



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública (FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCont)

Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas Municipais (CFPM)

Professor Dr. Abimael de Jesus Barros Costa

Andreia Alves Pimenta

ATIVOS FORNECIDOS OU MELHORADOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DO SETOR FERROVIÁRIO: Análise do impacto do reconhecimento contábil na concedente sob a ótica da NBC TSP 05

Brasília, DF
2024

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen

Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior

Decanato de Pós-Graduação (DPG)

Professor Doutor Diêgo Madureira de Oliveira

Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho

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 Atuarias

Professor Doutor Abimael de Jesus Barros Costa

Coordenador do Curso de Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas Municipais

Andreia Alves Pimenta

**ATIVOS FORNECIDOS OU MELHORADOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DO
SETOR FERROVIÁRIO: Análise do impacto do reconhecimento contábil na concedente
sob a ótica da NBC TSP 05**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia e outros) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas Municipais.

Orientador:
Prof. Jeremias Pereira da Silva Arraes

Brasília, DF
2024

Alves Pimenta, Andreia

ATIVOS FORNECIDOS OU MELHORADOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DO SETOR FERROVIÁRIO: Análise do impacto do reconhecimento contábil na concedente sob a ótica da NBC TSP 05 / Andreia Alves Pimenta; orientador Jeremias Pereira da Silva Arraes – Brasília, 2024. 39 p.

Artigo Científico (Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas Municipais) – Universidade de Brasília, 2º Semestre letivo de 2024.

1. NBC TSP 05. 2. Transparência. 3. Contratos de Concessão Ferroviária. 4. Passivos de Concessão. 5. Ativos de Concessão Ferroviária. I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

ANDREIA ALVES PIMENTA

ATIVOS FORNECIDOS OU MELHORADOS PELAS CONCESSIONÁRIAS DO SETOR FERROVIÁRIO: Análise do impacto do reconhecimento contábil na concedente sob a ótica da NBC TSP 05

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia e outros) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão Pública da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da Especialização em Contabilidade e Finanças Públicas Municipais, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof. Jeremias Pereira da Silva Arraes
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Prof. José Matias Pereira
Examinador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Brasília, 2024

AGRADECIMENTOS

A realização desta monografia só foi possível graças ao apoio e colaboração de diversas pessoas, às quais expresso minha sincera gratidão.

Primeiramente, agradeço a Deus, por me conceder força e sabedoria ao longo desta jornada acadêmica.

Agradeço aos meus pais e ao meu companheiro de caminhada pelo amor incondicional em todas as etapas da minha vida e pela paciência nas minhas ausências. Sem o apoio de vocês, esta formação não seria possível.

Ao meu orientador, Jeremias Pereira da Silva Arraes, pela orientação e valiosas contribuições para o desenvolvimento deste trabalho. Suas sugestões e críticas foram fundamentais para a conclusão desta pesquisa.

Aos meus colegas virtuais da UnB, pela camaradagem, apoio emocional e incentivo durante os momentos de dificuldade. Mesmo à distância, compartilhar esta jornada com vocês tornou a caminhada mais leve e prazerosa.

Aos professores do curso, pelo ensino e compartilhamento de conhecimento, que foram essenciais para a minha formação acadêmica.

À UnB, por proporcionar o ambiente e os recursos necessários para a realização deste curso.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a concretização deste trabalho, o meu muito obrigado.

Andreia Alves Pimenta

RESUMO

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar o impacto da implementação da NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente – no reconhecimento contábil de ativos e passivos ferroviários federais, especificamente aqueles fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, e avaliar os principais obstáculos operacionais para realização dos devidos registros. Esta pesquisa é descritiva e exploratória, de natureza aplicada e abordagem qualitativa. A coleta de dados envolveu análise documental de informações contábeis do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), do Ministério dos Transportes (MT) e da União, do exercício 2023 e do 1º trimestre de 2024. Também foi realizada uma entrevista semiestruturada com o contador responsável pelas Demonstrações Consolidadas do MT. Os resultados indicam que a norma não está sendo plenamente aplicada, pois não há registro dos ativos fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, nem de seu passivo correspondente, além da falta de evidenciação de informações sobre as concessões ferroviárias em notas explicativas. Os obstáculos para a implementação incluem a ausência de um roteiro contábil apropriado para os registros das concessões de serviços comuns e a necessidade de definir a unidade responsável pelo registro das ferrovias implementadas pela iniciativa privada.

