação mas transmita um direito de usar um activo (por exemplo, um item do activo fixo tangível) em retorno de um pagamento ou de uma série de pagamentos. Exemplos de acordos em que uma entidade (o fornecedor) pode transmitir a outra entidade (o comprador) um tal direito de usar um activo, muitas vezes juntamente com serviços relacionados, incluem:
 - acordos de fornecimentos exteriores (por exemplo, os fornecimentos exteriores das funções de processamento de dados de uma entidade),
 - acordos no sector das telecomunicações, nos quais os fornecedores de capacidade de rede celebram contratos para fornecer aos compradores direitos de capacidade,
 - contratos *take-or-pay* ou semelhantes, em que os compradores têm de fazer pagamentos especificados independentemente de receberem os produtos contratados ou serviços contratados (por exemplo, um contrato *take-or-pay* para adquirir substancialmente toda a produção de um gerador de energia de um fornecedor).
2. Esta Interpretação proporciona orientação para determinar se esses acordos são, ou contêm, locações que devam ser contabilizadas de acordo com a IAS 17. Não proporciona orientação para determinar de que forma essa locação deverá ser classificada de acordo com essa norma.
3. Em alguns acordos, o activo subjacente que é o objecto da locação é uma parte de um activo de maiores dimensões. Esta Interpretação não trata da forma como se determina quando é que uma parte de um activo de maiores dimensões é ela própria o activo subjacente para a finalidade de aplicar a IAS 17. Não obstante, os acordos em que o activo subjacente representaria uma unidade de conta, quer na IAS 16, quer na IAS 38, estão dentro do âmbito desta Interpretação.

ÂMBITO

4. Esta Interpretação não se aplica a acordos que sejam, ou contenham, locações excluídas do âmbito da IAS 17.

QUESTÕES

5. As questões tratadas nesta Interpretação são:
 - a) Como determinar se um acordo é, ou contém, uma locação conforme definido na IAS 17;
 - b) Quando é que a avaliação ou uma reavaliação de se um acordo é, ou contém, uma locação deve ser feita; e
 - c) Se um acordo for, ou contiver, uma locação, como devem ser separados os pagamentos da locação dos pagamentos por quaisquer outros elementos do acordo.

CONSENSO

Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação

6. Determinar se um acordo é, ou contém, uma locação deve basear-se na substância do acordo e exige uma avaliação de se:
- a) a realização do acordo está dependente do uso de um activo ou activos específicos (o activo); e
 - b) o acordo transmite um direito de usar o activo.

A realização do acordo está dependente do uso de um activo específico

7. Embora um activo específico possa ser explicitamente identificado num acordo, não é o objecto de uma locação se a realização do acordo não for dependente do uso do activo especificado. Por exemplo, se o fornecedor for obrigado a entregar uma quantidade especificada de bens ou serviços e tiver o direito e a capacidade de fornecer esses bens ou serviços pelo uso de outros activos não especificados no acordo, então a realização do acordo não está dependente do activo especificado e o acordo não contém uma locação. Uma obrigação de garantia que permita ou exija a substituição do mesmo activo ou de activos semelhantes quando o activo especificado não estiver a funcionar correctamente não exclui o tratamento de locação. Além disso, uma disposição contratual (contingente ou outra) que permita ou exija que o fornecedor substitua outros activos por qualquer razão em ou após uma data especificada não exclui o tratamento por locação antes da data de substituição.
8. Um activo foi implicitamente especificado se, por exemplo, o fornecedor detiver ou locar apenas um activo para cumprir a obrigação e isso não for economicamente factível ou praticável para o fornecedor cumprir a sua obrigação através do uso de activos alternativos.

O acordo transmite um direito de usar o activo

9. Um acordo transmite o direito de usar o activo se o acordo transmitir ao comprador (locatário) o direito de controlar o uso do activo subjacente. O direito de controlar o uso do activo subjacente é transmitido se qualquer uma das condições seguintes for satisfeita:
- a) O comprador tem a capacidade ou o direito de operar o activo ou de mandar outros operar o activo da forma que ele determinar enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;
 - b) O comprador tem a capacidade ou o direito de controlar o acesso físico ao activo subjacente enquanto obtém ou controla mais do que uma quantia insignificante da produção ou de outra utilidade do activo;
 - c) Os factos e as circunstâncias indicam que é uma hipótese remota que uma ou mais partes que não o comprador assumam mais do que um volume insignificante da produção ou de outro serviço público que será produzido ou gerado pelo activo durante o prazo do acordo, e o preço que o comprador irá pagar pela produção não está nem contratualmente fixado por unidade de produção nem é igual ao preço de mercado corrente por unidade de produção no momento da entrega da produção.

Avaliar ou reavaliar se um acordo é, ou contém, uma locação

10. A avaliação de se um acordo contém uma locação deve ser feita no início do acordo, sendo a data mais antiga dos acordos e a data do compromisso das partes em relação aos principais termos do acordo, com base em todos os factos e circunstâncias. A reapreciação de se o acordo contém uma locação após o início do acordo só deve ser feita se qualquer das seguintes condições for satisfeita:
- a) Há uma alteração nos termos contratuais, a não ser que a alteração apenas renove ou estenda o acordo;
 - b) Uma opção de renovação é exercida ou uma extensão do acordo é acordada pelas partes, a não ser que o prazo da renovação ou extensão tenha sido inicialmente incluído no prazo da locação de acordo com o parágrafo 4 da IAS 17. Uma renovação ou extensão do acordo que não inclua a modificação de quaisquer termos do acordo original antes do final do prazo do acordo original deve ser avaliada segundo os parágrafos 6-9 apenas no que respeita ao período de renovação ou de extensão;

