

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Geverson Dourado Brito

UMA DISCUSSÃO SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS *ROYALTIES* DE
PETRÓLEO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Brasília, DF
2014

Professor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador Geral do Programa Multi institucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Geverson Dourado Brito

UMA DISCUSSÃO SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS *ROYALTIES* DE
PETRÓLEO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

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.

Orientador: Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Brasília, DF
2014

BRITO, Geverson Dourado

Uma Discussão sobre o Tratamento Contábil dos *Royalties* de Petróleo no Setor Público Brasileiro - Brasília, 2014.

24. p.

Orientador (a): Profa. Dra. Diana Vaz de Lima.

Trabalho de Conclusão de curso (Artigo) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2014.

Bibliografia.

1. *Royalties* de Petróleo. 2. Setor Público. 3. Padrões Contábeis. 4. Brasil. I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

Dedico este trabalho aos meus pais,
Gorete e Geraldo, e à minha irmã, Graciete.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por Suas infinitas bênçãos derramadas sobre mim;

Ao Eduardo Stranz, pela troca de conhecimento;

Ao professor José Luiz dos Santos, pela ajuda e atenção dispensada;

Aos meus pais, Gorete e Geraldo, por terem acreditado e investido em mim;

Aos amigos de curso, especialmente a Agnes e Karolyne pela companhia nos últimos semestres; e

À minha orientadora, Professora e Doutora Diana Vaz de Lima, a quem devo reconhecimento pela experiência e conhecimento que possui, pela disponibilidade em ensinar, pela confiança e orientação dada na produção deste artigo.

“Foi o tempo que perdeste com tua rosa que a fez tão importante.”

Antoine de Saint-Exupéry

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANP	Agência Nacional do Petróleo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
CNPE	Conselho Nacional de Política Energética
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPSAS	Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OMC	Organização Mundial do Comércio
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	2
2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	3
2.1 Aspectos Conceituais e Legais sobre Royalties.....	3
2.2 Caracterização da Distribuição e Pagamento de Royalties de Petróleo.....	4
2.3 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Elementos Patrimoniais.....	9
3 METODOLOGIA.....	10
4 UMA DISCUSSÃO SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS <i>ROYALTIES</i> DE PETRÓLEO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	10
4.1 Tratamento Contábil Atual dos Royalties de Petróleo.....	10
4.2 Proposta de Registro Contábil dos Royalties de Petróleo no Setor Público Brasileiro ..	11
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	12

Uma Discussão sobre o Tratamento Contábil dos *Royalties* de Petróleo no Setor Público Brasileiro

RESUMO

Os *royalties* de petróleo são uma compensação financeira pelo uso e exploração das riquezas e recursos naturais de uma região, havendo uma demanda reprimida pelo conhecimento histórico e atual sobre a distribuição e aplicação desses recursos. Nesse sentido, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil dos *royalties* de petróleo no âmbito do Setor Público brasileiro, com a realização de estudo de caso em um Município de pequeno porte localizado no Estado do Espírito Santo, a partir de dados extraídos nos balanços contábeis relativos aos exercícios de 2011, 2012 e 2013 disponibilizados pela Prefeitura. Os achados do estudo mostram que atualmente vem sendo mantido processo apto de registro para sustentar o disposto legal do regime da receita orçamentária, efetuando os lançamentos contábeis no momento do ingresso dos recursos, mas que o mesmo não acontece do ponto de vista patrimonial, uma vez que não se verifica o registro contábil dos *royalties* de petróleo no momento da ocorrência do fato gerador. Uma proposta de tratamento contábil é então apresentada, recomendando que um ativo seja reconhecido sob a forma de direito a receber considerando o mês de produção do petróleo, e que esses valores passem a ser registrados em contas de Ativo Circulante, uma vez que há expectativa que sejam realizados em até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Palavras-chaves: *Royalties* de Petróleo. Setor Público. Padrões Contábeis. Brasil.

1 INTRODUÇÃO

As rendas do petróleo no Brasil têm duas naturezas: os *royalties*, que é uma compensação pelo uso e exploração das riquezas e recursos naturais de uma região; e as participações especiais, que é uma tributação instituída pela Lei do Petróleo que incide sobre o lucro dos campos de petróleo mais produtivos (CNM, 2010).

Segundo dados da Agência Nacional do Petróleo (ANP), o Brasil situa na 13^a colocação do ranking mundial de produtores de petróleo, e tem gerado cerca de R\$ 5 bilhões de receitas provenientes dos *royalties*. A expectativa é que até o final de 2020, os contratos realizados até agora estarão gerando *royalties* e participações especiais no valor de aproximadamente R\$ 70 bilhões ao ano.

No ano de 2013, o Estado do Rio de Janeiro e seus Municípios foram os entes federados que mais receberam *royalties* no Brasil, com cerca de 55% das compensações financeiras transferidas, representando, per capita, sete vezes a média nacional. O Estado do Espírito Santo e seus Municípios receberam a segunda maior parcela desses valores (TCU, 2014).

De acordo com o parecer prévio emitido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) sobre as contas do Governo da República relativo ao ano de 2013, a venda de produtos manufaturados tiveram registro de aumento em suas vendas em 1,8%, sendo a exportação de plataformas e extração de petróleo no valor de 7 bilhões de dólares, o que representou um crescimento de 430% em relação a 2012. No caso das compensações financeiras transferidas aos Estados e Municípios, totalizaram aproximadamente 23 bilhões de reais em 2013, incluindo os *royalties* e a participação especial pela exploração do petróleo e gás natural (TCU, 2014).

Albuquerque (2012) entende que os *royalties* do petróleo podem representar uma valiosa fonte de recurso que pode ser aplicada no desenvolvimento econômico, social e ambiental, diminuindo as desigualdades econômicas entre as pessoas, gerando distribuição de renda e contribuindo para o desenvolvimento do país. Para Gonzáles e Serra (2006), com valores crescentes, pari passo ao avanço da produção petrolífera nacional e à cotação internacional do óleo e gás, estas receitas têm sido alvo de atenção pela sociedade, existindo, atualmente, uma forte demanda reprimida por conhecimento histórico e atual sobre a distribuição e aplicação desses recursos.

