

Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias (CCA)

Bacharelado em Ciências Contábeis

Karynne Alves Silva

ANÁLISE DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS  
CONTRATOS DE CONCESSÃO AEROPORTUÁRIOS

Brasília

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbaumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Karynne Alves Silva

ANÁLISE DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS  
CONTRATOS DE CONCESSÃO AEROPORTUÁRIOS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)  
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis  
e Atuariais da Universidade de Brasília, como  
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa  
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do  
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2021

*Dedico este trabalho à minha mãe, Paula  
Alves Menezes.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me deu a oportunidade de chegar até aqui, por me ajudar a ultrapassar todas as dificuldades encontradas ao longo do curso e por estar sempre ao meu lado.

À minha mãe, Paula Alves Menezes, que sempre acreditou em mim, sempre esteve ao meu lado e mesmo sem saber, me cobrou quanto a realização deste trabalho.

Aos meus amigos da UnB, que sempre me aconselharam, em especial à Victoria Reis e à Samara Fidalgo.

Aos meus amigos do estágio, em especial ao Wesley Sampaio, ao Jonathan Lima, à Gabrielly Mariz e à Isabelly Marsele.

Agradeço também ao meu supervisor, Lousimar Duarte, que sempre nos instrui a estudar, a crescer, a querer ser e fazer mais.

E por fim, agradeço à minha orientadora, Diana Vaz de Lima, que acreditou em mim, me incentivou e me auxiliou durante toda a elaboração deste trabalho.

# ANÁLISE DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA NO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO AEROPORTUÁRIOS

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar se os ativos objeto de contratos de concessão firmados no setor aeroportuário brasileiro estão devidamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas – entidade concedente e entidade concessionária, atendendo tanto a essência deste fenômeno econômico quanto à sua forma legal. Para tratar a questão de pesquisa, foi efetuado mapeamento de todos os aeroportos brasileiros administrados pelo governo brasileiro por meio da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, identificando naqueles que já foram objeto de contratos de concessão: a) o ano da concessão; b) o nome do aeroporto, sua localização e categoria; c) o nome da concessionária; d) e os bens públicos envolvidos. Na sequência, os respectivos contratos de concessão firmados foram analisados à luz dos padrões contábeis internacionais, tanto da perspectiva da entidade concedente (NBC T SP 5/IPSAS 32) quanto da perspectiva da entidade concessionária (ICPC 1/IFRIC 12). Os achados do estudo mostram que da perspectiva da entidade concedente (Governo) o registro contábil dos contratos de concessão firmados no setor aeroportuário brasileiro não vem atendendo ao disposto nos padrões contábeis a eles aplicados (NBC TSP 5/ IPSAS 32), não representando de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar, sendo reportadas nos balanços da entidade concedente (ANAC) apenas as informações relativas à concessão de empréstimos e financiamentos, seguro garantia a executar por concessão aeroportuária, além de multas e sanções impostas às concessionárias pelo descumprimento de obrigações constantes dos contratos de concessão. Uma explicação pode ser o fato de que os aeroportos brasileiros serem normativamente classificados como bens públicos pertencentes à União (CGU, 2019), o que não justifica os mesmos estarem *off balance*. No caso das entidades concessionárias, tendo em vista que a remuneração dos contratos de concessão se dá pela exploração da infraestrutura, os mesmos encontram-se classificados como Ativos Intangíveis., portanto, seguindo as orientações da ICPC 01/ IFRIC 12 quanto ao registro dos contratos de concessões de serviços públicos.

**Palavras-chaves:** Aeroportos; Contratos de Concessão; Essência sobre a Forma; Obrigações Contratuais; Padrões Contábeis Internacionais.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	5
2 FUNDAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO .....	7
<b>2.1 Aspectos Conceituais, Normativos e Legais dos Contratos de Concessão.....</b>	<b>7</b>
<b>2.2 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Contratos de     Concessão da Perspectiva do Setor Público .....</b>	<b>11</b>
<b>2.3 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Contratos de     Concessão da Perspectiva do Setor Privado.....</b>	<b>13</b>
3 METODOLOGIA.....	15
<b>3.1 Entidades Objeto do Estudo de Caso.....</b>	<b>15</b>
4 RESULTADOS .....	16
<b>4.1 Mapeamento dos Aeroportos e Contratos de Concessão Firmados.....</b>	<b>16</b>
<b>4.2 Tratamento Contábil à Luz dos Padrões Contábeis – Concedente.....</b>	<b>19</b>
<b>4.3 Tratamento Contábil à Luz dos Padrões Contábeis – Concessionária.....</b>	<b>22</b>
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	25
REFERÊNCIAS .....	26

## 1 INTRODUÇÃO

A prestação de serviços públicos é de responsabilidade do Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação. De acordo com a Lei nº 8.987/1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários (Lima, 2018). A promulgação da Lei nº 8.987/1995 estabeleceu as principais regras para a delegação da prestação de serviços públicos à iniciativa privada (Dutra & Sampaio, 2017). Os serviços públicos podem ser delegados por meio de concessão, permissão e autorização (art. 21, XI e XII, da CF de 1988). A concessão de serviço público é 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 (art. 2º, inciso II, Lei nº 8.987/1995).

No caso dos contratos de concessão, objeto do presente estudo, ligam-se diretamente aos investimentos em infraestrutura e à expansão da prestação de serviços públicos, principalmente daqueles efetuados em parceria com o setor privado (Morettini & Gonçalves, 2014). Na prática, firma-se um contrato entre o poder público (concedente) e a uma empresa de direito privado (cessionária ou operadora), em que o primeiro delega ao segundo a responsabilidade em gerir um bem público com vistas à prestação de um serviço para a sociedade que antes ficava sob a responsabilidade do Estado (Abreu & Silva, 2010; Salgado; Wilbert; Lima & Oliveira, 2017).

No Brasil, um dos segmentos em que os contratos de concessão têm sido firmados no setor público é o setor aeroportuário (Arantes & Piaskowski, 2020; Sales, Júnior & Faria, 2020). Estudo realizado entre 2008 e 2010 com base em pesquisas de origens e destinos nos 32 principais aeroportos do Brasil mostrou que 20 deles já se defrontavam ou, considerando a demanda projetada, defrontar-se-iam com alguma restrição operacional em componentes como pátio ou terminal de passageiros. À época, esse diagnóstico serviu de subsídio para a elaboração dos estudos de viabilidade das concessões dos aeroportos de Guarulhos, Viracopos e Brasília (Yosimoto; Chambarelli; Santana; Oliveira; Camacho & Pinto, 2016).

Uma das especificidades dos contratos de concessão do setor aeroportuário brasileiro é que as concessões foram individualizadas de acordo com as características de cada aeroporto objeto de concessão. De acordo com Yosimoto et al (2016), o modelo regulatório utilizado como base para as concessões vem sendo aperfeiçoado desde então e, com outras medidas



estruturantes adotadas ao longo do processo de concessões, representa um dos principais pilares da política do governo para reorganização do setor de transporte aéreo no Brasil.

Apesar de os contratos de concessão trazerem como expectativa o aumento do nível de qualidade dos serviços prestados pelos aeroportos baseados em padrões internacionais, a decisão do Poder Público (concedente) em delegar a responsabilidade pela gestão de um bem público para o setor privado (concessionária) traz algumas implicações de natureza contábil, pois, envolve tanto ativos que têm sua posse transferida durante o período do contrato, como aqueles que são adquiridos para serem utilizados durante a prestação do referido serviço público (Justen Filho, 2015). As responsabilidades e os fluxos econômicos provenientes do ativo são diluídos em um relacionamento de longo prazo (Acerete, 2006; Justen Filho, 2015; Salgado et al, 2017).

