



Revista de Ciências Contábeis
| RCiC-UFMT |

homepage do periódico:

<http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/rcic>



**Análise do impacto da adoção da NBC TSP 05 nas entidades do setor público
(concessões de rodovias federais): evidenciação do grupo ativo nas
demonstrações contábeis**

Analysis of the impact of the adoption of NBC TSP 05 in public sector entities (federal
highway concessions): evidence of the active group in the financial statements.

Análisis del impacto de la adoção de la NBC TSP 05 en las entidades del sector público
(concesiones de carreteras federales): evidencia del grupo activo en los estados contables

Duane Emanuel Leal Guimarães
Universidade de Brasília, Brasil
emanuelceles@hotmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001>

Histórico do artigo:
Recepção: 29 de Abril 2018
Aprovação: 16 de Agosto 2018
Publicado: 4 Fevereiro 2019

RESUMO

O Estado antes construtor, operador e mantenedor da infraestrutura de serviços públicos, têm passado ao longo do tempo essas atribuições ao setor privado por meio dos contratos de concessão. Esses contratos têm sua regulamentação contábil definida, a partir de 1º de janeiro de 2017, no âmbito da concedente por intermédio da NBC TSP 05 (Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente). O objetivo do presente trabalho é analisar os possíveis impactos causados pela adoção da NBC TSP 05 na composição do Grupo Ativo das Entidades Públicas concedentes de rodovias federais, destacando-se o aspecto do reconhecimento e da evidenciação do ativo de concessão. Para tanto, foram realizadas análises comparativas entre os grupos ativos, em especial o subgrupo ativo imobilizado do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) e do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil. Constatou-se que a infraestrutura de concessão não é reconhecida tanto pela concessionária, quanto pela Autarquia concedente, no caso a ANTT.

Palavras-chave: Concessão; NBC TSP 05; Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT); Imobilizado.

ABSTRACT

The State formerly the builder, operator and maintainer of the public services infrastructure, has over time passed these attributions to the private sector through the concession contracts.

These agreements have their accounting regulations defined, as of January 1, 2017, within the scope of the grantor through NBC TSP 05 (Concession Contracts for Public Services: Grantor). The objective of the present study is to analyze the possible impacts caused by the adoption of NBC TSP 05 in the composition of the Active Group of Public Entities granting federal highways, highlighting the aspect of recognition and disclosure of concession assets. To this end, comparative analyzes were carried out between the active groups, in particular the fixed asset subgroup of the National Department of Transport Infrastructure (DNIT), the National Land Transport Agency (ANTT) and the Ministry of Transport, Ports and Civil Aviation. It was found that the concession infrastructure is not recognized by both the concessionaire and the granting authority, in this case ANTT.

Keywords: Concession; NBC TSP 05; National Land Transport Agency (ANTT); Immobilized.

RESUMEN

El Estado antes constructor, operador y mantenedor de la infraestructura de servicios públicos, ha pasado a lo largo del tiempo esas atribuciones al sector privado a través de los contratos de concesión. Estos contratos tienen su reglamentación contable definida, a partir del 1 de enero de 2017, en el marco de la concedente por intermedio de la NBC TSP 05 (Contratos de Concesión de Servicios Públicos: Concedente). El objetivo del presente trabajo es analizar los posibles impactos causados por la adopción de la NBC TSP 05 en la composición del Grupo Activo de las Entidades Públicas concedentes de carreteras federales, destacándose el aspecto del reconocimiento y de la evidencia del activo de concesión. Para ello, se realizaron análisis comparativos entre los grupos activos, en especial el subgrupo activo inmovilizado del Departamento Nacional de Infraestructura de Transportes (DNIT), de la Agencia Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) y del Ministerio de Transportes, Puertos y Aviación Civil. Se constató que la infraestructura de concesión no es reconocida tanto por la concesionaria, como por la Autarquía concedente, en el caso la ANTT.

Palabras clave: Concesión; NBC TSP 05; Agencia Nacional de Transportes Terrestres (ANTT); Activos.

1 INTRODUÇÃO

Com a vigência da NBC TSP 05 (Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente) a partir de 1º de janeiro de 2017 as entidades do setor público passam a ter obrigação de adotar os procedimentos exigidos por aquela norma quanto a contabilização dos contratos de concessão. Dessa forma, a norma vigente afirma que a entidade concedente deve reconhecer um ativo fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria em seus ativos preexistentes como ativo da concessão de serviços se:

- a) a concedente controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e
- b) a concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.

O objetivo do presente trabalho é analisar os impactos causados pela adoção da NBC TSP 05 na composição do Grupo Ativo das Entidades Públicas concedentes de serviços públicos (Concessões de Rodovias Federais), cuja contabilização dos ativos de concessão está alcançada por aquela norma. Especificamente aqueles percebidos na evidenciação da estrutura patrimonial das concedentes, destacando-se o aspecto do reconhecimento do ativo da

concessão.