Palavras-chave: NBC TSP 05; Transparência; Contratos de Concessão Ferroviária; Passivos de Concessão; Ativos de Concessão Ferroviária.

ABSTRACT

The overall objective of this study is to analyze the impact of the implementation of NBC TSP 05 – Public Service Concession Contracts: Grantor – on the accounting recognition of federal railway assets and liabilities, specifically those provided or improved by concessionaires, and to evaluate the main operational obstacles to making the proper records. This research is descriptive and exploratory, applied in nature and qualitative in approach. Data collection involved documentary analysis of accounting information from the National Department of Transport Infrastructure (DNIT), the Ministry of Transport (MT), and the Union, for the 2023 fiscal year and the first quarter of 2024. A semi-structured interview was also conducted with the accountant responsible for the MT's Consolidated Financial Statements. The results indicate that the standard is not being fully applied, as there is no record of assets provided or improved by concessionaires, nor of their corresponding liabilities, in addition to the lack of disclosure of information about railway concessions in the explanatory notes. Obstacles to implementation include the absence of an appropriate accounting roadmap for recording common service concessions and the need to define the unit responsible for recording railways implemented by private initiative.

Keywords: NBC TSP 05; Transparency; Railway Concession Contracts; Concession Liabilities; Railway Concession Assets.

SUMÁRIO

RESUMO	10
ABSTRACT	11
SUMÁRIO	12
LISTA DE QUADROS.....	13
1. INTRODUÇÃO	14
2. REVISÃO DE LITERATURA	16
2.1. Sistema Ferroviário Federal	16
2.1.1. Concessão das ferrovias oriundas da RFFSA.....	17
2.1.2. Concessão de ferrovias para a Vale S.A.....	19
2.1.3. Concessão de ferrovias antes da década de 90.....	20
2.2. Categorias de concessões de serviços públicos	20
2.3. Tratamento aplicável ao registro contábil de ativos ferroviários, fornecidos ou melhorados pelas concessionárias	22
2.4. Inconformidade detectada pela CGU a respeito da falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários	24
2.5. Unidade responsável pela contabilização das estradas de ferro da União	26
2.6. Unidade responsável pela normatização contábil	28
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	29
4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	30
4.1.1. Análise Contábil	30
4.1.2. Obstáculos operacionais	33
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Malhas ferroviárias da RFFSA concedidas na década de 90.....	18
Quadro 2 – Categorias de Concessões.....	21
Quadro 3 – Registro Contábil dos Ativos de Concessão de Serviços por Categoria	31
Quadro 4 – Ativos Ferroviários em Concessão por Concessionária responsável	31

1. INTRODUÇÃO

Diante das transformações observadas no cenário econômico global, marcadas especialmente pelo dinamismo da globalização, tornou-se imperativo promover a convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais. Essa harmonização visa garantir que as informações contábeis sejam transparentes e comparáveis, compreendidas universalmente por analistas financeiros, investidores, auditores e outros usuários interessados, independentemente de sua origem e localização. A adoção de tais práticas não apenas fortalece a credibilidade das informações, facilitando o monitoramento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, mas também potencializa a eficiência na gestão de recursos públicos (MF, 2008).

Em se tratando do processo de convergência, para melhor apresentação dos aspectos patrimoniais, uma das questões analisadas foi a necessidade de determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela entidade do setor público, sob a ótica da concedente. Assim, em 25 de novembro de 2016, foi aprovada a Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente; elaborada de acordo com a IPSAS 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor*, a qual fora emitida em 2011.

Em que pese a NBC TSP 05 ter entrado em vigor há mais de sete anos, evidências da ausência de reconhecimento de ativos ferroviários de concessão, em descumprimento às disposições dessa norma, foram apontadas pela Controladoria Geral da União (CGU), quando da análise das Demonstrações Contábeis do Ministério da Infraestrutura, referentes ao exercício de 2022. Tal ausência foi classificada como distorção quantitativa relevante, que afeta a análise dos usuários das informações contábeis pela falta de reconhecimento dos ativos existentes na contabilidade, prejudicando a representação fidedigna, a transparência e a tomada de decisão pelos usuários da informação contábil.