Com o advento do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões contábeis internacionais, os contratos de concessão devem ser registrados de acordo com os novos padrões contábeis estabelecidos, tanto da parte da entidade concedente como da parte da entidade concessionária (CFC, 2011; CFC, 2016). Do lado da entidade concedente, há de se observar o disposto na *IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grantor* (CFC, 2016), convergida no Brasil na NBC TSP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Por outro lado, as empresas concessionárias devem observar ao disposto na *IFRIC 12 — Service Concession Arrangements*, traduzida no Brasil como Interpretação Técnica ICPC nº 01 (R1) (CFC, 2011).

Registre-se que ao tratar da essência de direito e obrigação contratuais, o pronunciamento técnico *CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro* dispõe que, os termos de contrato criam direitos e obrigações para a entidade que seja parte desse contrato e que, neste caso, para representar fidedignamente esses direitos e obrigações, as demonstrações contábeis informam sua essência (item 4.59). a *NBC T SP – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público* também reforça esse entendimento ao dispor que, todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados são apresentados de maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas (NBC T SP ES, item 8.29).

Contudo, mesmo com os novos padrões contábeis aplicáveis aos contratos de concessão em vigor, estudo realizado por Salgado et al (2017) em rodovias federais brasileiras

mostrou que os ativos envolvidos não estavam evidenciados nem nas demonstrações contábeis da entidade concedente nem nas demonstrações contábeis das empresas concessionárias, trazendo evidências de que os mesmos se enquadravam na definição de ativos órfãos (Heald & Geouriou, 2011). A preocupação é se o mesmo não estaria acontecendo no setor aeroportuário brasileiro.

Diante do exposto, considerando que a contabilidade deve refletir a substância e não a forma de uma transação (Heald & Geouriou, 2011), e que segundo o disposto na *IPSAS 32* o poder concedente deve reconhecer o ativo de concessão em suas demonstrações contábeis (Salgado et al, 2017), o presente estudo tem como objetivo analisar se os ativos objeto de contratos de concessão firmados no setor aeroportuário brasileiro estão adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas.

Para tratar a questão da pesquisa, será efetuado mapeamento de todos os aeroportos brasileiros administrados pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, identificando naqueles que já foram objeto de contratos de concessão: a) o ano da concessão; b) o nome do aeroporto, sua localização e categoria; c) o nome da concessionária; d) e os bens públicos envolvidos. Na sequência, os contratos firmados serão analisados segundo o disposto nos padrões contábeis internacionais (NBC T SP 5/IPSAS 32 e ICPC 1/ IFRIC 12) para verificar se os ativos estão adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas.

Além desta introdução, este estudo tem mais quatro seções. Na Seção 2, estão apresentados os aspectos conceituais, normativos e legais dos contratos de concessão, bem como os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos contratos de concessão tanto da perspectiva do setor público como da perspectiva do setor privado. A metodologia do estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4, são apresentados os resultados do Estudo. As considerações finais são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

## 2 FUNDAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO

### 2.1 Aspectos Conceituais, Normativos e Legais dos Contratos de Concessão

Segundo Martins e Andrade (2010), os ativos físicos envolvidos em um contrato de concessão são aqueles já existentes em que são realizadas melhorias ou ampliação e os construídos pelo parceiro privado. Neste caso, pela substância econômica, o parceiro público concede o direito de administração do ativo físico (infraestrutura) para o parceiro privado,

obtendo, por meio deste, benefícios futuros (fluxos de caixa) através da administração (uso) da infraestrutura (Martins & Andrade, 2010; Salgado et al, 2017).

Entre os termos utilizados nos contratos de concessão estão o *acordo vinculante* - que corresponde a contrato ou outros acordos que conferem às partes direitos e obrigações tal como se estivessem na forma de contrato; e o *acordo de concessão de serviços* - acordo vinculante entre uma entidade concedente e uma entidade concessionária, em que esta última utiliza o ativo da concessão por prazo determinado, para prover serviços públicos em nome da concedente. A concessionária é compensada por seus serviços durante o período da concessão (IPSAS 32/NBC T SP 5, Item 8). Logo, os participantes dos contratos de concessão são a entidade *concedente* (que confere à concessionária o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão) e a entidade *concessionária* (que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle da concedente, para fornecer serviços públicos).

As normas contábeis aplicadas aos contratos de concessão tanto da perspectiva do setor público como do setor privado exploram desde os aspectos conceituais (definições, classificações, etc) até os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação que devem ser observados nas entidades nas quais esses contratos são firmados. Da perspectiva da contabilidade do setor público – entidade concedente, o assunto é regulamentado pela IPSAS 32 - *Service Concession Arrangements: Grant*, norma internacional que trata sobre a contabilização dos contratos de concessão de serviços pelo poder público, ou seja, pelo poder concedente. No Brasil, a IPSAS 32 foi traduzida pela Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela NBC TSP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente (Quadro 1).

**Quadro 1 – Normas contábeis aplicadas aos contratos de concessão no setor público**

<i>IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grant</i>	NBC TSP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
Objective	Objetivo
Scope	Alcance
Definitions	Definições
Recognition and Measurement of a Service Concession Asset	Reconhecimento e mensuração de ativo da concessão de serviço
Recognition and Measurement of Liabilities	Reconhecimento e mensuração de passivos
Financial Liability Model	Modelo de financiamento de passivos
Grant of a Right to the Operator Model	Modelo de concessão de direitos à concessionária
Dividing the Arrangement	Modelo bifurcado
Other Liabilities, Commitments, Contingent Liabilities, and Contingent Assets	Outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes
Other Revenues	Outras receitas
Presentation and Disclosure	Apresentação e divulgação
Transition	Transição
Effective Date	

Appendix A: Application Guidance	Vigência
Appendix B: Amendments to Other IPSASs	
Basis for Conclusions	
Implementation Guidance	
!Illustrative Examples	

Fonte: *IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grant* (IFAC) NBC TSP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente (CFC)

Como se pode observar no Quadro 1, a norma brasileira foi traduzida apenas em parte conforme estrutura da norma original, ficando de fora os itens *Appendix A: Application Guidance* e *Appendix B: Application Guidance*, que são dois guias de aplicação da IPSAS 32 com emendas a outras IPSAS, além dos itens *Basis for Conclusions*, *Implementation Guidance* e *Illustrative Examples*, que apesar de acompanharem a IPSAS 32, não fazem parte da norma.

Da perspectiva da contabilidade do setor privado – entidade concessionária, o assunto é regulamentado pela *IFRIC 12 - Service Concession Arrangements*, traduzida no Brasil pela Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ICPC 01 – Contratos de Concessão (Quadro 2).

**Quadro 2 – Normas contábeis aplicadas aos contratos de concessão no setor privado**

<i>IFRIC 12 - Service Concession Arrangements</i>	ICPC 01 (R1) - Contratos de Concessão
References	Referências
Background	Histórico
Scope	Alcance
Issues	Assuntos tratados
Consensus	Consenso
Treatment of the operator's rights over the infrastructure	Tratamento dos direitos do concessionário sobre a infraestrutura
Recognition and measurement of arrangement consideration	Reconhecimento e mensuração do contrato
Construction or upgrade services	Serviços de construção ou de melhoria
Operation services	<b>Valor pago pela concedente ao concessionário</b>
Borrowing costs incurred by the operator	Serviços de operação
Financial asset	<b>Obrigações contratuais de recuperação da infraestrutura a um nível específico de operacionalidade</b>
Intangible asset	Custo de empréstimos incorridos pelo concessionário
Items provided to the operator by the grantor	Ativo financeiro
Effective date	Ativo intangível
Transition	Itens fornecidos ao concessionário pela concedente
Appendices	Disposições transitórias
A Application guidance	Apêndice A: guia de aplicação
B Amendments to IFRS 1 and to other Interpretations	<b>Nota informativa 1</b>
	<b>Nota informativa 2</b>
	<b>Exemplos ilustrativos</b>

Fonte: *IFRIC 12 - Service Concession Arrangements* (IFRS) e ICPC 01 – Contratos de Concessão (CFC)

Apesar de a interpretação técnica ICPC 01 ter sido elaborada a partir da IFRIC 12, em sua estrutura há itens que não constam na IFRIC 12, como as Notas Informativas 1 e 2, que resume a contabilização de contratos de serviços dentro do escopo da interpretação e faz referência a outros pronunciamentos técnicos do CPC que são aplicados a contratos público-privados, respectivamente. Há ainda Exemplos Ilustrativos, que também não faz parte da Interpretação Técnica ICPC 01, mas a acompanham e auxiliam os concessionários quanto a forma de contabilizar os contratos de concessão. Todos destacados em negrito no Quadro 2.