Ao estabelecer as orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) dispôs que a contabilidade, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. Entretanto, ressentem-se de um conjunto de normas profissionais que contemple a Teoria da Contabilidade como base para o registro, a mensuração e a evidenciação dos atos e fatos do setor público.

Diante do exposto, considerando os *royalties* de petróleo vêm tendo peso decisivo na estrutura orçamentária dos entes federados brasileiros beneficiários, e que de acordo com os novos padrões contábeis é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do Setor Público, em bases teóricas que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *Quais critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação devem ser considerados no tratamento contábil dos royalties de petróleo?*

Portanto, o objetivo do presente estudo é apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil dos *royalties* de petróleo no âmbito do Setor Público brasileiro. Para

tratar a questão de pesquisa foi realizada revisão bibliográfica e normativa tendo como base os fundamentos da doutrina contábil, e efetuado estudo de caso em um Município de pequeno porte localizado no Estado do Espírito Santo, a partir de dados extraídos nos balanços contábeis relativos aos exercícios de 2011, 2012 e 2013 disponibilizados pela Prefeitura.

Além desta introdução, o presente estudo traz mais quatro capítulos. No Capítulo 2, são apresentados os aspectos legais e conceituais sobre *royalties*, a distribuição e a forma de seus pagamentos. A metodologia utilizada no estudo é abordada no Capítulo 3. O Capítulo 4 contempla o tratamento contábil atual e apresenta uma discussão sobre os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação dos *royalties* de petróleo que devem ser considerados à luz da teoria contábil. As considerações finais são apresentadas no Capítulo 5, seguidas das referências utilizadas no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Aspectos Conceituais e Legais sobre *Royalties*

A palavra *royalty* é um termo da língua inglesa que vem de *royal*, que significa “realeza”, e expressava o direito que o rei tinha de receber pagamentos pela exploração de minerais em suas terras (ANP, 2001). Assim, conforme Manoel (2003), toda exploração mineral existente nos domínios dos reis garantiam a estes o direito de receber uma compensação pela extração realizada.

De acordo Erthal (2006) citado por Xavier e Endlich (2013), existem diferentes tipos de *royalties* pagos ao Governo. Entre eles, destacam-se os relativos à extração de recursos naturais minerais, como minérios metálicos ou fósseis, carvão mineral, petróleo e gás natural; ou pelo uso de recursos naturais, como a água, nos casos de represamento em barragens hidrelétricas.

Ressalta-se que existem regimes específicos de *royalties* para patentes, que seguem o padrão dos acordos assinados na Organização Mundial do Comércio (OMC). Marcas e tecnologias também estão sujeitas a legislações específicas para o pagamento de *royalties* ao proprietário. Em casos de obras de arte ou bens artísticos, como músicas ou letras musicais, imagens, pinturas, esculturas, roteiros de filmes ou peças teatrais, os *royalties* podem ser pagos tanto diretamente ao artista autor da obra, como para empresas que adquirem o direito de reprodução, distribuição e comercialização do bem cultural (ERTHAL, 2006, *apud* XAVIER e ENDLICH, 2013).

Para Santos (2003), os *royalties* de petróleo, foco do presente estudo, é uma modalidade de participação governamental. E de acordo com Xavier e Endlich (2013), constitui uma compensação financeira de natureza indenizatória destinada aos Estados e Municípios, conforme o art. 20 da Constituição Federal de 1988.

Art. 20 São bens da União:

IX – os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

(...)

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração. (art. 20, Constituição Federal de 1988)

Segundo a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), os *royalties* representam uma forma de pagamento de direitos e propriedade, ou seja, é uma

indenização ao proprietário e que não se aplica a qualquer atividade econômica, mas apenas àquelas que se baseiam na extração de recursos finitos na natureza.

No campo normativo, vários são os regulamentos aplicáveis ao tema. Em 1989, a Lei 7.990 estabeleceu a compensação financeira devida aos Estados e Municípios pelo resultado da exploração de petróleo, e o Decreto nº 01/1991 regulamentou seu pagamento.

Em 1997, a Lei nº 9.478, conhecida como Lei do Petróleo, dispôs, entre outros, sobre a política energética nacional e as atividades relativas ao monopólio do petróleo, abordou sobre a forma de contratação das empresas interessadas nas atividades petrolíferas, e criou dois órgãos responsáveis pela direção, regulamentação e fiscalização do setor petrolífero: o Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) e a Agência Nacional do Petróleo (ANP) (NOGUEIRA, 2004). Em 1998, o Decreto nº 2.705 passou a definir os critérios para o cálculo dos *royalties* de petróleo.

Segundo o disposto no art. 11º do Decreto nº 2.705/98, os *royalties* representam uma compensação financeira devida ao Estado pelas empresas produtoras de petróleo, ou seja, uma remuneração à sociedade pela exploração desses recursos, que são escassos e não renováveis.

A CNM (2010) esclarece que existem duas formas de o Governo interagir com o setor privado na exploração do petróleo. Uma dessas formas é a chamada concessão, pela qual o Governo cede à iniciativa privada o direito de extrair petróleo de determinada área e recebe em troca apenas o pagamento de *royalties*. A outra forma é a partilha de produção, na qual o Governo faz um contrato com o setor privado para dividir o lucro da extração de petróleo.

De acordo com o art. 8º da Lei nº 9.478/1997, cabe à ANP promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas da indústria do petróleo entre a União e o setor privado.

2.2 Caracterização da Distribuição e Pagamento de *Royalties* de Petróleo

De acordo com a CNM (2010), em relação à distribuição dos *royalties* para Estados e Municípios, existem dois conceitos fundamentais: o conceito de Estado ou Município “produtor” e Estado ou Município “confrontante”.

O conceito de “produtor” é aplicado à produção em terra, ou seja, trata-se do Estado e Município onde está localizado o poço ou campo de petróleo. E quando a produção ocorre na plataforma continental, no mar, a legislação estabeleceu o conceito de “confrontante”.

De acordo com o § 2º do Art. 20 do Decreto nº 01/1991, os Municípios próximos aos Municípios confrontantes são organizados em três tipos de zonas territoriais: Zona de Produção Principal, Zona de Produção Secundária e Zona Limítrofe. É atribuição do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) a identificação e a classificação dos municípios beneficiados.