As concessões de serviços públicos podem ser precedidas da execução de obra pública pela concessionária, razão pela qual infere-se que as ferrovias concedidas identificadas pela CGU não foram reconhecidas na contabilidade do poder concedente, somente na da concessionária, causando, como supracitado, distorções pela falta de reconhecimento dos ativos que serão revertidos à concedente.

No entanto, não foi analisado pela CGU o reconhecimento contábil dos passivos relacionados aos referidos ativos, consoante determinado na norma supramencionada, fato que também pode causar distorções na apresentação da Demonstrações Contábeis. Por isso, a questão que conduziu a pesquisa é: qual o impacto da implementação da NBC TSP 05 no reconhecimento contábil de ativos e passivos ferroviários federais, fornecidos ou melhorados pelas concessionárias?

O objetivo geral do estudo consiste em analisar o impacto da implementação da NBC TSP 05 no reconhecimento contábil de ativos e passivos ferroviários federais, especificamente aqueles fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, bem como avaliar os principais obstáculos operacionais para realização dos devidos registros.

Para alcançar os objetivos propostos, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: 1) Analisar as disposições da NBC TSP 05 e demais normativos contábeis pertinentes ao reconhecimento contábil, na concedente, de ativos ferroviários federais fornecidos ou melhorados pelas concessionárias; 2) Analisar o Certificado e o Relatório de Auditoria emitido pela CGU sobre as demonstrações contábeis do então Ministério da Infraestrutura, com foco na inconformidade relacionada à falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários de concessão; 3) Verificar as alterações ocorridas na evidenciação de ativos e passivos ferroviários, fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, nas Demonstrações Contábeis consolidadas do Ministério responsável pelo registro de ferrovias da União, após as recomendações da CGU, bem como sua conformidade com os normativos que orientam a metodologia dos registros contábeis.

Justifica-se o estudo realizado, por se tratar de um tema atual, relevante para o processo de convergência às normas internacionais e para a apresentação fidedigna do patrimônio União, composto por seus ativos e passivos. A pesquisa aborda uma lacuna significativa no reconhecimento contábil de ativos e passivos associados às concessões ferroviárias federais, quanto aos bens fornecidos ou melhorados pela concessionária, um tema que não apenas impacta a transparência financeira, mas também a tomada de decisões estratégicas por parte de gestores públicos e usuários das informações contábeis, a nível mundial. Neste aspecto, cabe destacar que, segundo Benito, Montesinos e Batisda (2008) e Walker (2003) *apud* (Salgado *et al.*, 2017), a ausência de evidência dos arranjos de concessão nos balanços públicos impede a análise da situação patrimonial do Estado.

Ademais, o relatório da CGU, no que tange à inconformidade apontada em relação à aplicação da NBC TSP 05, ilustra algumas dificuldades práticas que estão ocorrendo, justificando a importância de ser analisado os obstáculos operacionais na adoção desta norma contábil. Compreender esses desafios é fundamental para a elaboração de ações com vistas ao alcance da conformidade dos demonstrativos contábeis, não só do Ministério e suas unidades vinculadas, como os consolidados da União.

Além desta introdução, o presente artigo está estruturado em mais quatro seções. A segunda seção apresenta o referencial teórico e normativo sobre o tema. Essa seção foi dividida entre uma breve apresentação histórica do processo de concessão das ferrovias; as categorias existentes de concessões de serviços públicos; o tratamento contábil aplicável para a concedente, relacionando-os com os apontamentos da CGU; a unidade responsável pela contabilização dos ativos ferroviários e a unidade responsável pela normatização de tal contabilização. A terceira seção expõe a metodologia do estudo. Na quarta seção apresenta-se a descrição e análise de dados. Por fim, apresentam-se as considerações finais na quinta seção.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção será apresentado um histórico a respeito das ferrovias atualmente concedidas e o fundamento legal do processo de concessão. Na sequência serão apresentadas as categorias de concessão de serviços públicos, a fim de enquadrar aquela aplicável às concessões das estradas de ferro, para que possa ser analisado o tratamento contábil a ser observado no registo de ativos e passivos das referidas concessões, especificamente os fornecidos ou melhorados pelas concessionárias. Por fim, será averiguada a unidade responsável pelo registro das ferrovias da União, assim como a unidade responsável por editar normativos, manuais e instruções de procedimentos contábeis que resguardem os objetivos de convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais.