Quanto aos aspectos legais, a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, também conhecida como Lei das Concessões, dispõe sobre concessão e permissão da prestação de serviços públicos. Onde em seu capítulo I – das disposições preliminares, conceitua como poder concedente a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão. Ainda de acordo com a lei, a concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar as normas pertinentes e do edital de licitação.

Os demais capítulos da lei nº 8.987/1995 tratam: (II) do serviço adequado; (III) dos direitos e obrigações dos usuários; (IV) da política tarifária; (V) da licitação; (VI) do contrato de concessão; (VII) dos encargos do poder concedente; (VIII) dos encargos da concessionária; (IX) da intervenção; (X) da extinção da concessão; (XI) das permissões; (XII) disposições gerais. Como se pode observar, a legislação aplicada envolve mais os aspectos burocráticos do que os aspectos contábeis envolvidos nos contratos de concessão.

Registre-se que todos os termos do contrato – sejam implícitos ou explícitos – devem ser considerados, salvo se não tiverem substância. Os termos implícitos podem incluir, por exemplo, obrigações impostas por lei, tais como obrigações de garantia legais impostas sobre entidades que celebram contratos para vender produtos a clientes (CPC 00, item 4.60). Ainda segundo o pronunciamento, o termo não tem substância se não tiver efeito discernível sobre a economia do contrato. Os termos que não têm substância podem incluir, por exemplo: (a) termos que não vinculam nenhuma das partes; ou (b) direitos, incluindo opções, que o titular não terá a capacidade prática de exercer em quaisquer circunstâncias (item 4.61).

Os registros contábeis envolvendo os ativos e passivos dos contratos de concessão, como em quaisquer outras transações do setor público e do setor privado, devem observar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dispostos tanto nos normativos

contábeis aplicáveis, como na NBC T SP – Estrutura Conceitual Aplicada ao Setor Público (setor público) e no CPC 00 – Estrutura Conceitual (setor privado) (Salgado et al, 2017).

## **2.2 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Contratos de Concessão da Perspectiva do Setor Público**

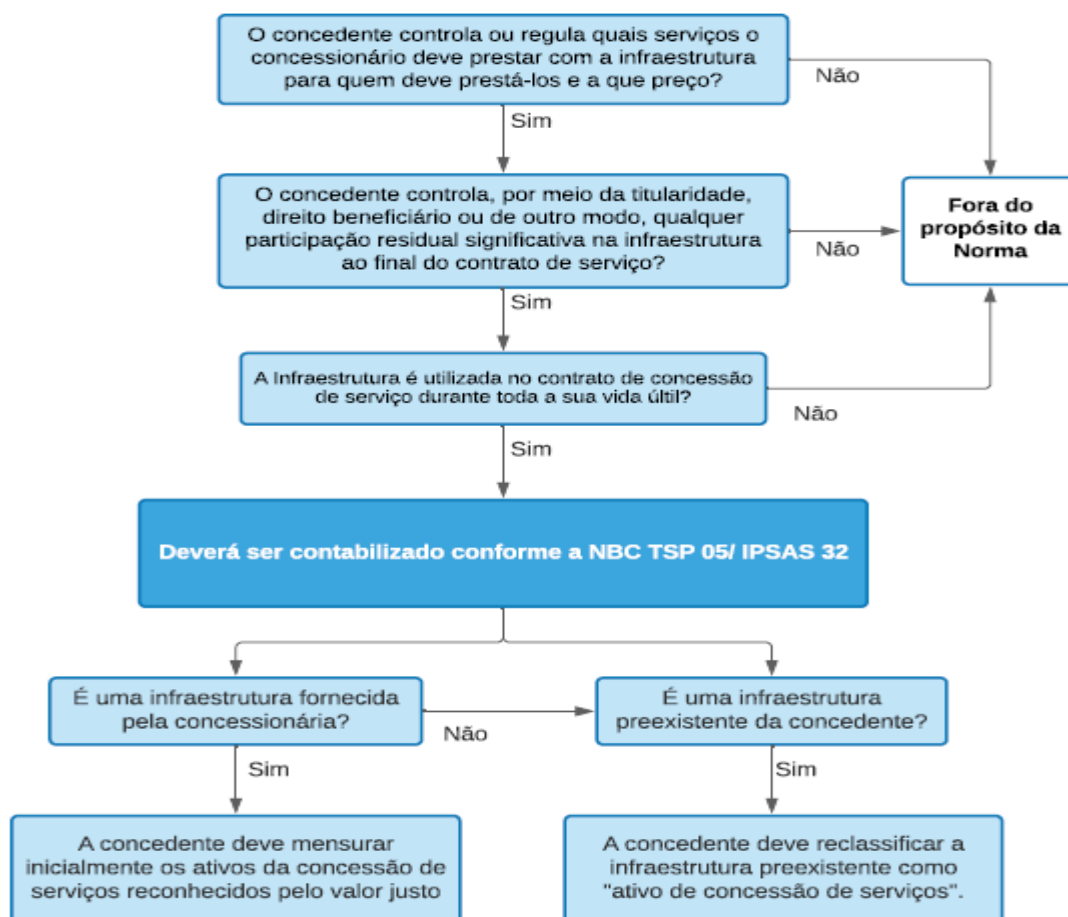
O objetivo da *IPSAS 32/NBC T SP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos - Concedente* é determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente em uma entidade do setor público. De acordo com a norma, o ativo da concessão de serviços é aquele utilizado para prover serviços públicos de acordo com a concessão de serviços que (i) ou é um ativo fornecido pela concessionária que constrói, desenvolve ou adquire o ativo de terceiro; ou um ativo preexistente da concessionária; (ii) ou é um ativo fornecido pela concedente que é um ativo preexistente da concedente; ou corresponde a uma melhoria em um ativo preexistente da concedente (Item 8, NBC TSP 5).

Dependendo do tipo de transação, haverá o reconhecimento de um ativo ou um passivo ou de ambos da concessão de um serviço. Quanto ao reconhecimento e mensuração de ativo da concessão de serviço, a IPSAS 32/NBC T SP 5 estabelece 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) 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 (Item 9, NBC TSP 5/IPSAS 32).

No caso do reconhecimento e mensuração de passivo da concessão de serviço, a natureza do passivo reconhecido é baseada na natureza da transação entre a concedente e a concessionária (Item 16, NBC TSP 5/IPSAS 32). A natureza do negócio entregue pela concedente à concessionária é determinada com referência nos termos do acordo vinculante e, quando relevante, do direito dos contratos (Item 16, NBC TSP 5/IPSAS 32).

Com relação a apresentação e divulgação, a IPSAS 32/NBC T SP 5 estabelece que devem ser evidenciados os acordos e suas alterações, termos significativos, natureza e o prazo dos mesmos em cada exercício, bem como especificar quais os ativos de concessão de serviço, direitos de recebimento de ativos, opções de renovação e quaisquer outros direitos e obrigações (Item 32, NBC TSP 5/IPSAS 32).