Segundo a ANP (2010), pertence à *Zona de Produção Principal* os Municípios confrontantes com os poços produtores e aqueles onde estiverem localizadas três ou mais instalações industriais para processamento, tratamento, armazenamento e escoamento da produção petrolífera. A *Zona de Produção Secundária* abrange os Municípios que sofrem influência das instalações de embarque e desembarque. A *Zona Limítrofe*, por sua vez, é composta pelos Municípios próximos aos pertencentes às Zona de Produção Principal, e os que sofrem consequências sociais ou econômicas da produção marítima.

Pela legislação brasileira, existem dois tipos de linha que são utilizadas para verificar se os Estados e Municípios são confrontantes: as linhas ortogonais e as linhas

paralelas. No caso dos Estados, a divisão da plataforma continental é feita apenas por linhas ortogonais; no caso dos Municípios, são consideradas tanto as linhas paralelas quanto as ortogonais (CNM, 2010).

Todo e qualquer Município litorâneo possui dois pontos-limite com a costa e, simultaneamente, com seus vizinhos. São a partir desses pontos que devem ser traçadas tanto as linhas paralelas quanto as ortogonais. A diferença reside no fato de que enquanto as linhas paralelas possuem sempre a mesma inclinação, igual à linha do Equador e dos Trópicos, as linhas ortogonais apresentam inclinações variáveis em razão das reentrâncias do litoral (CNM, 2010), conforme Figuras 1 e 2.

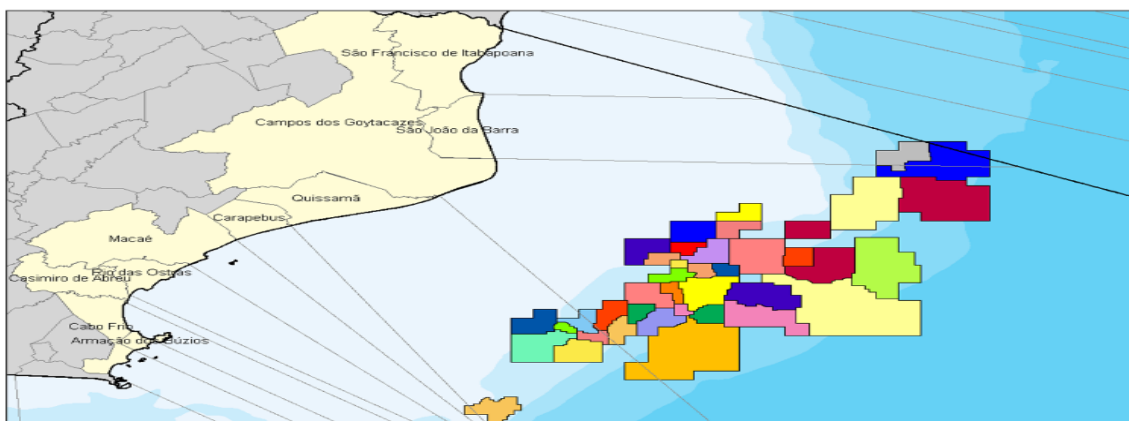


Figura 1 - Linhas Ortogonais de Confrontação dos Municípios com a Plataforma Continental.
Fonte: ANP

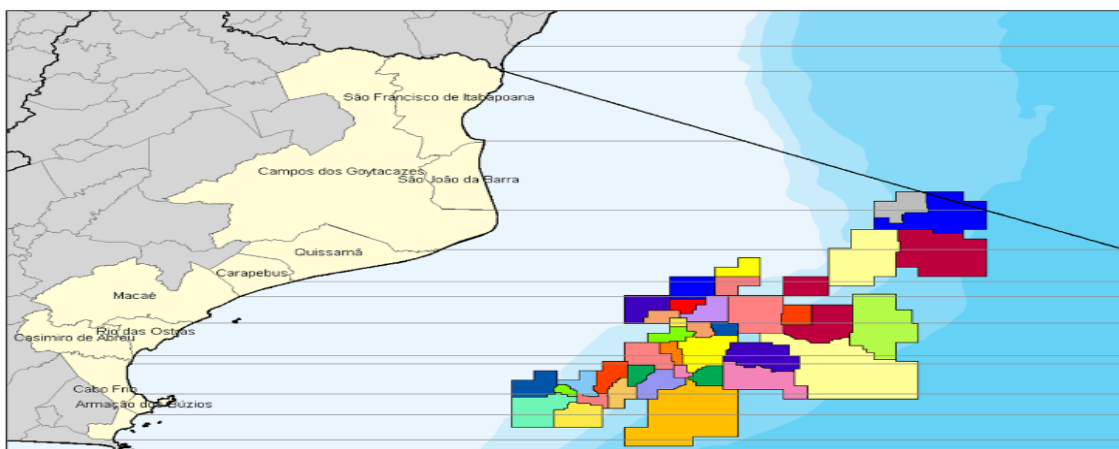


Figura 2 - Linhas Paralelas de Confrontação dos Municípios com a Plataforma Continental.
Fonte: ANP

O IBGE regulamentou por decreto que seja adotado o método das linhas de base reta para estabelecer o traçado da perpendicular. Em geral, Municípios que apresentam sua costa na forma côncava apresentam linhas ortogonais que se aproximam entre si à medida que se afastam da costa, constituindo uma área na forma de um cone. Já Municípios que assumem a forma convexa apresentam linhas ortogonais que se afastam entre si, formando uma área de “confrontação” maior do que a dos primeiros (CNM, 2010).

De acordo a CNM (2010), quando há um grande volume de produção ou rentabilidade de alguns dos campos, existe um tipo especial de *royalty*, que é a Participação Especial, cobrada dos concessionários de acordo com o estabelecido no Decreto nº 2.705/1998. É aplicada sobre a receita líquida de cada campo de petróleo com alíquotas que variam de 10% a 40%.

Registra-se, portanto, que a distribuição dos *royalties* de petróleo obedece as seguintes Leis e Decretos: a Lei nº 7.990/89, o Decreto nº 01/1991, a Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) e o Decreto 2.705/1998.

