

Interpretação técnica n.º 4 - direitos de emissão de gases com efeito de estufa - contabilização das licenças de emissão

I - Questão. - Face à legislação publicada sobre o assunto em epígrafe e às dúvidas suscitadas acerca da forma de contabilização das operações relativas aos direitos de emissão de gases com efeito de estufa por parte de um participante de um plano que seja operacional, delibera a comissão executiva da Comissão de Normalização Contabilística emitir a presente interpretação técnica.

Esta interpretação é aplicável a todas as empresas que adoptem o Plano Oficial de Contabilidade.

Esta interpretação não se aplica ao tratamento contabilístico a ser adoptado por corretores ou empresas intermediárias a quem não tenham sido atribuídas licenças.

II - Entendimento. - O tratamento contabilístico das licenças de emissão deve ser efectuado da seguinte forma:

1) As licenças de emissão devem ser reconhecidas como activo, quer tenham sido atribuídas gratuitamente quer tenham sido adquiridas no mercado;

2) Deve ser reconhecido como subsídio, a imputar durante o período em que se façam sentir os respectivos efeitos económicos, o justo valor das licenças de emissão atribuídas gratuitamente;

3) A responsabilidade do operador derivada da emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida como passivo;

4) No momento inicial, as licenças de emissão devem ser mensuradas:

i) Pelo respectivo justo valor quando adquiridas a título gratuito, à semelhança do preconizado no n.º 2 da directriz contabilística n.º 2 - contabilização pelo donatário de activos transmitidos de título gratuito;

ii) Pelo custo de aquisição quando adquiridas a título oneroso;

5) A mensuração subsequente das licenças de emissão far-se-á em conformidade com as disposições constantes do n.º 5.4.4 do Plano Oficial de Contabilidade;

6) A responsabilidade do operador derivada da emissão de gases com efeito de estufa deve ser mensurada pelo uso do custo histórico das licenças que possui, numa base FIFO ou, no caso de aquele ter emitido gases com efeito de estufa sem ser detentor das respectivas licenças, pelo justo valor das que tiver de adquirir para entregar à entidade coordenadora do licenciamento;

7) Devem ser divulgadas na nota 48 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados as seguintes informações:

Licenças de emissão atribuídas para o exercício, para o período 2005-2007 e para os quinquénios subsequentes;

Emissões de gases com efeito de estufa, em toneladas de dióxido de carbono equivalente;

Licenças de emissão alienadas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono, e o respectivo preço;

Licenças de emissão adquiridas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono, e o respectivo preço;

Multas, coimas e sanções acessórias relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa;

Justo valor das licenças detidas.

III - Tratamento contabilístico. - 1 - Contas a usar:

Com o objectivo de registar as operações relacionadas com as licenças de emissão de gases com efeito de estufa, pode tornar-se necessário desdobrar algumas contas do Plano Oficial de Contabilidade. A título meramente exemplificativo, indicam-se as seguintes:

Classe 2 - Terceiros:

26 - Outros devedores e credores:

268 - Devedores e credores diversos.

268X - Entidade coordenadora do licenciamento - Instituto do Ambiente.

27 - Acréscimos e diferimentos:

274 - Proveitos diferidos.

Despacho 11384/2006, de 25 de Maio - II Série nº 101

2749 - Outros proveitos diferidos.

2749X - Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito.

29 - Provisões:

29X - Provisões para responsabilidades por emissões de gases com efeito de estufa.

Classe 4 - Imobilizações:

43 - Imobilizações incorpóreas:

433 - Propriedade industrial e outros direitos.

433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

Classe 6 - Custos e perdas:

65 - Outros custos e perdas operacionais.

65X - Emissão de gases com efeito de estufa.