Na Figura 1 estão sintetizados os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da perspectiva da concedente (setor público). Registre-se que como a NBC T SP 5 não apresenta em seu conteúdo o guia de aplicação da norma original (*IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grant*), sendo feita uma tradução livre para sua elaboração.



**Figura 1 – Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos contratos de concessão da perspectiva da entidade concedente**

Fonte: Elaboração própria, a partir da *IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grant*

Ao passo que a NBC TSP 5/IPSAS 32 trata da contabilização dos contratos de concessão pela ótica da entidade concedente, a interpretação ICPC 01/IFRIC 12 orienta 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.

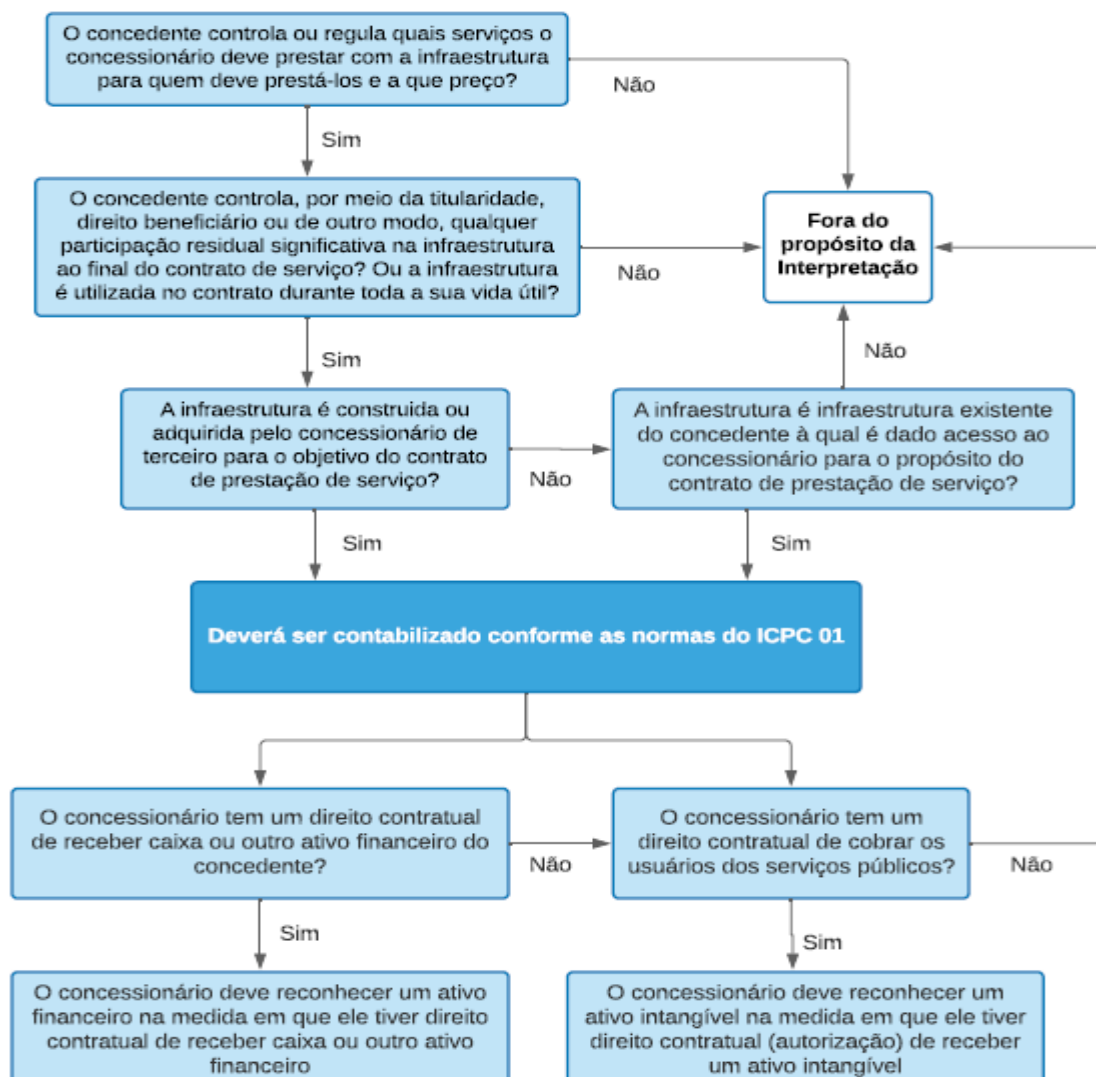
### **2.3 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação de Contratos de Concessão da Perspectiva do Setor Privado**

O objetivo do *IFRIC 12/ICPC 01 – Contratos de Concessão* é orientar os concessionários quanto a contabilização de concessão de serviços públicos a entidades privadas. Segundo a interpretação, os concessionários operam como prestadores de serviço, constroem ou melhoram a infraestrutura (serviços de construção ou de melhoria) a fim de prestar um serviço público e conservam essa infraestrutura durante o prazo determinado no contrato (Item 12, ICPC 1/IFRIC 12). Esse contrato não será contabilizado pela concessionária como ativo imobilizado uma vez que este não transfere o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos e sim dá o acesso para operar a infraestrutura para a prestação de serviços em nome da concedente (Item 11, ICPC 1/IFRIC 12).

As receitas recebidas pelo concessionário referente a prestação de serviços de construção ou de melhoria devem ser contabilizadas observando o *CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente*, pronunciamento que visa estabelecer princípios que as empresas devem utilizar para apresentar as demonstrações contábeis acerca de natureza, valor, período e incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes (Item 1, CPC 47). Essas receitas podem corresponder a direitos sobre: (a) ativo financeiro, devendo ser reconhecido à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber em espécie ou qualquer outro ativo financeiro da concedente pelos serviços prestados; ou (b) ativo intangível, tendo que reconhecer à medida em que recebe o direito de cobrar os usuários dos serviços públicos. No caso que as receitas são recebidas parte com ativos financeiros e parte em ativo intangível, é preciso contabilizar cada receita em separado, discriminando-as (ICPC 1/IFRIC 12).

Os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos contratos de concessão da perspectiva da entidade concessionária estão sintetizados na Figura 2. Registre-se que como a ICPC já apresenta em seu conteúdo a tradução do guia de aplicação da norma original, onde foi realizada uma adaptação.





**Figura 2 – Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos contratos de concessão da perspectiva da concessionária**

Fonte: Elaboração própria, a partir do ICPC 1 – Contratos de Concessão

Como se pode observar, comparativamente (Figuras 1 e 2), o item 17 do ICPC 1 determina que seja reconhecido como ativo intangível o valor do bem que for recebido dos consumidores, por meio da tarifa do serviço prestado. Já o item 16 determina que deva ser reconhecido um ativo financeiro para o valor que não for recebido na tarifa. De acordo com Scalzer, Beiruth e Reina (2016), com a conversão às normas internacionais a contabilidade brasileira passou a estar mais interessada na visão econômica do que jurídica dos fatos, tornando, com isso, mais subjetiva, uma vez que o julgamento do gestor passou a ter mais importância no reconhecimento de um fato contábil. Apesar disso, ao analisar os princípios reflexos dos novos padrões nas concessionárias, os autores concluíram que as empresas analisadas precisam melhorar e aumentar as informações divulgadas em seus contratos de concessão.