O pagamento dos *royalties* de petróleo, conforme o art. 47 da Lei nº 9.478/1997, deve ser feito mensalmente em moeda nacional, até o último dia do mês seguinte àquele que ocorreu a produção, que é o fato gerador (ANP, 2001). E de acordo com Reis (2013), os recursos são distribuídos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), depositados diretamente nas contas correntes específicas que os beneficiários mantêm junto ao Banco do Brasil S.A., com exceção da União, cujo pagamento é realizado diretamente pela STN.

Segundo Reis (2013), o montante pago a título de *royalties* corresponde a 10% da produção de petróleo, mas em função dos riscos geológicos que afetam a produção de hidrocarbonetos, a ANP poderá reduzir esse valor para 5% da produção.

A Lei nº 7.990/1989, conforme Oliveira (2003), regula as formas de pagamento dos *royalties* no limite mínimo de 5% fixados pela Lei do Petróleo. Registra-se que Lei nº 9.478/1997 não revogou a Lei nº 7.990/1989, tendo em vista que esta última definiu os critérios de cálculo e distribuição antes daquela entrar em vigor. Conforme demonstrado em seu art. 48.

Art. 48. A parcela do valor dos royalties, previstos nos contratos de concessão, que representar 5% (cinco por cento) da produção, corresponde ao montante mínimo referido no §1º do art. 47, será distribuído segundo os critérios estipulados pela Lei nº 7.990/1989 (art. 48, Lei nº 9.478/1997).

Dentro desse limite de 5%, quando a lavra ocorrer em terra, 70% dos recursos serão distribuídos aos Estados Produtores, 20% aos Municípios Produtores e 10% aos Municípios afetados por operações nas instalações de embarque e desembarque de petróleo. Ainda dentro dos 5%, quando a lavra ocorrer na plataforma continental, 30% dos recursos serão distribuídos aos Estados confrontantes com campos, 30% aos Municípios confrontantes com campos, 10% ao Fundo Especial (estado e municípios) e 10% aos Municípios afetados por operações nas instalações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural.

O Decreto nº 1/1991, que regulamenta o pagamento dos *royalties* instituído pela Lei nº 7.990/1989, define as formas e os percentuais de pagamentos dos *royalties* na parcela de até 5% nas atividades em terra e na plataforma continental.

O art. 47 da Lei nº 9.478/1997 estabelece que os *royalties* devem ser pagos mensalmente, em moeda nacional, a partir da data de início da produção comercial de cada campo, em montante correspondente a dez por cento da produção de petróleo ou gás natural. De acordo com Santos (2003), os *royalties* são uma obrigação de resultado, prevista no contrato de concessão e exigida a partir do primeiro mês em que for produzido o petróleo, e seu pagamento deve ocorrer até o último dia útil do mês subsequente (Art. 47 da Lei nº 9.478/1997).

No Art. 49 da Lei nº 9.478/1997, estão definidos os critérios na repartição do valor dos *royalties* entre os entes federativos acima de 5%, quando a lavra ocorrer em terra: 52,5% aos Estados Produtores, 15% aos Municípios Produtores e 7,5% aos Municípios afetados por operações nas instalações de embarque e desembarque de petróleo, 25% ao Ministério da Ciência e Tecnologia.

Ainda dentro dos 5%, quando a lavra ocorrer na plataforma continental, 22,5% dos recursos devem ser distribuídos aos Estados confrontantes com campos, 22,5% aos Municípios confrontantes com campos, 15% ao Ministério da Marinha para atender aos encargos da fiscalização e proteção das áreas de produção, 7,5% ao Fundo Especial

(estado e municípios), 7,5% Municípios afetados por operações nas instalações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural e 25% ao Ministério da Ciência e Tecnologia.

O Decreto nº 2.705/1998 define os critérios para o cálculo e a cobrança das participações governamentais previstas na Lei 9.478/1997, conforme destacado no seu art. 20.

Art. 20. Os recursos provenientes dos *royalties* serão distribuídos pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, do Ministério da Fazenda, nos termos da Lei nº 9.478, de 1997, e deste Decreto, com base nos cálculos dos valores devidos a cada beneficiário, fornecido pela ANP. (art. 20. Decreto nº 2.705/1998)

Portanto, o pagamento de *royalties* observando o percentual de 5% segue a Lei nº 7.990/1989 e o Decreto nº 1/1991. Quando valor da distribuição exceder esse percentual, devem ser seguidas as orientações da Lei nº 9.478/1997 e do Decreto nº 2.705/1998. É importante salientar que com a criação da Lei nº 12.734/2012, que modificou a Lei nº 9.478/1997, novas regras de distribuição dos *royalties* foram estabelecidas.

Com relação à exploração de petróleo em terra, Oliveira (2014) esclarece que a nova legislação não alterou a forma de distribuição no que concerne à produção na plataforma continental, ficando assim definido: 20% aos Estados confrontantes com campos, 17% aos Municípios confrontantes com campos, 20% ao Fundo Especial (Estado e o Distrito Federal), 3% Municípios afetados por operações nas instalações de embarque e desembarque de petróleo e gás natural, 20% à União e 20% ao Fundo Especial (Municípios).

De acordo com o artigo 21, § 2º do Decreto nº 1/1991, para apurar os valores que serão distribuídos é atribuído a cada Município um coeficiente individual de participação, que será determinado baseando-se na população dos seus distritos.

Em relação ao valor do petróleo, o Decreto nº 2.705/1998 estabelece que seu preço referencial mensal seja igual à média ponderada de seus preços de venda praticados pelo concessionário, ou ao seu preço mínimo estabelecido pela ANP, prevalecendo o maior valor.

A Figura 3 apresenta o fluxo atual de pagamentos de *royalties* de petróleo considerando a legislação vigente.