Justifica-se o estudo realizado, por tratar de um tema atual, pouco abordado na bibliografia contábil. Um estudo pós facto que apresente as alterações na estrutura do ativo das entidades concedentes de serviço público vem acrescentar valor, visto que, os contratos de concessões rodoviárias compõem-se de ativos com valores vultuosos, desta forma a não contabilização ou representação incorreta desses bens e direitos de concessão impactaria significativamente as demonstrações financeiras e demais relatórios utilizados na tomada de decisão da entidade concedente, bem como uma evidenciação assimétrica do patrimônio público pra fins de instrumentalização do controle social.

A principal contribuição desta literatura, com base nos resultados aqui apresentados foi a constatação que os ativos de infraestrutura não são reconhecidos no imobilizado das concedentes, nem das concessionárias de serviços rodoviários, tomando como base análises comparativas entre os grupos ativos, em especial o subgrupo ativo imobilizado do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) e do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, controlando tais fatores por meio de questionamentos diretos as citadas entidades e pela avaliação dos demonstrativos financeiros das concessionárias de rodovias federais, identificando nesses balanços, aproximadamente, os possíveis valores pelos quais os ativos de infraestrutura deveriam estar mensurados nos relatórios das concedentes. Subsidiariamente, identificou-se que os passivos derivados desses contratos, também não vem sendo contabilizados pela entidade concedente, como exigido pela NBC TSP 05.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A utilização com maior frequência da delegação de serviços públicos no Brasil, em forma de concessão, ocorreu a partir dos anos 80 e 90. Essa foi uma época de grandes transformações político-econômicas. O Estado estava em crise, marcado pelo desequilíbrio, alto endividamento público, taxa de inflação elevada, falta de credibilidade com o mercado externo, serviços públicos de péssima qualidade etc. Ajustes tiveram que ser feitos principalmente por exigências dos organismos financeiros multilaterais que condicionaram à ajuda financeira a obtenção de superávits primários cada vez maiores. Assim, foram adotadas políticas públicas baseadas em reformas estruturais, ajuste fiscal e reformas voltadas para o mercado, além de reformas administrativas de cunho gerencial que buscavam a desburocratização, a redução de custos e a eficiência do Estado.

O Estado em alguns momentos incapaz de prestar serviços públicos de maneira eficiente, ou com a intenção de equilibrar as contas públicas, adota um modelo de gestão baseado nas privatizações e na delegação de serviços públicos, a exemplo dos contratos de concessão. Grotti (2003, p.53 apud MARQUES, 2009, p. 19) afirma que “A percepção de que o Estado não dispunha de uma estrutura organizacional adequada para a prestação de serviços, levou às concessões de serviços públicos e ao início da gestão de serviços públicos por particulares [...]”.

Por conseguinte, as dificuldades financeiras do erário público fazem com que o Estado perceba que mediante a possibilidade de delegar os serviços aos particulares retira de si o encargo de prestar diretamente tais serviços e o que é mais relevante exime-se de ter de fazer investimentos para tal finalidade, livrando-se, por consequência, dos riscos próprios e inerentes à atividade econômica. (Di Pietro, 2005, p. 296 apud MARQUES, 2009, p. 39).

No ordenamento jurídico brasileiro, existem três formas de delegação de serviços públicos ao setor privado: a concessão, a autorização e a permissão. No artigo 175, da Carta Magna, está prevista a concessão de serviços públicos: “Incumbe ao Poder Público, na forma da Lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

Marques (2009, p. 23) explica que: “A constituição de 1988 mantém para o poder público a titularidade dos serviços e, portanto, somente a execução dos mesmos é transferida mediante delegação, ao particular, que deverá respeitar as regras específicas ditadas pela lei ou pelo contrato de execução dos serviços”.

Outras normas que tratam da delegação são as Leis nº 8.987, de 13.02.1995, que é a lei de normas gerais, de caráter nacional, ou seja, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a Lei nº 9.074, de 07.07.1995, que estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos, e a Lei nº 11.079, de 30.12.2004, que trata de normas gerais para a licitação e contratação de Parcerias Público-Privadas em âmbito nacional.

Portanto, a concessão de serviços públicos consiste na delegação contratual daqueles serviços, precedida ou não de obras, permanecendo a titularidade do serviço com o poder público. Essa forma de delegação de serviço público divide-se em duas categorias: concessões comuns e concessões especiais. As primeiras são reguladas pela Lei nº 8.987/95, e tem como principal característica o fato do Poder Público não oferecer qualquer contrapartida pecuniária ao concessionário, que é remunerado exclusivamente pela tarifa cobrada dos usuários do serviço. Já as segundas são reguladas pela Lei nº 11.079/04 e diferenciam-se das comuns por obrigatoriamente existir uma prestação pecuniária por parte do Poder Público, podendo ou não haver cobrança de tarifas aso usuários do serviço.