### 3 METODOLOGIA

Para analisar se os ativos objeto de contratos de concessão firmados no setor aeroportuário brasileiro estão adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas, foi efetuado estudo exploratório utilizando a abordagem de métodos mistos sequencial (Mele; Belardinelli, 2018; Terrell, 2012), composta por quatro etapas:

- i. Mapear os aeroportos brasileiros administrados pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero, identificando naqueles que já foram objeto de contratos de concessão: a) o ano da concessão; b) o nome do aeroporto, sua localização e categoria; c) o nome da concessionária; e d) os bens públicos envolvidos.
- ii. Analisar os contratos de concessão firmados à luz da Teoria Contábil e dos padrões contábeis estabelecidos, destacando se há diferenças entre eles.
- iii. Verificar se a contabilização desses valores reflete a substância e não apenas a forma das transações firmadas, apresentando um parecer a respeito.

Na sequência, os contratos firmados serão analisados segundo o disposto nos padrões contábeis internacionais (IPSAS 32 e IFRIC 12) para verificar se os ativos estão adequadamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas.

#### 3.1 Entidades Objeto do Estudo de Caso

Constituída nos termos da Lei nº 5.862/1972, a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO é uma empresa pública de direito privado com patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira que tem por finalidade implantar, administrar, operar e explorar industrial e comercialmente a infraestrutura aeroportuária que lhe for atribuída pela Secretaria de Aviação Civil da Presidência da República. Apesar de ser a INFRAERO a entidade responsável pela administração e operação dos aeroportos, o Decreto nº 7.531/2011 estabelece que fica a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) responsável por executar e acompanhar o processo de desestatização dos serviços, observada a supervisão da Secretaria de Aviação Civil da Presidência da República.

Assim, cabe a ANAC executar e acompanhar o processo de concessão aeroportuária, regulamentando os serviços oferecidos pela concessionária, definindo para quem a concessionária deve oferecer o serviço e a que preço, e controlando o Ativo concedido ao fim do término no contrato. Segundo informações disponíveis no sítio da ANAC ([www.gov.br/anac](http://www.gov.br/anac)), a concessão de aeroportos objetiva originar investimentos para ampliação

e aperfeiçoamento da infraestrutura aeroportuária brasileira e dessa maneira propiciar melhorias no atendimento aos usuários do transporte aéreo no Brasil. Para garantir que a qualidade da prestação de serviço nos aeroportos esteja de nível internacional, a ANAC também gere e fiscaliza os contratos de concessão.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Mapeamento dos Aeroportos e Contratos de Concessão Firmados

Em 2011 ocorreu o leilão do aeroporto de Natal - Aeroporto de São Gonçalo do Amarante, que foi o primeiro aeroporto a ser concedido pela iniciativa privada (1ª rodada). Em 2012, houve a concessão dos aeroportos de Brasília – Aeroporto Internacional de Brasília, Guarulhos - Aeroporto Internacional de Guarulhos e Campinas - Aeroporto Internacional de Viracopos (2º rodada), que conforme o Relatório de Avaliação dos Resultados da Gestão (CGU, 2017) eram responsáveis por boa parte da receita da Infraero – 34% do total das receitas operacionais do ano da concessão, e logo em seguida, no ano de 2014, ocorreu a 3ª rodada, onde foram concedidos os aeroportos de Confins - Aeroporto Internacional de Confins/ Tancredo Neves e de Rio de Janeiro – Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro, também conhecido como Aeroporto do Galeão, estes foram responsáveis por 24% da arrecadação do ano anterior ao ano da concessão. Além desses aeroportos, ainda em 2014 houve a desativação do aeroporto de Natal – Aeroporto Internacional de São Gonçalo do Amarante em decorrência da inauguração do novo aeroporto.

Por serem aeroportos de grande porte e serem os mais lucrativos da Rede Infraero, esses aeroportos eram superavitários, o que provia o pagamento de custos e despesas de aeroportos menores. Ao serem concedidos, houve um impacto na sustentabilidade da empresa. No Relatório de Avaliação dos Resultados da Gestão, em seu anexo I - Manifestação da Unidade Examinada e Análise do Controle Interno, é esclarecido pela Infraero que:

Os seis aeroportos juntos, em relação à rede de Aeroportos da Infraero de 2012, respondiam por cerca de 44% dos passageiros operados, 28% das Aeronaves, 62% da carga aérea e 53% do faturamento total da rede. A redução nas receitas ocorreu em níveis muito superiores à ocorrida nas despesas. E, não obstante a perda de mais de 50% de sua receita, a Infraero se viu obrigada a manter sua despesa de pessoal, que representa quase 70% de seu custo de estrutura (CGU, 2017).

Uma premissa relevante desses primeiros contratos de concessão aeroportuários brasileiros consistia na participação da Infraero como acionista minoritária nas

concessionárias, com 49% do capital social. Tendo como objetivo os possíveis dividendos a serem recebidos a partir da sociedade, além do *know-how* da parceria privada.

Os Aeroportos Internacionais de Porto Alegre, Fortaleza, Salvador e Florianópolis foram concedidos na 4ª rodada, em 2017. Somente a partir da 5ª rodada que as concessões passaram a ser realizadas por meio de blocos regionais: (i) Nordeste, contendo os aeroportos de Recife/PE, Maceió/AL, João Pessoa/PB, Aracaju/SE, Campina Grande/PB e Juazeiro do Norte/CE; (ii) Centro-Oeste, contendo os aeroportos de Cuiabá/MT, Sinop/MT, Rondonópolis/MT e Alta Floresta/MT; e (iii) Sudeste, com os aeroportos de Vitória/ES e Macaé/RJ. A concessão dos aeroportos administrados pela Infraero à iniciativa privada é um processo consolidado, como previsão a entrega de todos até 2022, mediante a realização das 6ª e 7ª rodadas de concessões (INFRAERO, 2020).

Em 2021, aconteceu a 6ª rodada de leilão de concessão de aeroportos, com 22 aeroportos brasileiros transacionados (conforme Figura 3), com expectativa de assinatura do contrato para o ano de 2022. Se tudo ocorrer conforme programado, a partir de 2022 haverá no Brasil mais aeroportos objeto de contratos de concessão do que aqueles administrados pelo próprio Governo.



**Figura 3 – Distribuição dos aeroportos objeto de contratos de concessão por localização geográfica**  
 Fonte: [www.gov.br/anac](http://www.gov.br/anac)

Dessa forma, nos termos da lei, os contratos de concessão aeroportuários têm como Poder Concedente a ANAC, aprovando, entre outros, minutas de editais de licitação, homologando adjudicações, transferindo e extinguindo contratos de concessão e permissão, na forma do regimento interno. Segundo o art. 43 da Lei nº 11.182/2005, desde a aprovação do seu regulamento, a ANAC passou a ter o controle sobre todas as atividades, contratos de concessão e permissão e autorizações de serviços aéreos, celebrados por órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta da União.

#### **4.2 Tratamento Contábil à Luz dos Padrões Contábeis – Concedente**

Tendo em vista que de acordo com a luz da Teoria Contábil o critério de reconhecimento do Ativo deve considerar que o recurso é controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado (item 5.6, NBC T SP EC), caberia a ANAC, no papel de entidade concedente, o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos ativos envolvidos nos contratos de concessão do setor aeroportuário brasileiro. Logo, a divulgação das informações relacionadas a esses contratos de concessão deveria estar registrada nas demonstrações contábeis da ANAC, conforme disposto no item 9 da NBC TSP 5, bem como na IPSAS 32.

Contudo, ao analisar as Demonstrações Contábeis referente ao exercício financeiro de 2019 da ANAC, bem como suas Notas Explicativas, nota-se que a palavra “Concessão” aparece 9 (nove) vezes, basicamente se referindo à concessão de empréstimos e financiamentos, seguro garantia a executar por concessão aeroportuária, além de multas e sanções impostas às concessionárias pelo descumprimento de obrigações constantes dos contratos de concessão. Portanto, os aeroportos objeto dos contratos de concessão firmados entre a ANAC e as respectivas concessionárias não se encontram contabilmente refletidos nas demonstrações contábeis da ANAC. Uma explicação pode ser o fato de os aeroportos brasileiros serem normativamente classificados como bens públicos pertencentes à União (CGU, 2019).