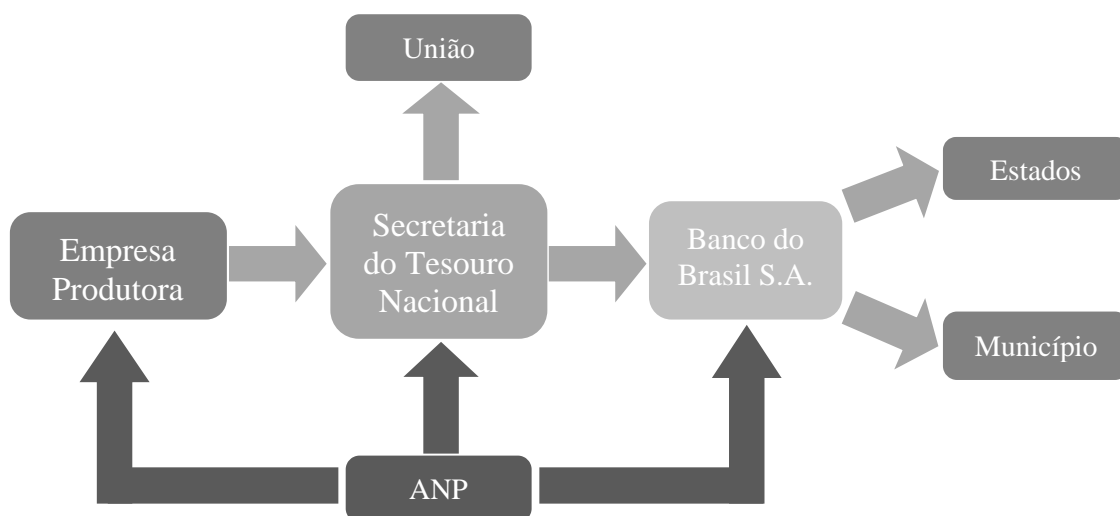


Figura 3 - Fluxo de pagamento de *royalties* de petróleo

Fonte: elaboração própria

Em 2013, foram arrecadados R\$ 16,3 bilhões em *royalties*. Deste montante, 29,6% foram distribuídos aos estados produtores ou confrontantes; 34% aos municípios produtores ou confrontantes; 11% ao Ministério de Ciência e Tecnologia; 14,4% ao Comando da Marinha; 7,9% ao Fundo Especial dos estados e municípios; e 2,9% ao Fundo Social (ANP, 2014), conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Distribuição de *Royalties* sobre a produção de petróleo e gás natural

Beneficiários	Royalties distribuídos (mil R\$)			
	2010	2011	2012	2013
Total	9.929.990	12.987.950	15.636.097	16.308.712
Estados	2.942.143	3.839.683	4.601.918	4.833.142
Alagoas	29.700	29.640	29.170	31.575
Amazonas	134.502	182.530	206.733	219.185
Maranhão	-	-	-	20.804
Bahia	158.381	195.641	222.987	248.271
Ceará	12.068	13.401	14.212	19.148
Espírito Santo	297.422	552.694	680.014	732.467
Paraná	-	-	-	6.660
Rio de Janeiro	2.026.613	2.469.046	2.963.582	2.982.025
Rio Grande do Norte	158.934	205.981	248.237	269.487
Sergipe	106.374	132.115	153.902	155.749
São Paulo	18.149	58.635	83.082	147.771
Municípios	3.356.950	4.375.399	5.312.972	5.542.735
Alagoas	32.885	35.931	36.267	62.230
Amazonas	61.305	81.420	93.505	88.901
Amapá	260	335	321	320
Maranhão	-	-	-	9.380
Bahia	134.438	159.418	187.116	228.426
Ceará	28.300	28.660	38.822	41.484
Espírito Santo	304.096	593.665	726.183	770.853
Minas Gerais	511	686	808	15.321
Pará	1.474	1.897	1.819	1.812
Paraíba	1	9.012	19.212	22.661
Pernambuco	45.103	48.631	36.851	61.028
Paraná	-	-	-	1.903
Rio de Janeiro	2.233.055	2.654.052	3.162.708	3.159.202
Rio Grande do Norte	148.721	185.078	231.576	238.309
Rio Grande do Sul	42.162	76.723	125.900	118.378
Santa Catarina	28.497	46.944	56.597	61.066
Sergipe	109.985	126.975	139.910	169.384
São Paulo	186.157	325.973	455.379	492.078
Depósitos Judiciais	33.991	65.293	55.374	38.559
Fundo Especial	789.830	1.033.580	1.245.480	1.293.831
Educação e Saúde	-	-	-	131
União	2.807.076	3.673.994	4.420.353	4.600.314
Comando da Marinha	1.579.660	2.067.159	2.308.143	2.349.256
Ministério da Ciência e Tecnologia	1.227.416	1.606.835	1.800.730	1.786.002
Fundo Social	-	-	311.480	465.056

Fonte: Adaptado do Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis de 2014 publicado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

Como se pode observar, 61,7% dos recursos pagos a título de *royalties* de petróleo foram distribuídos ao Estado do Rio de Janeiro e 57% aos seus Municípios, seguido de 15,2% no Estado do Espírito Santo e 13,9% aos seus Municípios, maiores beneficiários no exercício de 2013.

2.3 Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação dos Elementos Patrimoniais

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 1, que trata da estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, estabelece que um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis (item 89).

Segundo Niyama e Silva (2013), além desses critérios, na caracterização de um ativo deve-se levar em consideração a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação. Para Hendriksen e Van Breda (2009), além de corresponder à definição de ativo, o item deve ser relevante, ou seja, a informação tem de fazer diferença na tomada de decisão, ser mensurável e seu valor ser preciso.

Para o reconhecimento das receitas, Iudícibus (2009) esclarece que as mesmas são representadas pela entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber. A receita pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais. Para Santos et al (2007), a receita é reconhecida quando for provável que os futuros benefícios econômicos fluirão para a entidade e que possam ser mensurados com segurança.

Hendriksen e Van Breda (2009) comentam que a receita de uma entidade deve ser reconhecida quando o item fizer parte do produto da organização, possa ser medido, possuir valor de *feedback* e ser verificado com precisão.

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS 9, que trata da receita de transação com contraprestação, a utilização de ativos da entidade por parte de terceiros dá origem à receitas na forma de *royalties* (encargos pela utilização de ativos de longo prazo da entidade), como, por exemplo: patentes, marcas, direitos autorais e software de computadores) (item 9). E deve ser reconhecida pelo regime de competência de acordo com a essência do acordo.