As concessões comuns subdividem-se ainda em: concessão de serviço público e concessão de serviço público precedida da execução de obra pública. O Art. 2º da Lei nº 8.987, incisos II e III, conceituam respectivamente concessão de serviço público e concessão precedida da execução de obra pública como sendo:

A delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado; e concessão de serviço público precedida da execução de obra pública definida como: “a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado. (Art. 2º da Lei nº 8.987, incisos II e III).

As concessões especiais ou Parcerias público Privadas, também se dividem em duas modalidades: concessão patrocinada e concessão administrativa. No Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP 7º Edição) estão presente o conceito das modalidades de concessão especial:

- a. Concessão Patrocinada: seu objeto é a concessão de serviços públicos ou obras públicas de que trata a Lei 8.987/95, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

- b. Concessão Administrativa: seu objeto é a prestação de serviços de que a Administração Pública seja usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens. A forma de remuneração do concessionário é feita apenas pela contraprestação paga pela concedente, não há cobrança de tarifa, já que o usuário direto dos serviços é a Administração Pública.

2.1 IFRIC 12 E ICPC 01 (CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO NO SETOR PRIVADO)

Para a contabilidade, o tema contratos de concessão é muito importante visto a grande quantidade de usuários que são afetados pelo tratamento contábil que recebem tais contratos. Além disso, ele está inserido nas discussões do processo de convergência às normas internacionais, que é uma consequência da globalização e atual dinâmica econômica existente no mundo.

Segundo a empresa de auditoria Ernst Young, “a contabilização de contratos de concessão é considerada um dos tópicos mais polêmicos das normas internacionais. Isso porque esses contratos possuem diversas especificidades no que diz respeito às partes envolvidas [...]”. Em âmbito internacional, as discussões a respeito do tema ganharam força já em 2003 com a constituição de um grupo de trabalho solicitado pelo IASB. Em 2005, foram editados três projetos de exposição para comentários públicos sendo posteriormente unificados na IFRIC 12. Por meio da IFRIC 12 emitida pelo IFRIC, em 30 de novembro de 2006, foi regulamentada a contabilização e a apresentação dos contratos de concessão.

No caso brasileiro, ratificando o processo de convergência contábil, o CPC emitiu, em 06 de novembro de 2009, a ICPC 01 (contratos de concessão) que foi aprovada pela Deliberação nº 677/2011 da CVM e pela Resolução nº 1.261/09, alterada pela nº 1.376/11 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo sua vigência obrigatória para as companhias listadas na BM&FBOVESPA a partir de dezembro de 2010 (a deliberação nº 611 da CVM obrigou a adoção da ICPC 01 pelas companhias de capital aberto para exercícios findos a partir de dezembro de 2010).

A ICPC 01 tem por objetivo orientar os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas, estabelecendo os princípios gerais sobre o reconhecimento e a mensuração das obrigações e os respectivos direitos dos contratos de concessão.

A interpretação técnica em questão aplica-se à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário para cumprir o contrato de prestação de serviços, e à infraestrutura já existente, que a concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para efeitos do contrato de prestação de serviços. No entanto, existem dois requisitos cumulativos para aplicação dessa norma, o primeiro seria o concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço, e o segundo, o concedente controle por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo da concessão. Ou seja, o concessionário fica obrigado a entregar a infraestrutura à concedente ao final do contrato em determinadas condições previamente especificadas. Essas condições são obrigações previamente pactuadas que devem ser registradas e avaliadas de acordo com o pronunciamento técnico CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).

É importante destacar que a interpretação orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas, portanto, não trata da contabilização pelas concedentes. Além disso, nos termos dos contratos de concessão dentro

do seu alcance, o concessionário atua como prestador de serviço. Portanto, ele constrói ou melhora a infraestrutura (serviços de construção ou de melhoria) usada para prestar um serviço público e opera e mantém essa infraestrutura (serviços de operação) durante determinado prazo.

Segundo Elizeu Martins, em artigo publicado em 2011 pelo Jornal Valor Econômico, a ICPC 01 provoca mudanças significativas na contabilização das empresas concessionárias de serviços públicos. Uma dessas mudanças diz respeito à contabilização da infraestrutura, que antes reconhecida no imobilizado das concessionárias (lançamento contábil em que o Imobilizado era debitado e a conta Bancos tinha seu valor creditado), não o será mais, isso porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. Assim, o concessionário tem apenas o acesso para operá-la na prestação dos serviços públicos em nome da concedente, nas condições previstas no contrato. Nesse ponto, é bem visível a visão do arcabouço teórico conceitual, pois se leva em conta a essência da transação, no caso, esses ativos serão ao fim do período de concessão devolvidos ao poder concedente. Portanto, visualiza-se a nova percepção conceitual de ativo na formulação da norma sobre contratos de concessão.