2.1. Sistema Ferroviário Federal

Em 1922, ao celebrar-se o primeiro centenário da independência do Brasil, o país contava com uma rede ferroviária que se estendia por cerca de 29.000 quilômetros. No final da década de 1930, o Governo Vargas iniciou um processo de saneamento e reorganização das estradas de ferro do Brasil, assumindo o controle de diversas companhias ferroviárias, tanto estrangeiras

quanto nacionais e estaduais, que enfrentavam dificuldades financeiras. Essas empresas foram incorporadas ao patrimônio da União e passaram a ser administradas pela Inspetoria Federal de Estradas (IFE), um órgão pertencente ao Ministério da Viação e Obras Públicas, responsável pela gestão das ferrovias e rodovias federais à época (DNIT, 2016).

Entre alguns fatos relevantes para o sistema ferroviário do país, importantes a esta pesquisa, destacam-se: i) em 1942 foi criada a Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, que absorveu a Estrada de Ferro Vitória a Minas (construída a partir de 1903); ii) em 1957, foi criada a Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA, unificando administrativamente as 18 estradas de ferro pertencentes à União, que totalizavam 37.000 quilômetros de linhas distribuídas pelo país; iii) em 1971, foi criada a FEPASA - Ferrovia Paulista S.A., para unificação das estradas de ferro do Estado de São Paulo (ANTT, 2024b).

Entre 1980 e 1992, os investimentos nas ferrovias da RFFSA e da FEPASA diminuíram drasticamente. Devido à incapacidade de gerar receita suficiente para cobrir suas dívidas e à degradação técnico-operacional, o governo federal retirou a RFFSA do transporte urbano, criando a Companhia Brasileira de Transporte Urbano (CBTU), em 1984, para administrar esses serviços. Diante da incapacidade de gerar recursos suficientes para investimentos, o governo também promoveu a concessão de serviços públicos de transporte de carga para o setor privado, visando uma gestão mais eficiente e sustentável (DNIT, 2016).

As concessionárias têm o direito de explorar a infraestrutura ferroviária e prestar o serviço público concedido, visando a obtenção de receitas. Em consulta ao *site* da ANTT, verifica-se que, atualmente, a União conta com 15 concessões ferroviárias. Serão objeto deste estudo apenas aquelas concedidas até a década de 90. Sendo assim, as três ferrovias subconcedidas pela estatal VALEC - Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. (Valec), entre 2007 e 2021, não farão parte do escopo deste trabalho por não terem sido apontadas inconformidades pela CGU no quesito de ausência de registros das concessões ferroviárias.

Nos tópicos a seguir serão apresentadas as concessões objeto deste estudo, quais sejam: as malhas ferroviárias oriundas da RFFSA, as ferrovias concedidas à Vale S.A., bem como as ferrovias concedidas antes da década de 90.

2.1.1. Concessão das ferrovias oriundas da RFFSA

Após quase quatro décadas de gestão estatal das ferrovias pela RFFSA, o governo brasileiro optou pela privatização do transporte de cargas ferroviário, inserindo a empresa no

Plano Nacional de Desestatização (PND) por meio do Decreto nº 473/1992 (Brasil, 1992). Os objetivos principais do PND incluíam reduzir as responsabilidades financeiras do Estado, otimizar a alocação de recursos, elevar a eficiência operacional, estimular o desenvolvimento do setor de transportes e elevar a qualidade dos serviços oferecidos.