Com relação ao critério de mensuração, Hendriksen e Van Breda (2009) esclarecem que no caso dos ativos existem duas formas principais: valor de entrada ou valor de saída. Em termos de valores de entrada, destacam-se o custo histórico e o custo corrente/reposição. Em termos de valores de saída, o valor presente e o valor de liquidação.

Há também o critério do valor justo, que representa o preço que seria recebido pela venda de um ativo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (NBC T SP 16.10). Esse critério está previsto nos itens 14 e 15 da IPSAS 9, que estabelecem que as receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. Para Santos et al (2007), as receitas são mensuradas pelo valor do ativo trocado ou da obrigação incorrida.

Hendriksen e Van Breda (2009) mencionam que as receitas são mensuradas pelo valor de troca do produto ou serviço da entidade, e que esse valor de troca configura o valor presente de direitos monetários a serem recebidos eventualmente, resultantes da transação que gera a receita.

Quanto ao critério de evidenciação, Iudícibus (2009) relaciona seis formas de realizar a evidenciação: apresentação das demonstrações contábeis, informação entre

parênteses, notas explicativas, quadros e demonstrativos suplementares, comentários do auditor e relatórios da administração.

Para evidenciação das receitas, o item 39 da IPSAS 9 estabelece que a entidade deve evidenciar o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de prestação de serviços, venda de bens, juros, *royalties*, dividendos e seus equivalentes.

3 METODOLOGIA

Considerando que o objetivo do presente estudo é apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil de *royalties* de petróleo no Setor Público brasileiro, inicialmente foi realizada revisão bibliográfica e normativa tendo como base os fundamentos da doutrina contábil.

Para compreender como o ente federado beneficiário reconhece, mensura e evidencia os *royalties* de petróleo, foi realizado estudo de caso, pois, de acordo com Pontes (2006), essa metodologia se comporta como uma abordagem de investigação particular, que se debruça sobre uma situação específica, representando, de acordo com Beuren (2006, apud Yin, 2002), um fenômeno complexo e contemporâneo, inserido no contexto da vida real.

Assim, para compreender o tratamento contábil atualmente adotado, foram analisados os procedimentos de contabilização dos *royalties* de petróleo efetuados em um Município de pequeno porte localizado no Estado do Espírito Santo, a partir dos dados coletados no resumo geral da receita do Município relativo ao exercício financeiro de 2014, nos balanços contábeis dos três últimos anos e nos lançamentos registrados em 2014 no sistema contábil da Prefeitura. Os dados foram obtidos através de contato telefônico e de e-mails trocados com o contador da Prefeitura.

Em seguida, foram analisados os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação dispostos na literatura em comparação com os registros atualmente efetuados, sendo apresentada uma proposta de registro contábil dos *royalties* de petróleo no Setor Público brasileiro, para fomentar um processo de discussão junto à comunidade acadêmica.

4 UMA DISCUSSÃO SOBRE O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS *ROYALTIES* DE PETRÓLEO NO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

4.1 Tratamento Contábil Atual dos *Royalties* de Petróleo

De acordo com a zona territorial, o Município objeto do estudo pertence à Zona Limítrofe, localizado no Estado do Espírito Santo, e se encontra localizado nos arredores da cidade Anchieta e Itapemirim, que são Zonas Principais de Produção.

A partir das informações contábeis coletadas, verificou-se que o registro relativo ao ingresso de recursos derivados de *royalties* de petróleo no Município observa ao disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964, segundo o qual pertencem ao exercício financeiro as receitas neles arrecadadas.

Na prática, atualmente são feitos três lançamentos contábeis: (i) um lançamento financeiro, reconhecendo o ingresso dos recursos de *royalties* de petróleo na conta bancária da Prefeitura em contrapartida a uma conta de receita pública (variação patrimonial aumentativa), denominada “transferência da compensação financeira para exploração de recursos naturais”; (ii) um lançamento orçamentário, observando-se a etapa da receita orçamentária, pela realização da receita prevista no orçamento; e (iii) um lançamento de controle, reconhecendo a disponibilidade do recurso no caixa da Prefeitura.

Os lançamentos contábeis atualmente efetuados pela entidade objeto do estudo de caso são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Tratamento contábil atual dos royalties de petróleo

Lançamentos - [Pressione F4 na Coluna Valor para Atribuição do Saldo]			
Ocorrência: 05 - Receita de Transferências Correntes		Carregar	
Valor: 1.748.393,61		Talão 000370/2014. 17222230000 - COTA-PARTE ROYALTIES - COMP. FIN. PROD. PETROL. - L. 7990/89 ART	
Código	Nome	Valor Débito	Valor Crédito
Sistema : 1-Orçamentário 1º Lançamento			
621100000000	RECEITA A REALIZAR	1.748.393,61	
621200000000	RECEITA REALIZADA		1.748.393,61
		1.748.393,61	1.748.393,61
Sistema : 3-Patrimonial 1º Lançamento			
11111901002.F	BANCO CONTA MOVIMENTO - DEMAIS CONTAS - BANCO DO BRASIL	1.748.393,61	
452130600000.P	TRANSFERENCIA DA COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS N		1.748.393,61
		1.748.393,61	1.748.393,61
Sistema : 4-Controle 1º Lançamento			
721110000000	RECURSOS ORDINÁRIOS	1.748.393,61	
821110000000	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS		1.748.393,61
		1.748.393,61	1.748.393,61

Fonte: Repasse efetivado na prefeitura do estudo de caso

Portanto, a partir da análise dos dados, verifica-se que o Município objeto do estudo de caso mantém processo de registro apto para sustentar o disposto legal do regime da receita orçamentária, efetuando os lançamentos contábeis no momento do ingresso dos recursos.

Contudo, o mesmo não se pode dizer quanto ao aspecto patrimonial, uma vez que não se verifica o registro contábil dos *royalties* de petróleo no momento da ocorrência do fato gerador, caracterizado pela exigência contratual a partir do primeiro dia do mês em que for produzido o petróleo, conforme Santos (2003).