Neste caso, então, era esperado que o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos contratos de concessão aeroportuários figurasse nas Demonstrações Contábeis da INFRAERO, entidade pública responsável pela administração desses bens públicos. Contudo, a análise documental demonstrou mais uma vez que os aeroportos brasileiros, inclusive aqueles objetos de contratos de concessão, também não se encontram contabilmente refletidos nas demonstrações contábeis da INFRAERO. Efetuando uma nova análise documental, verificou-se que segundo o disposto no Relatório CGU nº 201700928, que trata do monitoramento das demonstrações contábeis da INFRAERO, por não existir termo de concessão entre União e INFRAERO que estabeleça condições relativas à atribuição de valor econômico aos investimentos realizados e mecanismos de indenização em caso da substituição/retirada de aeroportos da rede, a unidade efetua o registro dos investimentos na infraestrutura aeroportuária apenas como despesa.

Em busca de respostas sobre eventuais registros contábeis relacionados aos aeroportos brasileiros, quando da análise das Demonstrações Contábeis Consolidadas da União (DCON),

comumente conhecidas como Balanço Geral da União (BGU), disponíveis no site <https://www.tesourotransparente.gov.br/>, finalmente verificou-se que segundo dados disponíveis no BGU a partir de 2013 tais valores encontram-se evidenciados sob a denominação de AEROPORTOS/ESTAÇÕES/AERODROMOS, conforme Quadro 3.

**Quadro 3 – Evidenciação dos valores dos aeroportos/estações/aerodromos no BGU**

Ano	Código	Conta Contábil	Em R\$
2013	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	15.077.307,73
2014	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	18.774.000,00
2015	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	19.467.073,00
2016	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	18.665.727,00
2017	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	21.000.647,00
2018	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	21.268.000,00
2019	1.2.3.2.1.0106	Imobilizado – Imóveis de Uso Especial	24.916.000,00

Fonte: BGU

Outra questão a ser destacada é que os valores registrados a título de AEROPORTOS/ESTAÇÕES/AERODROMOS, além de subestimados (pouco mais de 24 milhões de reais), possivelmente refletem apenas os valores históricos da estrutura dos respectivos aeroportos, e não são reclassificados quando submetidos aos contratos de concessão, uma vez que não há grande variação dos valores ao longo dos anos (vide Quadro 3). Com relação aos valores transacionados à título de contratos de concessão, no quadro 4 é apresentado o montante a ser recebido a título de Contribuição Fixa em cada ano, de 2013 a 2019, mostrando também de quais aeroportos se tratam essas contribuições.

**Quadro 4 – Evidenciação dos valores a receber a título de Contribuição Fixa pelas Concessões**

Ano	Contribuição Fixa	Contribuição referente aos aeroportos de
2013	R\$ 1.432.575.300,00	Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília.
2014	R\$ 2.259.651.820,00	Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; e Aeroporto Internacional Tom Jobim.
2015	R\$ 2.388.451.486,66	Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; Aeroporto Internacional Tom Jobim; e Aeroporto Internacional de Confins;
2016	R\$ 2.459.223.486,66	Aeroporto Internacional de Natal; Aeroporto Internacional de Campinas - Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; Aeroporto Internacional Tom Jobim; e Aeroporto Internacional de Confins;
2017	R\$ 2.353.980.638,44	Aeroporto Internacional de Natal; Aeroporto Internacional de Campinas - Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; Aeroporto Internacional Tom Jobim; e Aeroporto Internacional de Confins;
2018	R\$ 1.809.433.591,10	Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; Aeroporto Internacional Tom Jobim; e Aeroporto Internacional de Confins
2019	R\$ 1.823.943.966,66	Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos; Aeroporto Internacional de Guarulhos; Aeroporto Internacional de Brasília; e Aeroporto Internacional de

	Confins
--	---------

Fonte: Elaboração própria a partir dos valores encontrados nos Contratos de Concessão

De acordo com o BGU consolidado de 2019, em 2018 o saldo da Conta 1.2.3.2.1.0106 - Imobilizado - Imóveis de Uso Especial, referente a AEROPORTOS/ ESTAÇÕES/ AERODROMOS, é de R\$ 21.268.000,00, tendo uma variação de R\$ 3.648.000.000,00 positiva no em 2019. Quando se analisa o quadro 4, onde se é apresentado os valores a receber das concessionárias pelos Contratos de Concessão a título de Contribuição Fixa, o montante referente ao ano de 2019 corresponde a R\$ 1.823.943.966,66, demonstrando que os valores estão sendo superestimados.

No quadro 5 estão relacionados os aeroportos objeto dos contratos de concessão até a 5º rodada, o valor do contrato que correspondente ao valor presente das Receitas Tarifárias e Não-Tarifárias estimadas para todo o prazo da concessão, bem como os valores fixos a serem pagos de outorga. Outro aspecto a ser ressaltado é que, de acordo com a NBCTSP 5/IPSAS 32, a concedente deve reclassificar o ativo preexistente como "ativo de concessão de serviços", entretanto, na conta Ativos de Concessão de Serviços, evidenciada no BGU de 2019, há apenas o registro da subconcessão de ferrovias, nada relacionado aos contratos de concessão aeroportuários.

**Quadro 5 – Evidenciação dos valores de Contrato e Outorga dos Contratos de Concessão**

<b>Aeroporto</b>	<b>Valor do Contrato</b>	<b>Outorga</b>
Aeroporto Internacional de Natal	R\$ 650.000.000,00	R\$ 186.705.754,80
Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos	R\$ 12.983.951.000,00	R\$ 51.774.286.000,00
Aeroporto Internacional de São Paulo -Guarulhos	R\$ 17.697.076.000,00	R\$ 16.654.543.425,37
Aeroporto Internacional de Brasília	R\$ 5.334.640.000,00	R\$ 4.671.196.827,85
Aeroporto Internacional Tom Jobim	R\$ 12.983.951.000,00	R\$ 21.163.874.205,00
Aeroporto Internacional de Confins	R\$ 5.116.986.000,00	R\$ 1.923.307.458,42
Aeroporto Internacional de Porto Alegre	R\$ 4.239.073.572,00	R\$ 91.827.191.229,00
Aeroporto Internacional de Fortaleza	R\$ 3.503.536.466,00	R\$ 1.505.691.040,00
Aeroporto Internacional de Salvador	R\$ 4.560.764.816,00	R\$ 930.490.268.107,00
Aeroporto Internacional de Florianópolis	R\$ 2.269.594.665,00	R\$ 158.289.040.333,33
Bloco sudeste (Aeroporto de Vitória e Aeroporto de Macaé)	R\$ 1.579.585.268,00	R\$ 437.000.000,00
Bloco centro-oeste (Aeroporto Internacional de Cuiabá -Marechal Rondon)	R\$ 1.433.033.410,36	R\$ 40.000.000,00
Bloco nordeste (Aeroporto Internacional de Recife/Guararapes, Aeroporto Internacional de Maceió - Zumbi dos Palmares, Aeroporto Internacional Santa Maria, Aeroporto de Juazeiro do Norte, Aeroporto de Campina Grande e Aeroporto Internacional de João Pessoa)	R\$ 5.781.410.236,78	R\$ 1.900.000.000,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos valores encontrados nos Contratos de Concessão

Portanto, a partir das evidências apresentadas, os achados do estudo permitem concluir que à luz dos padrões contábeis nacionais e internacionais aplicados aos contratos de



concessão da perspectiva da concedente (IPSAS 32/NBC T SP 5) o registro contábil dos contratos de concessão do setor público brasileiro está inadequado.