A proposta da ICPC 01 é a realocação do ativo imobilizado como ativo intangível, financeiro ou o modelo bifurcado, constituindo a natureza da remuneração a determinante do modelo a ser adotado. Assim, a entidade concessionária não mais reconhece os ativos públicos como seus ativos imobilizados, mas passam a reconhecer as importâncias a serem recebidas pelos serviços prestados como ativo intangível ou financeiro, ambos registrados pelo seu valor justo.

O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro da concedente, ou seja, quando houver a obrigação contratual da concedente em pagar determinados valores preestabelecidos ao concessionário, existindo assim uma certeza sobre o valor a ser recebido.

O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa, porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público, portanto, não há uma certeza quanto ao recebimento dos valores, pois estes estão condicionados à demanda dos consumidores. Já no modelo bifurcado ocorre o pagamento da remuneração pelo usuário juntamente com a previsão de indenização dos bens ainda não amortizados ao final do contrato.

O contrato de concessão possui a característica do controle por parte do poder concedente, os ativos da concessionária serão aqueles que têm a capacidade de gerar benefícios econômicos futuros (entenda-se fluxo de caixa), e não a infraestrutura em si, podendo esse ativo ser financeiro e/ou intangível. Já a infraestrutura a ser construída, melhorada ou ampliada deve ser contabilizada pelo poder concedente e não deve figurar no Ativo Imobilizado do ente privado. (Andrade e Martins, 2010 p.6 apud BRUGNI; RODRIGUES; CRUZ, 2011, p.6)

2.2 NBC TSP 05 E MCASP 7ª EDIÇÃO (CONTABILIZAÇÃO DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO NO SETOR PÚBLICO)

Segundo o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) – entidade responsável pela emissão nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, uma das principais questões contábeis nos contratos de concessões de serviço consistem em saber se o Poder Concedente deve reconhecer o ativo de concessão de serviço. A fim de enfrentar esse questionamento, foi emitida a IPSAS 32 (*Service Concession Arrangements: Grantor*), editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da

International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac), em outubro de 2011. Correlata a norma internacional, foi emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a NBC TSP 05, em novembro de 2016, que assim como a norma internacional, trata da contabilização das concessões públicas na visão do Concedente.

Consoante tópico anterior, que tratou da contabilização das concessões pela concessionária, é sabido que a infraestrutura dentro do alcance da ICPC 01 não será registrada como ativo imobilizado do concessionário de serviço público, pois o contrato de concessão não transfere o direito de controlá-la, mas apenas o acesso para operar a infraestrutura. Conforme a NBC T 16.10, os bens de uso comum, por exemplo rodovias federais, que absorveram ou absorvem recursos públicos devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle. Anteriormente a IFRIC 12 e a ICPC 01, a infraestrutura de concessão era reconhecida, na maior parte dos casos, no imobilizado da concessionária.

Quanto ao reconhecimento desses ativos a NBC TSP 05 afirma que além dos ativos preexistentes, também devem ser reconhecidos pelas concedentes, aqueles fornecidos pela concessionária, ou preexistentes na concedente e melhorados pela concessionária que atenderem aos seguintes critérios:

- a. concedente controla ou regula os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e
- b. concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão.

Portanto, para ser reconhecido como ativo de concessão, a infraestrutura deverá atender aos critérios de reconhecimento de ativo: probabilidade que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços dele provenientes fluirão para a entidade, e mensuração em bases confiáveis. No caso de melhorias ou ativos fornecidos pelas concessionárias, os ativos de infraestrutura serão reconhecidos desde que atendidos os dois critérios exigidos pela NBC TSP 05 e os de reconhecimento de ativos.

O controle ou regulação exigidos para o reconhecimento de um ativo, ocorre quando a concedente determina os serviços que o concessionário deva prestar utilizando-se do ativo de concessão, e quais são seus usuários e sua política de preços dos serviços.

De acordo com a ICPC 01, o controle ou a regulamentação mencionada na condição (a) podem estar previstos em contrato ou de outra forma (como por meio de agência reguladora) e incluem os casos em que a concedente adquire toda a produção ou serviço, assim como aqueles em que toda ou parte da produção ou serviço é adquirida por outros usuários. Ainda quanto ao item (a), a concedente não necessita deter o controle total do preço, pois é suficiente que o preço seja regulamentado pela concedente, por contrato ou Agência Reguladora. No que diz respeito ao item (b), o controle da concedente sobre qualquer participação residual significativa deve restringir a capacidade prática do concessionário para vender ou caucionar a infraestrutura e dar ao concedente o direito permanente de usá-la durante o prazo do contrato de concessão. A participação residual na infraestrutura é o valor corrente estimado da infraestrutura como se ela já tivesse o tempo de vida e a condição esperada no final do prazo do contrato de concessão.