A estrutura para a privatização da RFFSA foi estabelecida mediante a divisão da rede em seis regiões geográficas: Oeste, Centro-Leste, Sudeste, Tereza Cristina, Sul e Nordeste. Os leilões para concessão dessas malhas ocorreram entre março de 1996 e julho de 1997, e as operações sob nova gestão privada tiveram início de julho de 1996 a janeiro de 1998. Além disso, a FEPASA, de propriedade do Estado de São Paulo, foi incorporada à RFFSA para concessão da malha paulista. O leilão ocorreu em 1998 e a operação iniciou em 1999 (Neto, 2019). No quadro 1 apresenta-se a desestatização das malhas da RFFSA:

Quadro 1 – Malhas ferroviárias da RFFSA concedidas na década de 90.

Malhas Regionais	Data do Leilão	Concessionária Vencedora	Início da Operação	Extensão (KM)
Oeste	05.03.96	Ferrovia Novoeste S.A. (atual Rumo Malha Oeste S.A.)	01.07.96	1.621
Centro-Leste	14.06.96	Ferrovia Centro-Atlântica S.A.	01.09.96	7.080
Sudeste	20.09.96	MRS Logística S.A.	01.12.96	1.674
Tereza Cristina	26.11.96	Ferrovia Tereza Cristina S.A.	01.02.97	164
Sul	13.12.96	ALL-América Latina Logística do Brasil S.A. (atual Rumo Malha Sul S.A.)	01.03.97	6.586
Nordeste	18.07.97	Companhia Ferroviária do Nordeste (atual FTL - Ferrovia Transnordestina Logística S.A.)	01.01.98	4.534
Paulista	10.11.98	Ferrovias Bandeirantes S.A. (atual Rumo Malha Paulista S.A.)	01.01.99	4.236
Total				25.895

Fonte: Adaptado DNIT, 2016

Tais malhas foram concedidas por 30 anos, podendo ser prorrogado por igual período. Os contratos de concessão são regidos pelas Leis nº 8.987/95 (Brasil, 1995a) e nº 9.074/95 (Brasil, 1995b), pelo Decreto nº 1.832/96 (Brasil, 1996), além das normas regulamentares pertinentes e pelo edital de licitação e seus anexos.

À época foram firmados, ainda, contratos de arrendamento pelo mesmo período, para gestão do material rodante e dos ativos de infraestrutura advindos da RFFSA. Destaca-se que, diante das disposições da Lei nº 13.448/2017 (Brasil, 2017) e do Decreto nº 10.161/2019 (Brasil, 2019), os contratos de arrendamento vêm sendo extintos e substituídos pela cessão de uso de bens móveis e imóveis, como aditivo ao contrato de concessão, preservando-se as obrigações financeiras provenientes do Contrato de Arrendamento.

A RFFSA foi mantida como empresa estatal com a função de gerenciar seus ativos não operacionais e supervisionar os ativos arrendados para gerar receitas que contribuíssem para a

amortização de suas dívidas (ONTL, 2024). Em 7 de dezembro de 1999, por intermédio do Decreto nº 3.277/99 (Brasil, 1999), o Governo Federal dissolveu e iniciou o processo de liquidação e extinção da RFFSA, o qual foi encerrado no ano 2007, quando então determinou-se a transferência de seu patrimônio ferroviário ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), por força do art. 8º da Lei nº 11.483/2007 (Brasil, 2007).

Destaca-se que a concessão da malha nordeste sofreu alterações significativas em 2013, quando a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) dividiu o contrato original em dois, com o propósito de ajustar direitos e obrigações em função da construção da Ferrovia Nova Transnordestina. A FTL - Ferrovia Transnordestina Logística S.A. ficou com a concessão da Malha Nordeste da antiga Rede Ferroviária Federal S.A., enquanto a Transnordestina Logística S.A. com a construção do novo trecho, estimado em 1.209 km.

2.1.2. Concessão de ferrovias para a Vale S.A.

Como anteriormente mencionado, em 1942 foi criada a Companhia Vale do Rio Doce - CVRD, que absorveu a Estrada de Ferro Vitória a Minas (EFVM) (construída a partir de 1903, com aproximadamente 40 km). Referida ferrovia foi expandida pela Companhia, contando, atualmente, com mais de 895 km de extensão.

A CVRD construiu também a Estrada de Ferro Carajás (EFC). Sua construção começou na década de 1980, com o objetivo principal de transportar minério de ferro da mina de Carajás, no estado do Pará, até o porto de Ponta da Madeira, no Maranhão. A ferrovia foi inaugurada oficialmente em 1985, e conta com 996 km de extensão.