Tendo em vista que a ANAC é a entidade que controla e regula os serviços aeroportuários do Brasil, esses bens públicos deveriam ser contabilizados pela mesma, tanto os aeroportos que ainda não foram objeto de contratos de concessão, como aqueles já que foram objeto de contratos de concessão, reclassificando-os como Ativos de Concessão de Serviços. Segundo a IPSAS 32, bem como a NBS TSP 05, sempre que a concedente reconhecer o ativo da concessão de serviços, também deve ser reconhecido um passivo. Devendo ser mensurado pelo mesmo valor que o Ativo da Concessão de Serviços, ajustando esse valor quando qualquer outro valor for transferido da concedente para concessionária, ou da concessionária para a concedente (Itens 14 e 15, IPSAS 32/ NBC TSP 05)

#### 4.3 Tratamento Contábil à Luz dos Padrões Contábeis – Concessionária

Nas quatro primeiras rodadas, os aeroportos foram concedidos individualmente e, a partir da 5ª Rodada, as concessões foram realizadas por meio de blocos regionais. No quadro 6 são evidenciados os aeroportos já concedidos, sua localidade, o ano que o mesmo foi concedido, bem como o prazo pelo qual foi concedido e para qual entidade concessionária.

**Quadro 6 – Detalhes dos Contratos de Concessão**

<b>Aeroporto</b>	<b>Localidade</b>	<b>Concedido em</b>	<b>Concessionário</b>	<b>Prazo</b>
Aeroporto Internacional de Natal	São Gonçalo do Amarante/RN	2012	Inframerica Concessionária do Aeroporto de São Gonçalo do Amarante S.A	28 anos
Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos	Campinas/SP	2012	Aeroportos BRASIL – Viracopos S.A	30 anos
Aeroporto Internacional de São Paulo -Guarulhos	Guarulhos/SP	2012	Concessionária do Aeroporto Internacional de Guarulhos S.A	20 anos
Aeroporto Internacional de Brasília	Brasília/DF	2012	Inframerica Concessionaria Do Aeroporto De Brasilia S/A	25 anos
Aeroporto Internacional Tom Jobim	Rio de Janeiro/RJ	2014	Concessionária do Aeroporto Internacional de Rio de Janeiro S.A	25 anos
Aeroporto Internacional de Confins	Confins/MG	2014	Concessionária do Aeroporto Internacional de Confins S.A	30 anos
Aeroporto Internacional de Porto Alegre	Porto Alegre/RS	2017	Fraport Brasil S.A. Aeroporto de Porto Alegre	25 anos
Aeroporto Internacional de Fortaleza	Fortaleza/CE	2017	Fraport Brasil S.A. Aeroporto de Fortaleza	30 anos
Aeroporto Internacional de Salvador	Salvador/BA	2017	Concessionária do Aeroporto de Salvador S.A.	30 anos
Aeroporto Internacional de Florianópolis	Florianópolis/SC	2017	Concessionária do Aeroporto Internacional de	30 anos

			Florianópolis S.A	
Bloco sudeste (Aeroporto de Vitória e Aeroporto de Macaé)	Vitória/ES e Macaé/RJ, respectivamente	2019	Aeroportos do Sudeste do Brasil (ASeB)	30 anos
Bloco centro-oeste (Aeroporto Internacional de Cuiabá -Marechal Rondon)	Cuiabá/MT	2019	SPE Concessionária Aeroeste Aeroportos S/A	30 anos
Bloco nordeste (Aeroporto Internacional de Recife/Guararapes, Aeroporto Internacional de Maceió - Zumbi dos Palmares, Aeroporto Internacional Santa Maria, Aeroporto de Juazeiro do Norte, Aeroporto de Campina Grande e Aeroporto Internacional de João Pessoa)	Recife/PE, Maceio/AL, Aracaju/SE, Juazeiro do Norte/CE, Campina Grande/PB e João Pessoa/PB, respectivamente	2019	Aeroportos do Nordeste do Brasil S/A (AENA BRASIL)	30 anos

Fonte: Elaboração própria a partir dos Contratos de Concessão

Nos termos do contrato de concessão e dentro do alcance da interpretação técnica ICPC 01 - Contratos de Concessão, as concessionárias atuam como prestadoras de serviços, construindo ou melhorando os ativos de infraestrutura para prestar um serviço público, bem como operar e manter esses ativos durante os prazos determinados, conforme discriminados no Quadro 6.

Ao analisar os contratos firmados, bem como as demonstrações contábeis das respectivas entidades concessionárias, verificou-se que os aeroportos objeto dos contratos de concessão firmados não se encontram evidenciados nas demonstrações contábeis das entidades concessionárias uma vez que os contratos de concessão não transferem o direito de controle do uso da infraestrutura de serviços públicos. Assim, a entidade concessionária deve reconhecer um Ativo Financeiro à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber um ativo financeiro da entidade concedente pelos serviços de construção e/ou melhoria; e deve reconhecer um Ativo Intangível à medida em que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos.

Desta forma, é prevista apenas a cessão de posse desses ativos para a prestação de serviços públicos, sendo eles revertidos a entidade concedente no final dos contratos, sem direito à indenização. No quadro 7 estão relacionados os aeroportos objeto dos contratos de concessão até a 5ª rodada, a entidade concessionária, bem como a maneira que os ativos encontram-se evidenciados em suas respectivas demonstrações contábeis.

**Quadro 7 – Evidenciação dos Contratos de Concessão pelas Concessionárias**

<b>Aeroporto</b>	<b>Concessionária</b>	<b>Classificação do ativo</b>	<b>De acordo com a norma</b>
Aeroporto Internacional de Natal	Inframerica Concessionária do Aeroporto de São Gonçalo do Amarante S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Campinas -Viracopos	Aeroportos BRASIL – Viracopos S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de São Paulo -Guarulhos	Concessionária do Aeroporto Internacional de Guarulhos S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Brasília	Inframerica Concessionaria Do Aeroporto De Brasília S/A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional Tom Jobim	Concessionária do Aeroporto Internacional de Rio de Janeiro S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Confins	Concessionária do Aeroporto Internacional de Confins S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Porto Alegre	Fraport Brasil S.A. Aeroporto de Porto Alegre	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Fortaleza	Fraport Brasil S.A. Aeroporto de Fortaleza	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Salvador	Concessionária do Aeroporto de Salvador S.A.	Ativo Intangível	ICPC 01
Aeroporto Internacional de Florianópolis	Concessionária do Aeroporto Internacional de Florianópolis S.A	Ativo Intangível	ICPC 01
Bloco sudeste (Aeroporto de Vitória e Aeroporto de Macaé)	Aeroportos do Sudeste do Brasil (ASeB)	Ativo Intangível	ICPC 01
Bloco centro-oeste (Aeroporto Internacional de Cuiabá -Marechal Rondon)	SPE Concessionária Aeroeste Aeroportos S/A	Ativo Intangível	ICPC 01
Bloco nordeste (Aeroporto Internacional de Recife/Guararapes, Aeroporto Internacional de Maceió - Zumbi dos Palmares, Aeroporto Internacional Santa Maria, Aeroporto de Juazeiro do Norte, Aeroporto de Campina Grande e Aeroporto Internacional de João Pessoa	Aeroportos do Nordeste do Brasil S/A (AENA BRASIL)	Ativo Intangível	ICPC 01

Fonte: Elaboração própria a partir das Demonstrações Financeiras de 2019 das Concessionárias

Diante do exposto, tendo em vista que os contratos de concessão não determinam nenhuma remuneração em Ativos Financeiros, a remuneração se dá pela exploração da infraestrutura, devendo ser classificados como Ativos Intangíveis. Diante disso e levando em consideração o disposto no quadro 7, pode-se afirmar que as entidades Concessionárias estão seguindo as orientações da ICPC 01/ IFRIC 12 quanto ao registro dos contratos de concessões de serviços públicos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar se os ativos objeto de contratos de concessão firmados no setor aeroportuário brasileiro estão devidamente refletidos nas demonstrações contábeis das entidades envolvidas – entidade concedente e entidade concessionária, atendendo tanto a essência deste fenômeno econômico quanto à sua forma legal, a partir do mapeamento e das características de todos os aeroportos administrados pelo governo brasileiro que foram objeto de contratos de concessão.