Segundo Acerete (2006), nos contratos de concessão as responsabilidades e os fluxos econômicos provenientes do ativo de concessão são diluídos em vários anos o que confere dificuldade em concluir como se deve registrar a infraestrutura do contrato de concessão. Em que pese a responsabilidade sobre os bens e serviços explorados recair sobre o Poder Público, a empresa privada é quem administra e presta o serviço relacionado ao mesmo.

Para Heald e Geouriou (2011), a infraestrutura de concessão pode ser contabilizada por meio de dois critérios, um baseado na análise da transferência de riscos e benefícios do ativo assumidos pelo concessionário, e outro relacionado ao controle do ativo de infraestrutura. Ainda segundo os autores, o primeiro critério seria como uma operação de *leasing*; os contratos de concessão seriam contabilizados de acordo com a transferência de riscos e benefícios dos ativos. Em Acerete (2006), o critério controle guarda maior afinidade com a definição de ativo constante das normas internacionais.

O IPSASB, em consonância ao afirmado por Acerete (2006), afirma que o enfoque baseado no controle é o mais apropriado para definir o reconhecimento do ativo pela entidade concedente, justificando-se o critério de riscos e benefícios como inapropriado para contabilização das concessões de serviços, pois o propósito principal de um ativo em um contrato de concessão de serviço é propiciar serviços públicos.

Conforme a NBC TSP 05, os ativos preexistentes devem ser reclassificados na concedente como “ativo de concessão de serviços” e contabilizado no imobilizado. Como já explanado, além de atender ao conceito de ativo, o ativo de concessão de serviços públicos deve ser mensurado em bases confiáveis. Deverá ser mensurado pelo valor justo, aplicando-se tanto aos ativos já existentes quanto aos construídos e desenvolvidos pela concedente. O valor justo desses ativos refere-se apenas ao investimento, excluindo os montantes de outros componentes, como manutenção e operação.

Conforme MCASP 7ª edição, dependendo da forma como a concessionária é remunerada, o valor justo do ativo da concessão pode ser afetado. Por exemplo, quando há pagamentos efetuados pelo concedente o valor justo representa a parcela paga ao concessionário referente à incorporação do ativo; quando a concedente não faz pagamentos, o valor justo corresponde ao direito de exploração do ativo.

Posteriormente ao reconhecimento inicial ou à reclassificação, os ativos da concessão devem ser contabilizados como uma classe separada de ativos. Ressalta-se que os ativos da concessão estão sujeitos à depreciação, reavaliação e redução a valor recuperável, quando aplicáveis, como os demais itens do ativo imobilizado.

Ainda segundo a NBC TSP 05 e o MCASP 7ª edição, sempre que a concedente reconheça um ativo de concessão de serviços fornecido pela concessionária ou melhoria nos ativos preexistentes, desde que atendido os requisitos de reconhecimento de passivos, também deverá ser reconhecido um passivo. A depender do arranjo contratual, a Concedente deverá reconhecer um passivo financeiro, caso a Concessionária possua direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro da concedente, deverá reconhecer um passivo de direito de concessão, quando a concessionária tem o direito de cobrar dos usuários da infraestrutura concedida valor pelo serviço, ou no modelo bifurcado reconhecerá o passivo pelas duas formas anteriores. Além disso, a concedente deve reconhecer o ativo de concessão.

Diante do exposto acima, percebe-se que a NBC TSP 05 é uma norma espelho da ICPC 01, assim como a IPSAS 32 é da IFRIC 12.

3 METODOLOGIA

De acordo com Collis e Hussey (2005) podemos caracterizar essa pesquisa como de natureza exploratória devido à pouca abordagem do tema pela literatura. Segundo Gil, (1999) ela pode ser caracterizada como documental, por utilizar-se de documentos oficiais e reportagens de jornal que não receberam tratamento analítico.

Utilizou-se da revisão de literatura para compreensão dos conceitos de concessão de serviços públicos, bem como daqueles estabelecidos na NBC TSP 05. Além disso, foram

abordadas a combinação da NBC TSP 05 com os procedimentos do MCASP 7ª Edição, para fins de evidenciação e mensuração dos contratos de concessão no ente público, e da ICPC 01 nas entidades privadas.

No estudo feito foram realizadas análises comparativas entre os grupos ativos, em especial o subgrupo ativo imobilizado do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), da Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) e do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil. Definiu-se a amostra por meio de pesquisas realizados no sítio eletrônico da ANTT, com o objetivo de obtenção das concessões de rodovias federais. A partir desse ponto, por meio das notas explicativas, dos contratos celebrados entre poder público e o ente privado e seus aditivos contratuais, foram identificados os contratos de concessão objeto da NBC TSP 05.