2 - Registos contabilísticos:

1) Atribuição de licenças de emissão a título gratuito - a conta 433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é debitada por contrapartida da conta 2749X - Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito;

2) Aquisição de licenças de emissão a título oneroso - a conta 433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é debitada por contrapartida de conta apropriada de disponibilidades ou de terceiros;

3) Emissão de gases com efeito de estufa:

Debitar-se-á a conta 65X - Emissão de gases com efeito de estufa, por contrapartida da conta 268X - Entidade coordenadora do licenciamento - Instituto do Ambiente; e simultaneamente

Há que debitar a conta 2749X - Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito por contrapartida de subconta apropriada da conta 74 - Subsídios à exploração;

4) Pela entrega de licenças à entidade coordenadora do licenciamento - a conta 268X - Entidade coordenadora do licenciamento - Instituto do Ambiente é debitada por contrapartida da conta 433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa;

5) Pela venda de licenças de emissão de gases com efeito de estufa - movimento apropriado de disponibilidades ou de terceiros, sendo creditada a conta 433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa e movimentadas as contas 7943 - Ganhos em imobilizações, ou 6943 - Perdas em imobilizações. Caso as licenças tenham sido adquiridas a título gratuito, a conta 2749X - Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito deve ser debitada por contrapartida de uma conta apropriada de proveitos e ganhos;

6) Pelo cancelamento de licenças não usadas no período do plano - a conta 433X - Licenças de emissão de gases com efeito de estufa é creditada por contrapartida da conta 2749X - Subsídios por licenças de emissão atribuídas a título gratuito, na parte que respeitar a este tipo de licenças e da apropriada conta de custos ou perdas, na parte que respeitar às licenças adquiridas a título oneroso.

IV - Fundamentos. - 1 - O quadro legal:

A Directiva n.º 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Outubro, estabelece um conjunto de normas relativas à criação na Comunidade de um regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

Esta directiva foi aprovada na sequência do Protocolo de Quioto (aprovado pela Decisão n.º 2002/358/CE, do Conselho, de 25 de Abril) - nos termos do qual a Comunidade e os seus Estados membros se obrigam a reduzir em 8%, no período de 2008-2012, as suas emissões antropogénicas de gases com efeito de estufa em relação aos níveis de 1990 - e destina-se a contribuir para o cumprimento mais eficaz dos compromissos da União Europeia e dos seus Estados membros, através da implantação de um mercado europeu de licenças de emissão de gases com efeito de estufa que seja eficiente e apresente a menor redução possível do desenvolvimento económico e do emprego.

A par desta directiva, a Decisão n.º 93/389/CE, do Conselho, de 24 de Junho, estabelece um mecanismo de monitorização das emissões comunitárias de CO2 que ajudará os Estados membros a determinar a quantidade total de licenças de emissão a atribuir.

O Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro (com as alterações que lhe foram introduzidas pelos Decretos-Leis n.os 243-A/2004, de 31 de Dezembro, e 230/2005, de 29 de Dezembro), estabelece o regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito

Despacho 11384/2006, de 25 de Maio - II Série nº 101

de estufa na Comunidade Europeia, transpondo para a ordem interna a Directiva n.º 2003/87/CE.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 53/2005, de 3 de Março, aprova o Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE), relativo ao período de 2005-2007, o qual define a metodologia e os critérios de atribuição de licenças de emissão de gases com efeito de estufa às instalações localizadas no território nacional, com base, designadamente, na estimativa das licenças de emissão necessárias até ao final do período 2005-2007, tendo em atenção as emissões históricas das instalações e ou as projecções destas emissões.

As licenças de emissão para as novas instalações serão atribuídas segundo a ordem de entrada dos pedidos de licenças de emissão de gases com efeito de estufa no Instituto do Ambiente (IA) e atenderá à utilização das melhores tecnologias disponíveis.

No período entre 2005 e 2007 serão atribuídas, a título gratuito, licenças de emissão às instalações já existentes e em cada ano serão atribuídas licenças correspondentes a um terço do montante global atribuído a cada instalação para este período.

As instalações que cessem as actividades abrangidas pelo regime de comércio de licenças de emissão de gases com efeito de estufa terão as suas licenças de emissão canceladas, excepto se estas forem transferidas para outra instalação.