Desta forma, pode-se depreender que o tratamento contábil atual dos *royalties* de petróleo na entidade objeto do estudo de caso não atende ao disposto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, segundo o qual na ocorrência do fato gerador pode-se proceder ao registro contábil do direito a receber em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa, em conformidade com o regime de competência (STN, 2012).

4.2 Proposta de Registro Contábil dos *Royalties* de Petróleo no Setor Público Brasileiro

Considerando que o fato gerador dos *royalties* de petróleo dá-se a partir do primeiro dia do mês em que for produzido o petróleo, que é provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e que seu custo ou valor pode ser determinado em bases confiáveis, à luz da Teoria Contábil, neste momento um ativo deve ser reconhecido, sob a forma de direitos a receber.

Contudo, do ponto de vista orçamentário, em observância ao disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964, a receita pública deverá ser reconhecida somente no momento da arrecadação. Assim, no segundo mês àquele que ocorreu a produção, momento do ingresso efetivo do recurso, o Município deverá efetuar a baixa do direito a receber em

contrapartida ao ingresso desses valores na conta bancária da Prefeitura. Concomitantemente, deve ser registrada a receita orçamentária realizada, acompanhada do respectivo registro contábil relativo ao controle de disponibilidade.

Quanto ao processo de mensuração, deve ser considerado o valor pactualmente contratado, entendendo que esse se encontra alinhado ao conceito do critério de valor justo.

No processo de evidenciação, os recursos recebidos a título de *royalties* devem passar a ser registrados em contas de Ativo Circulante, uma vez que há expectativa que esses valores sejam realizados até doze meses da data das demonstrações contábeis, em conformidade com a NBC T SP 16.2, que trata do patrimônio e sistemas contábeis.

Desta forma, a partir das reflexões apresentadas no presente estudo, a Figura 4 contempla uma proposta de registro contábil de *royalties* de petróleo no Setor Público brasileiro à Luz da Teoria Contábil.

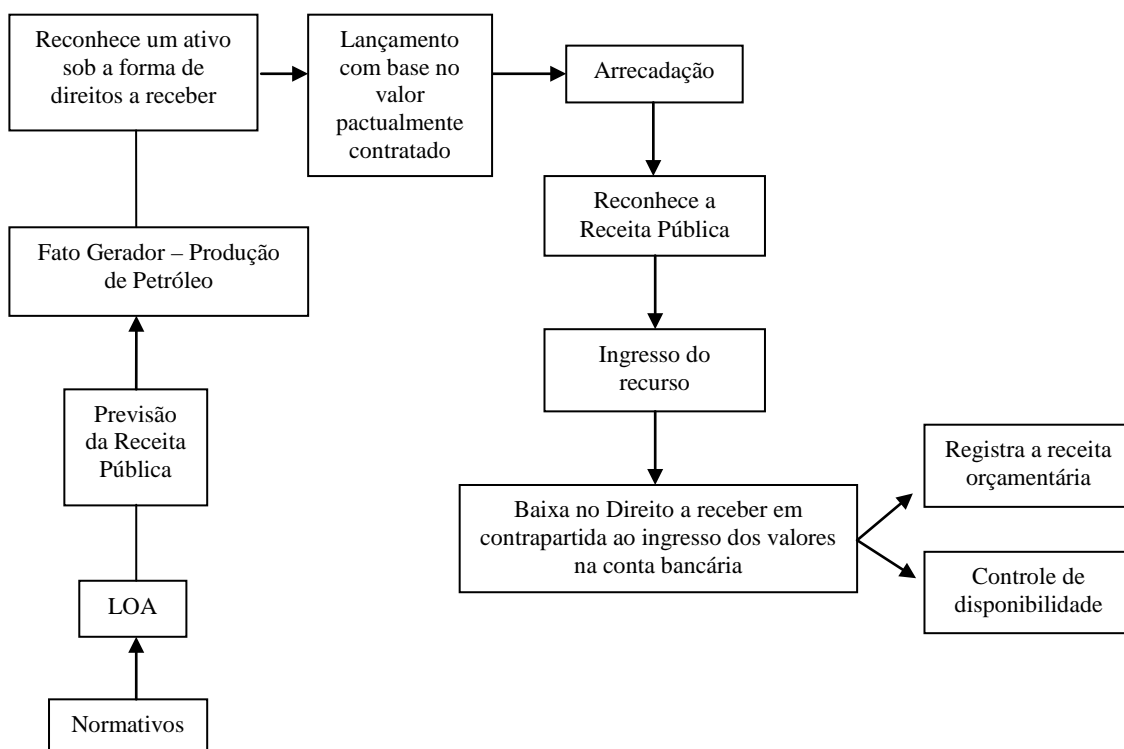


Figura 4 – Proposta de fluxo para o tratamento contábil do registro contábil dos *royalties* de Petróleo no Setor Público Brasileiro à luz da Teoria Contábil

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil dos *royalties* de petróleo no âmbito do Setor Público brasileiro, a partir de uma revisão bibliográfica e normativa tendo como base os fundamentos da doutrina contábil, e de estudo de caso efetuado em um Município de pequeno porte localizado no Estado do Espírito Santo, com dados extraídos nos balanços contábeis relativos aos exercícios de 2011, 2012 e 2013 disponibilizados pela Prefeitura.

A revisão da literatura mostrou que os *royalties* de petróleo são uma compensação financeira pelo uso e exploração das riquezas e recursos naturais de uma região, e que nos últimos anos esses valores vêm pesando decisivamente na estrutura

orçamentária dos entes federados brasileiros beneficiados, a exemplo dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo.

Verificou-se que há diversos normativos que regulamentam a distribuição e o pagamento desses recursos, e que para apurar os valores que serão distribuídos é atribuído a cada Município um coeficiente individual de participação, que será determinado baseando-se na população dos seus distritos, cujas informações são de responsabilidade do IBGE.

Do ponto de vista contábil, conforme informações coletadas na entidade objeto do estudo de caso, verificou-se que atualmente vem sendo mantido processo apto de registro para sustentar o disposto legal do regime da receita orçamentária, efetuando os lançamentos contábeis no momento do ingresso dos recursos. Contudo, o mesmo não acontece do ponto de vista patrimonial, uma vez que não se verifica o registro contábil dos *royalties* de petróleo no momento da ocorrência do fato gerador, caracterizado pela exigência contratual a partir do primeiro dia do mês em que for produzido o petróleo.