Após a classificação dos contratos de concessões foi realizada uma análise individual dos balancetes do DNIT, da ANTT e do Ministério dos Transportes Portos e Aviação Civil no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), afim de verificar a evidenciação da estrutura patrimonial das entidades concedentes, quanto ao reconhecimento do ativo da concessão.

Também, foi realizada pesquisa, no sítio eletrônico da ANTT, nos Relatórios Financeiros das concessionárias de rodovias federais disponibilizados em sua plataforma, dos montantes em milhares de reais referentes a contabilização dos direitos de exploração da infraestrutura de concessão no ano de 2016.

Por meio do endereço: <https://esic.cgu.gov.br>, foram realizados questionamentos, em 27.12.2017, ao DNIT, protocolo 50650004856201724, a ANTT, protocolo 50650004857201779, e ao Ministério da Fazenda, protocolo 03950003944201744, quanto a contabilização dos ativos de concessão de serviços nas concessões de rodovias federais.

4 RESULTADOS

O modelo contábil aplicado no Brasil antes da vigência da ICPC 01 adotava o reconhecimento da infraestrutura pública vinculada aos contratos de concessão como ativo imobilizado das empresas concessionárias de serviços públicos. O modelo até então vigente não representava a essência da transação econômica. Com a adoção da interpretação acima, passou-se então a reconhecer esses ativos como pertencentes ao grupo do intangível e/ou financeiro dessas empresas. Portanto, a ICPC 01 alterou substancialmente a contabilização dos contratos de concessão abrangidos pela norma nas concessionárias de serviços públicos. Com a edição da NBC TSP 05 esses ativos de concessão passam a ser obrigatoriamente reconhecidos no imobilizado das concedentes que atendam aos critérios estabelecidos naquela norma. Assim, o presente estudo buscou a visualização das alterações ocorridas na evidenciação do Grupo Ativo das concedentes de rodovias federais.

Na Tabela 01, abaixo, estão contidas as rodovias federais concedidas, respectivas concessionárias que celebraram contrato com a concedente e o valor pelo qual estão registrados os direitos de exploração da infraestrutura de concessão no exercício financeiro de 2016. Percebe-se que os valores dos direitos de exploração da infraestrutura são bastante expressivos, ultrapassando 21 bilhões de reais.

Tabela 1 – Relação entre concessão rodoviária e valores de direito de exploração em milhares de reais, no exercício financeiro de 2016

CONCESSIONÁRIA	RODOVIA	DIREITOS DE EXPLORAÇÃO(R\$)
NOVADUTRA - Concessionária da Rodovia Presidente Dutra S/A	BR-116/RJ/SP, trecho Rio de Janeiro - São Paulo	1.251.141
Empresa Concessionária de Rodovias do Sul S.A. - Ecosul	BR 116/RS, 392/RS	203.536
Concessionária Rio-Teresópolis S.A.	BR-116/RJ, trecho Além Paraíba - Teresópolis – Entroncamento c/ a BR 040/RJ	186.450
Companhia de Concessão Rodoviária Juiz de Fora – Rio S.A. CON CER	BR 040/MG/RJ - trecho Juiz de Fora/MG - Rio de Janeiro/RJ	1.280.357
Concessionária da Rodovia Osorio Porto Alegre S/A - CONCEPA	BR 290/RS - Trecho Osório – Porto Alegre/ Entroncamento BR 116/RS (Guaíba)	73.258
Viabahia Concessionária de Rodovias S.A.	BR 116/324/BA e BA 526/528	2.029.655
Transbrasiliana Concessionária de Rodovia S/A	BR-153/SP – Divisa MG/SP – Divisa SP/PR	539.992
Rodovia do Aço S/A	BR-393/RJ – Divisa MG/RJ – Entroncamento BR-116 (DUTRA)	442.922
Autopista Régis Bittencourt S.A.	BR-116/SP/PR – São Paulo – Curitiba	2.446.746
Autopista Planalto Sul S.A.	BR-116/PR/SC – Curitiba – Divisa SC/RS	1.055.677
Autopista Litoral Sul S.A.	BR-116/376/PR e BR-101/SC – Trecho Curitiba – Palhoça	2.041.627
Autopista Fluminense S.A	BR-101/RJ – Divisa RJ/ES – Ponte Presidente Costa e Silva	1.732.848
Autopista Fernão Dias S.A	BR-381/MG/SP - Belo Horizonte - São Paulo	1.609.043
Concessionária BR-040 S.A	BR-040/DF/GO/MG - Trecho Brasília-DF - Juiz de Fora-MG	1.405.780
Concessionária Rota do Oeste S.A	BR-163/MT - BR-163 e MT-407 do MS até o entroncamento com a MT-220	1.623.952
Concessionária de Rodovia Sul-Matogrossense S.A	BR-163/MS - Início na divisa com o estado do MT e término na divisa com o PR	1.267.190
Concessionária de Rodovia Minas Gerais Goiás S.A	BR-050 desde o entroncamento com a BR 040 em Cristalina-GO, até Delta –MG, na divisa do Estado de Minas Gerais com São Paulo	615.763
Concessionária da Ponte Rio-Niterói S.A	Ponte Rio-Niterói	127.831
ECO101 Concessionária de Rodovias S.A	BR 101/ES/BA - Entroncamento BA-698 (acesso a Mucuri) - Divisa ES/RJ	428.519
Concessionária das Rodovias Centrais do Brasil S.A	Trecho BR 060, BR 153 E BR 262 DF/GO/MG	1.435.993