As licenças de emissão que não sejam utilizadas até ao final do período de 2005-2007 serão canceladas e não poderão ser transferidas para períodos subsequentes do comércio europeu de licenças de emissão.

Será constituída uma reserva de licenças de emissão a atribuir às novas instalações. Contudo, na eventualidade de se esgotar a reserva, as necessidades adicionais de licenças deverão ser supridas pelos operadores com recurso ao mercado e, se as licenças não forem todas utilizadas, será realizado um leilão no final do período.

2 - Funcionamento do sistema de licenças de emissão de gases com efeito de estufa:

De forma sintética, apresentam-se as principais características do sistema de licenças de emissão de gases com efeito de estufa:

i) São atribuídas licenças de emissão de gases com efeito de estufa a um dado nível a instalações que participem num plano superiormente estabelecido. As licenças são, no período de 2005-2007, atribuídas, por regra, a título gratuito, podendo, todavia, nalgumas circunstâncias, os participantes ter de pagar para a respectiva aquisição;

ii) A gestão das licenças é da competência dos participantes no plano, que são livres de comprar ou vender;

iii) As instalações abrangidas terão, anualmente, de entregar, até 30 de Abril, à entidade nacional competente, no caso português, ao Instituto do Ambiente, um volume de licenças correspondente às emissões efectuadas no ano anterior;

iv) Se as instalações abrangidas pelo plano não entregarem o volume de licenças correspondente às emissões efectuadas no ano anterior, sem prejuízo de terem de entregar, no ano subsequente, as licenças em falta, incorrem numa multa e, nalguns casos, em sanções acessórias, que se podem revestir na perda a favor do Estado de equipamentos, máquinas e utensílios utilizados na prática da infracção, na suspensão do exercício de actividades constantes do anexo I do citado Decreto-Lei n.º 233/2004, na privação do direito a subsídios ou benefícios outorgados por entidades ou serviços públicos, no encerramento da instalação cujo funcionamento esteja sujeito a título de emissão de gases com efeito de estufa ou na suspensão de autorizações, licenças e alvarás;

v) Em alguns casos, as licenças não utilizadas podem ser transportadas para serem utilizadas em futuras emissões dentro do plano corrente, mas nunca para planos subsequentes;

vi) Nos termos da lei, qualquer pessoa pode ser titular de licenças de emissão de gases com efeito de estufa. Consequentemente, o plano proporciona aos corretores ou outras instituições que tomem posições nessa área, isto é, entidades a quem não lhes sejam imputadas ou atribuídas licenças mas que comprem licenças, ou vendam licenças, a participantes no plano. A presença de tais intermediários origina a existência de um mercado de licenças.

3 - Referenciais contabilísticos internacionais:

O International Accounting Standards Board (IASB) emitiu, em 2 de Dezembro de 2004, a IFRIC n.º 3 - Emission Rights.

Despacho 11384/2006, de 25 de Maio - II Série nº 101

Em 6 de Maio de 2005, o órgão consultivo da União Europeia, EFRAG, responsável pelas recomendações à União Europeia em matéria de adopção de IAS, IFRS e IFRIC, deu parecer desfavorável à adopção da IFRIC 3 no seio da União Europeia, por entender, entre outros argumentos, que a aplicação daquela norma "nem sempre resultaria em informação financeira relevante porque em certos casos não representaria fidedignamente a realidade económica", tendo-se disponibilizado para cooperar com o IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) com vista a introduzir as melhorias necessárias.

Como consequência, o IASB retirou a IFRIC 3 em 23 de Junho de 2005, e não emitiu, até ao momento, qualquer outra norma ou interpretação acerca desta matéria.

De entre outros, emitiram já normas acerca desta problemática a França, a Bélgica, o Reino Unido e a Espanha.

[Aprovada pela comissão executiva da Comissão de Normalização Contabilística, nos termos da alínea d) do artigo 2.º e da alínea a) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, na sua reunião de 26 de Abril de 2006.]

26 de Abril de 2006. - A Presidente da Comissão Executiva, Maria Isabel Castelão Silva.