Desta forma, objetivando contribuir para o processo de discussão sobre o tratamento contábil que deve ser atribuído aos *royalties* de petróleo, o presente estudo apresenta uma proposta de registro tendo com base os fundamentos da doutrina contábil, recomendando que um ativo seja reconhecido sob a forma de direito a receber considerando o mês de produção do petróleo, e não somente quando do efetivo ingresso dos recursos.

Quanto ao critério de mensuração, o entendimento é que deve ser considerado o valor pactualmente contratado, entendendo que esse se encontra alinhado ao conceito do critério de valor justo. Na evidenciação, os recursos recebidos a título de *royalties* devem passar a ser registrados em contas de Ativo Circulante, uma vez que há expectativa que esses valores sejam realizados até doze meses da data das demonstrações contábeis.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a análise do tratamento contábil sob a perspectiva da Secretaria do Tesouro Nacional, entidade governamental responsável pela distribuição de recursos para os entes federados beneficiados.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO. **Guia dos *Royalties* do Petróleo e do Gás Natural**. Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://www.elobrasil.org.br/sites/default/files/guia%20royalties.pdf>>. Acesso em: 05 mar. 2014.

ALBUQUERQUE, Karina Ferreira Soares de. **A Importância dos Recursos Provenientes de Royalties do Petróleo como forma de distribuição de Renda e aumento das relações de consumo**. 2012. 17 p. Dissertação de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Paraná, 2012. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=5d50d22735a74692>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

AQUINO, Carla Nogueira Patrão de. **Um estudo dos *Royalties* de Petróleo: Impactos sobre indicadores sociais nos Municípios do Rio de Janeiro**. 2004. 106 p. Dissertação de Mestrado – Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro, 2004. Disponível em: <<http://royaltiesdopetroleo.ucam-campos.br/index.php/artigos>>. Acesso em: 23 ago. 2014.

BEUREN, Ilse Maria, **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3 ed.. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Agência Nacional de Petróleo (ANP). **Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis 2014**. Disponível em: <http://anp.gov.br/?pg=67236&m=&t1=&t2=&t3=&t4=&ar=&ps=&cachebust=1404248448141#Se_o_3>. Acesso em: 2 nov. 2014

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto nº 1, de 11 de janeiro de 1991. Regulamenta o pagamento da compensação financeira instituída pela Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e dá outras providências. Brasília, 1991.

BRASIL. Decreto nº 2.705, de 3 de agosto de 1998. Define critérios para cálculo e cobrança das participações governamentais de que trata a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, aplicáveis às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, e dá outras providências. Brasília, 1998.

BRASIL. Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989. Institui, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, e dá outras providências. (Art. 21, XIX da CF). Brasília, 1989.

BRASIL. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. Brasília, 1997.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Um breve histórico dos royalties no Brasil**. Brasília: CNM, 2014, 12 p.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Royalties: Entenda como as receitas do petróleo são originadas e distribuídas na federação brasileira**. Brasília: CNM, 2010. Disponível em: <http://portal.cnm.org.br/v4/v11/mobilizacao_old/images/Royalties_2010.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1121, de 01 de abril de 2008. Aprova a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL (NBC T 1) - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001121>. Acesso em: 11 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais Para o Setor Público**. Edição 2010.

GONZÁLEZ, Montenegro; SERRA, Rodrigo Valente. InfoRoyalties: uma ferramenta para ampliação do controle social sobre o rateio e o destino aos royalties petrolíferos. 2006. 9 p. *In.*: ENEGEP, XXVI, 2006, Fortaleza.

HENDRISKSEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michel F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9 ed.. São Paulo: Atlas, 2009.

MANOEL, Cacio Oliveira. **Disciplina Jurídica dos Royalties de Petróleo no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2003. 53 p. Monografia de Graduação de Direito - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2003. Disponível em: <<http://royaltiesdopetroleo.ucam-campos.br/index.php/artigos>>. Acesso em 23 ago. 2014.

NIYAMA Jorge K.; SILVA César A.T.. **Teoria da Contabilidade**. 2ª ed.. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Samuel Cunha de. A distribuição dos royalties do petróleo entre os entes federados. Uma análise da Lei nº 12.734/2012. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3958, 3 maio 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27646>>. Acesso em: 24 out. 2014.

PONTE, J.P. Estudos de Caso em Educação Matemática. *Bolema*, 2006. Disponível em: <http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/jponte/artigos_pt.htm>. Acesso em: 14 out. 2014.

REIS, Diogo Araujo. **Os Efeitos da Aplicação dos Royalties Petrolíferos sobre as finanças públicas dos Municípios brasileiros**. 2013. 174 p. Dissertação de Mestrado de Desenvolvimento Regional e Gestão de Empreendimentos Locais – Universidade Federal de Sergipe, Sergipe, 2013. Disponível em: <http://bdtd.ufs.br/tde_busca/processaPesquisa.php?listaDetalhes%5B%5D=165509&processar=Processar>. Acesso em: 02 set. 2014.

SANTOS, Felipe de Carvalho dos. **Royalties do Petróleo e Gás Natural: Legislação, forma de distribuição e proposta de modificação**. 2003. 69 p. Monografia de Graduação de Direito – Universidade Candido Mendes, Campos dos Goytacazes, 2003. Disponível em: <<http://royaltiesdopetroleo.ucam-campos.br/index.php/artigos>>. Acesso em: 12 fev. 2014.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciene Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da Contabilidade: Introdutória, Intermediária e Avançada**. 1ª ed.. São Paulo: Atlas, 2007.

XAVIER, Damião; ENDLICH, Angela Maria. Municípios Lindeiros ao Lago de Itaipu na Microrregião de Toledo e a aplicação de Royalties. **Geoingá: Revista do Programa de Pós-Graduação em Geografia**, Maringá, v. 5, n. 2, p. 141-165, 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Geoinga/article/view/22249>>. Acesso em: 07 set. 2014.