Fonte: Elaboração própria

Vale destacar que no ano de 2010 teve início a vigência da ICPC 01 e a partir desse exercício, as infraestruturas de concessão antes registradas no ativo imobilizado, nos casos analisados, não o foram mais, pois a partir de então deveriam ser reconhecidos apenas os direitos de exploração da infraestrutura. Anteriormente a ICPC 01, as infraestruturas rodoviárias registradas como de posse das companhias concessionárias no seu imobilizado correspondiam a 68,85% dos seus bens e direitos, refletindo o alto grau de imobilização desses ativos. Na presente amostra, no exercício de 2016, nenhum ativo de infraestrutura é reconhecido pela concessionária.

Como explicitado anteriormente, a edição da NBC TSP 05 tornou obrigatória o reconhecimento desses ativos de concessão no imobilizado das entidades concedentes, desde que atendam aos critérios estabelecidos naquela norma. Por meio da análise dos contratos de concessões da amostra contida na tabela 01, constatou-se que todos eles estão dentro do espoco da NBC TSP 05.

Segundo a Lei Nº 10.233, de 5 de junho de 2001, que dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes, e dá outras providências, a competência das rodovias federais concedidas está a cargo da ANTT. Porém, não foram constatados nos balanços da entidade concedente o reconhecimento dos ativos de concessão de rodovias federais.

Tabela 2 – Balancete Contábil da ANTT, em setembro de 2017

Conta	Nome da conta	Valor (R\$)
1.2.3.0.0.00.00	Imobilizado	515.658.938,41
1.2.3.2.0.00.00	Bens imóveis	485.724.367,15

Fonte: SIAFI

Não foi identificada na Unidade Gestora 393001, Gestão 39250, (Agencia Nacional de Transportes Terrestres), a conta contábil de registro dos ativos de concessão e também, não consta a conta contábil 1.2.3.2.1.05.03 - Estradas no balancete da entidade, em setembro de 2017.

O DNIT, Unidade Gestora 393003, Gestão 39252, Autarquia responsável pelas rodovias não geridas pela iniciativa privada, como esperado não constam registros de ativos de concessão, contabilizando-se apenas as rodovias federais não concedidas.

Tabela 3 – Balancete Contábil da DNIT, em novembro de 2017

Conta	Nome da conta	Valor (R\$)
1.2.3.0.0.00.00	Imobilizado	231.094.958.056,04
1.2.3.2.0.00.00	Bens imóveis	231.010.759.929,99
1.2.3.2.1.05.03	Estradas	223.415.219.020,45

Fonte: SIAFI

O Balancete Contábil do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, Órgão 39000, vem confirmar o fato da ANTT não registrar os ativos de concessão das rodovias sob sua responsabilidade, pois não consta nesse demonstrativo a referida conta, além disso os valores registrados na Conta Estradas 1.2.3.2.1.05.03 são iguais aos identificados no balancete do DNIT, em novembro de 2017.

Tabela 4 - Balancete Contábil do Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil, em novembro de 2017

Conta	Nome da conta	Valor (R\$)
1.2.3.0.0.00.00	Imobilizado	249.160.577.922,41
1.2.3.2.0.00.00	Bens imóveis	249.302.580.156,47
1.2.3.2.1.05.03	Estradas	223.415.219.020,45

Fonte: SIAFI

Corroborando as evidências encontradas nos Balançetes Contábeis das Entidades responsáveis pela administração das rodovias federais, logo abaixo, estão as respostas encaminhadas via Serviço de Informação ao Cidadão pelo DNIT, ANTT e Ministério da Fazenda, quanto ao seguinte questionamento realizado aquelas entidades: “A Entidade Pública realiza a contabilização dos ativos e passivos de concessão de serviços nas concessões de rodovias federais? Em qual conta contábil estão registradas as rodovias federais concedidas à

iniciativa privada e os passivos referentes a essas concessões? Solicito o balancete do subgrupo ativo imobilizado da Entidade, afim de demonstrar a contabilização ou não das infraestruturas de concessão de rodovias federais. Solicito também informações quanto a aplicação ou não da NBC TSP 05 e do MCASP 7ª edição na contabilização dos contratos de concessão rodoviária desta autarquia”.