A revisão da literatura mostrou que os ativos físicos envolvidos em um contrato de concessão são aqueles já existentes em que são realizadas melhorias ou ampliação e os construídos pelo parceiro privado, e que os participantes dos contratos de concessão são a entidade *concedente* (que confere à concessionária o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão) e a entidade *concessionária* (que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle da concedente, para fornecer serviços públicos).

Da perspectiva da contabilidade do setor público – entidade concedente, o assunto é regulamentado pela *IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grant*, norma internacional que trata sobre a contabilização dos contratos de concessão de serviços pelo poder público, ou seja, pelo poder concedente. No Brasil, a IPSAS 32 foi traduzida pela Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela NBC TSP 5 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Da perspectiva da contabilidade do setor privado – entidade concessionária, o assunto é regulamentado pela *IFRIC 12 - Service Concession Arrangements*, traduzida no Brasil pela Interpretação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ICPC 01 – Contratos de Concessão.

Segundo as normas brasileiras, cabe a ANAC executar e acompanhar o processo de concessão aeroportuária, regulamentando os serviços oferecidos pela concessionária, definindo para quem a concessionária deve oferecer o serviço e a que preço, e controlando o Ativo concedido ao fim do término no contrato. Segundo informações disponíveis no sítio da ANAC ([www.gov.br/anac](http://www.gov.br/anac)), a concessão de aeroportos objetiva originar investimentos para ampliação e aperfeiçoamento da infraestrutura aeroportuária brasileira e dessa maneira propiciar melhorias no atendimento aos usuários do transporte aéreo no Brasil. Para garantir que a qualidade da prestação de serviço nos aeroportos esteja de nível internacional, a ANAC também gere e fiscaliza os contratos de concessão. Portanto, para fins deste estudo,

considerou-se que da perspectiva dos contratos de concessão do setor aeroportuário brasileiro a ANAC é a entidade concedente.

Sobre os resultados do estudo, ao analisar os contratos de concessão do setor aeroportuário brasileiro da perspectiva da entidade concedente verificou-se que não estão sendo observados os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dispostos nos padrões contábeis a eles aplicados (NBC TSP 5/ IPSAS 32), não representando de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar, sendo reportadas nos balanços da entidade concedente (ANAC) apenas as informações relativas à concessão de empréstimos e financiamentos, seguro garantia a executar por concessão aeroportuária, além de multas e sanções impostas às concessionárias pelo descumprimento de obrigações constantes dos contratos de concessão. Uma explicação pode ser o fato de que os aeroportos brasileiros serem normativamente classificados como bens públicos pertencentes à União (CGU, 2019), o que não justifica os mesmos estarem *off balance*.

No caso das entidades concessionárias, tendo em vista que a remuneração dos contratos de concessão se dá pela exploração da infraestrutura, os mesmos encontram-se classificados como Ativos Intangíveis., portanto, seguindo as orientações da ICPC 01/ IFRIC 12 quanto ao registro dos contratos de concessões de serviços públicos.

Para futuras pesquisa recomenda-se que seja avaliado como o registro inadequado dos contratos de concessão na entidade concedente (ANAC) vem impactando o processo decisório com relação aos contratos de concessão do setor aeroportuário brasileiro, bem como a repercussão desses achados para a consolidação das contas públicas.

## REFERÊNCIAS

Acerete, J. B. (2006). Aspectos contables de las Colaboraciones público-privadas Presupuesto y Gasto Público , v. 45, p. 199-215.

Abreu, B. V.; Silva, T. C. (2010). Novos Paradigmas para a Administração Pública: Análise de Processo de Concessão e Parceria Público-Privada em Rodovias Brasileiras. *Revista Administração Pública e Gestão Social*.

ANAC, Agência Nacional de Aviação Civil. Disponível em: <https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/concessoes>> Acesso em: 14 abr 2021

ANAC, Agência Nacional de Aviação Civil. Disponível em: < <https://www.gov.br/anac/pt-br/noticias/2021/concessao-de-22-aeroportos-da-6a-rodada-e-oportunidade-para-investidores>> Acesso em: 14 abr 2021

Arantes, E., & Piaskowski, O. F. (2020). A perspectiva da Escola Austríaca sobre a concessão aeroportuária brasileira. *MISES: Interdisciplinary Journal of Philosophy, Law and Economics*, 8.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: . Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8987compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm)> Acesso em: 10 mai 2021.

BRASIL. Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005. Cria a Agência Nacional de Aviação Civil e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Lei/L11182.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Lei/L11182.htm)> Acesso em: 10 mai. 2021.

BGU, Balanço Geral da União - Anual. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-geral-da-uniao-bgu-anual/2020/114>> Acesso em: 15 mar 2021.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP 05. Disponível em: <[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP05&arquivo=NBCTSP05.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSP05&arquivo=NBCTSP05.doc)>. Acesso em: 10 mai. 2021.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Interpretação Técnica - ICPC 01. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=10>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

Dutra, J. C.; Sampaio, P. R. P. (2017). *20 Anos de Concessões em Infraestrutura no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 205 p.

Heald, D.; Georciou, G. The Substance of Accounting for Public - Private Partnerships. *Financial Accountability & Management*, v. 27, n. 2, p. 217-247.

IFAC, International Federation Of Accountants. International Public Sector Accounting Standards. IPSAS 32. Disponível em: <<https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>. Acesso em: 10 mai 2021.

IFRIC, International Financial Reporting Interpretations Comitee. IFRIC 12 – service concession arrangements, 2006.

Justen Filho, M. (2015). *Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva.

Lima, D. V. (2018). *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. 1ª ed. São Paulo: Atlas/GEN.

Morettini, F. T. R., & Gonçalves, O. O. Análise econômica do controle judicial dos contratos de concessão e sua importância para o desenvolvimento. *Revista de Informação Legislativa*, ano, 51.

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2019, Ministério Da Infraestrutura – MINFRA e Agência Nacional De Aviação Civil – ANAC. Disponível em: <<https://www.gov.br/anac/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/processos-de-contas-anuais-exercicio-2019>> Acesso em: 10 mai. 2021

PCASP, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) – Federação. Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), 2021. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/plano-de-contas-aplicado-ao-setor-publico-pcasp-federacao/2021/114>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

Sales, M.S., Júnior, A. A. B., & Faria, W. R. (2020). Desdobramentos Econômicos dos Investimentos das Recentes Concessões Aeroportuárias Brasileiras. *Análise Econômica*, 38(77).

Salgado, S.R., Wilbert, M. D., de Lima, D. V., & de Oliveira, W. A. (2017). Concessão das rodovias federais brasileiras: evidências de ativos órfãos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 105-122.

Relatório Anual, INFRAERO, 2019 – Disponível em: <  
<https://transparencia.infraero.gov.br/prestacao-de-contas-anuais/#>> Acesso em: 10 mai. 2021.

Yosimoto, V., Chambarelli, R. L., Santana, B. M., Oliveira, P. R. D. S., Camacho, F. T., & Pinto, H. A. D. C. (2016). *A lógica atual do setor aeroportuário brasileiro*. Revista do BNDES 45, junho.