- c) Há uma alteração na determinação de se a realização está dependente de um activo especificado;
 - d) Há uma alteração substancial no activo, por exemplo, uma alteração física substancial em activos fixos tangíveis.
11. Uma reapreciação de um acordo deve basear-se nos factos e circunstâncias à data da reavaliação, incluindo o restante prazo do acordo. As alterações na estimativa (por exemplo, a quantia estimada de produção a ser entregue ao comprador ou outros potenciais compradores) não iriam despoletar uma reavaliação. Se um acordo for reavaliado e se for determinado que contém uma locação (ou não contém uma locação), deve aplicar-se (ou deixar de aplicar) a contabilização de locações a partir do seguinte momento:
- a) No caso das alíneas a), c) ou d) do parágrafo 10, quando ocorrer a alteração nas circunstâncias que dá origem à reavaliação;
 - b) No caso da alínea b) do parágrafo 10, no início do período de renovação ou de extensão.

Separar pagamentos da locação de outros pagamentos

12. Se um acordo contiver uma locação, as partes do acordo devem aplicar os requisitos da IAS 17 ao elemento de locação do acordo, a não ser que estejam dispensadas desses requisitos de acordo com o parágrafo 2 da IAS 17. Em conformidade, se um acordo contiver uma locação, essa locação deve ser classificada como locação financeira ou como locação operacional de acordo com os parágrafos 7-19 da IAS 17. Outros elementos do acordo que não estejam no âmbito da IAS 17 devem ser contabilizados de acordo com outras normas.
13. Para a finalidade de aplicar os requisitos da IAS 17, os pagamentos e outras retribuições exigidos pelo acordo devem ser separados no início do acordo ou no momento de uma reavaliação do acordo naqueles que dizem respeito à locação e naqueles que dizem respeito a outros elementos com base nos seus justos valores relativos. Os pagamentos mínimos de locação conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17 incluem apenas os pagamentos da locação (isto é, o direito de usar o activo) e excluem os pagamentos de outros elementos do acordo (por exemplo, por serviços e o custo dos *inputs*).
14. Em alguns casos, a separação dos pagamentos da locação dos pagamentos de outros elementos do acordo vai exigir que o comprador use uma técnica de estimativa. Por exemplo, um comprador pode estimar os pagamentos da locação com referência a um acordo de locação relativo a um activo comparável que não contenha outros elementos, ou estimando os pagamentos dos outros elementos do acordo com referência a acordos comparáveis e depois deduzindo esses pagamentos do total de pagamentos segundo o acordo.
15. Se um comprador concluir que é impraticável separar os pagamentos com fiabilidade, ele deve:
- a) No caso de uma locação financeira, reconhecer um activo e um passivo por uma quantia igual ao justo valor do activo subjacente que foi identificado nos parágrafos 7 e 8 como o objecto da locação. Posteriormente, o passivo deve ser reduzido à medida que os pagamentos vão sendo feitos e um débito financeiro imputado sobre o passivo deve ser reconhecido usando a taxa de juro de empréstimo incremental do comprador (*);
 - b) No caso de uma locação operacional, tratar todos os pagamentos segundo o acordo como pagamentos de locação para a finalidade de cumprir os requisitos de divulgação da IAS 17, mas:
 - i) divulgar esses pagamentos separadamente dos pagamentos mínimos de locação de outros acordos que não incluam pagamentos de elementos que não sejam de locação; e
 - ii) declarar que os pagamentos divulgados também incluem pagamentos de elementos do acordo que não são de locação.

(*) Isto é, a taxa de juro de empréstimo incremental do locatário conforme definido no parágrafo 4 da IAS 17.

DATA DE EFICÁCIA

16. Uma entidade deve aplicar esta Interpretação a períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Interpretação a um período com início antes de 1 de Janeiro de 2006, ela deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

17. A IAS 8 especifica como uma entidade aplica uma alteração na política contabilística resultante da aplicação inicial de uma Interpretação. A uma entidade não é exigido que se conforme com esses requisitos quando aplicar esta Interpretação pela primeira vez. Se uma entidade usar esta dispensa, ela deve aplicar os parágrafos 6-9 da Interpretação aos acordos existentes no início do primeiro período para o qual seja apresentada informação comparativa segundo as IFRS com base nos factos e circunstâncias existentes no início desse período.
-

Apêndice

Emendas à IFRS 1 Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro

As emendas enunciadas neste apêndice deverão ser aplicadas aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2006. Se uma entidade aplicar esta norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

- A1. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham são emendadas como descrito adiante.

No parágrafo 12, a referência aos parágrafos 13-25E é alterada para 13-25F.

No parágrafo 13, as alíneas i) e j) são emendadas, e a alínea k) inserida, passando a ter a seguinte redacção:

- i) contratos de seguro (parágrafo 25D);
- j) passivos por descomissionamento incluídos no custo do activo fixo tangível (parágrafo 25E); e
- k) locações (parágrafo 25F).

Após o parágrafo 25E, são inseridos um novo título e o parágrafo 25F, com a seguinte redacção:

LOCAÇÕES

IFRIC 4 Determinar se um Acordo contém uma Locação

25F Um adoptante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 4 *Determinar se um Acordo contém uma Locação*. Portanto, um adoptante pela primeira vez pode determinar se um acordo existente à data da transição para as IFRS contém uma locação com base nos factos e circunstâncias existentes nessa data.