Em relação ao questionamento acima, o DNIT informou que procurasse a ANTT para esclarecer dúvidas quanto a dados relacionados às rodovias concedidas. A Agência Nacional de Transportes Terrestres comunicou que: “ainda não aplica os procedimentos aprovados na NBC TSP 05”. O Ministério da Fazenda informou que: “ainda não há, na União, a contabilização desses ativos e passivos relativos a concessão de serviços de rodovias federais”.

5 DISCUSSÃO E CONCLUSÕES

Por meio dos dados analisados, foi possível visualizar que a adoção da ICPC 01 pelas concessionárias de serviços públicos resultou em uma nova disposição do Ativo dessas empresas. O grupo imobilizado que predominava antes da vigência da interpretação, agora tem seus saldos reclassificados para a rubrica de intangível. Essa nova disposição representa a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, pois essa infraestrutura de concessão será ao fim do período de contrato devolvida ao poder concedente, portanto, não se justifica a classificação desse ativo no grupo imobilizado das empresas concessionárias.

Em relação a NBC TSP 05, constatou-se que a norma não vem sendo aplicada. Portanto, os ativos de infraestrutura que deveriam ser reconhecidos no imobilizado das concedentes, não o são, nesse caso, sendo considerados pela literatura “ativos órgãos”, pois não constam registros na concedente e nem na concessionária. O não reconhecimento desses ativos geram impactos negativos para o controle, a transparência e a comparabilidade da informação. Por não corresponder a uma informação íntegra, os demonstrativos contábeis e fiscais não representam a realidade fidedignamente.

É importante destacar que as especificidades dos contratos firmados com o ente público são o ponto inicial para definição se a empresas estão ou não sob escopo da NBC TSP 05. Suplementarmente identificou-se, que os passivos derivados desses contratos, também não vem sendo contabilizados pela entidade concedente, como exigido por aquela norma.

Esse novo modelo contábil, inserido no processo de convergência contábil, aplicado pela NBC TSP 05 aos contratos de concessão, caso estivesse em prática, poderia resultar em algumas vantagens como: uma informação transparente de melhor qualidade, melhor interpretação de informações, redução de incertezas, prevalência da essência sobre a forma, comparabilidade, redução da assimetria informacional, etc.

Para pesquisas futuras, sugere-se que seja feita uma abordagem no que se refere aos efeitos econômicos e patrimoniais do não reconhecimento dos ativos e passivos de concessão pelas entidades concedentes.

REFERÊNCIAS

ACERETE, J. B. **Aspectos contables de las colaboraciones público-privadas. Presupuesto y Gasto Público**, v. 45, p. 199-215, 2006.

ANDRADE, C. M. E. M. **Contabilização dos contratos de concessões**. Dissertação (Mestrado em Ciências: Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 agosto 2017.

BRASIL, **Lei n. 8987, de 13 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.htm. Acesso em 28 agosto 2017.

BRASIL, **Lei n. 9074, de 07 de julho de 1995**. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9074cons.htm. Acesso em 28 agosto 2017.

BRASIL, **Lei n. 11079, de 30 de dezembro de 2004**. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/11079.htm. Acesso em 28 agosto 2017.

BRASIL. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público - MCASP, 7º edição**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em 28 agosto 2017.

CFC, **NBC TSP 05: contratos de concessão de serviços públicos: concedente**. http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP05&aquivo=NBCTSP05.doc. Acesso em 09 agosto 2017.

CFC, **NBC T 16.10: Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/.doc>. Acesso em 09 agosto 2017.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. (Trad. Lúcia Simonini). 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CPC, **ICPC 01: contratos de concessão (Correlação as normas internacionais de contabilidade- IFRIC 12)**. <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=10>. Acesso em 28 agosto. 2017.

ERNST & YOUNG TERCO, **IFRS: 1º ano Análises sobre a adoção inicial do IFRS no Brasil** Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/issues/ifrs>. Acesso em 28 agosto 2017.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HEALD, D.; GEORGIU, G. The substance of accounting for public-private partnerships. **Financial Accountability & Management**, v. 27, n. 2, p. 217-247, maio 2011.

MARQUES, F. F. **A prestação privada de serviços públicos no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Direito)- Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

VALOR ECONÔMICO: CVM divulga norma sobre mudança contábil de concessões. São Paulo. 2009. <http://www.valor.com.br/arquivo/633889/cvm-divulga-norma-sobre-mudanca-contabil-de-concessoes>. Acesso em: 28 agosto 2017.