Tais ferrovias foram outorgadas à Vale S.A. em um rito um pouco diferente se comparado as da RFFSA. As concessões das ferrovias EFC e EFVM foram incluídas como parte essencial do processo de privatização da CVRD. O leilão ocorreu em maio de 1997. Ao vencedor do leilão de privatização da mineradora foi concedido o direito de explorar o transporte ferroviário em ambas as ferrovias, visto que, segundo os gestores da época, privatizar a mineradora sem assegurar o controle das ferrovias e do acesso ao porto — parte do sistema integrado mina-ferrovia-porto — não seria economicamente viável (Neto, 2019).

O rito seguiu a Lei nº 9.074/1995 (Brasil, 1995b), especialmente pelo art. 27, que autorizou a União a promover a privatização de empresas juntamente com a emissão de nova outorga de concessão ou de prorrogação das concessões existentes. Assim como os contratos de concessão das ferrovias oriundas da RFFSA, os firmados com a Vale também são regidos

pela Lei nº 8.987/95 (Brasil, 1995a) e pelo Decreto nº 1.832/96 (Brasil, 1996), além das normas regulamentares pertinentes e pelo edital de licitação e seus anexos.

2.1.3. Concessão de ferrovias antes da década de 90

Em 19 de maio de 1989, a União, por intermédio do Ministério dos Transportes (MT), firmou contrato de concessão com a empresa Ferronorte S.A. - Ferrovias Norte Brasil (atual Rumo Malha Norte S.A.) para o estabelecimento de um sistema e transporte ferroviário de carga abrangendo a construção, operação, exploração e conservação de estrada de ferro. Dias depois, em 23 de maio de 1989, a União, também por intermédio desse ministério, firmou contrato de concessão de construção, operação e exploração de ferrovia com a empresa Estrada de Ferro Paraná Oeste S.A. (Ferroeste). Ambos os contratos possuem prazo de 90 anos, e sujeitaram-se às normas do Decreto-lei nº 2.300/86 (Brasil, 1986) e regulamentos aplicáveis à época.

A Ferroeste construiu 248 km de ferrovia, iniciada em 15/03/1991 e concluída em 1995, no trecho Guarapuava – Cascavel, consoante exposto nas notas explicativas de suas Demonstrações Contábeis do exercício de 2022. A Rumo construiu 735 km de ferrovia, segundo consta no *site* da ANTT, interligando os estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul. Em nota explicativa de suas Demonstrações Contábeis, também do exercício 2022, a Rumo declara que não há obrigações de pagamento de qualquer valor à União durante o prazo do contrato uma vez que a ferrovia foi construída com capital privado.

Após apresentação das ferrovias atualmente concedidas, bem como o fundamento legal do processo de concessão, verifica-se, no tópico a seguir, a qual categoria de concessão de serviços públicos elas se enquadram.

2.2. Categorias de concessões de serviços públicos

As normas vigentes, dividem as concessões de serviços públicos em duas categorias: concessões comuns e as concessões especiais. As concessões comuns são regulamentadas pela Lei nº 8.987/95 (Brasil, 1995) e se dividem em: i) concessões de serviços públicos simples e ii) concessões de serviços públicos que envolvem a realização de obras públicas. Nestas modalidades, o Poder Público não realiza pagamentos ao concessionário, que recebe remuneração exclusivamente por meio das tarifas pagas pelos usuários dos serviços (STN, 2023).

Por outro lado, as concessões especiais, conhecidas como Parcerias Público-Privadas (PPP), são reguladas pela Lei nº 11.079/2004 (Brasil, 2004), e incluem as concessões patrocinadas e as concessões administrativas. Ao contrário das concessões comuns, nestas parcerias, existe uma contraprestação financeira obrigatória por parte do Poder Público, que pode ser complementada ou não pela cobrança de tarifas dos usuários (STN, 2023). No quadro 2 apresenta-se um resumo do funcionamento de referidas concessões:

Quadro 2 – Categorias de Concessões

	PPP		Concessão Comum
	Concessão Patrocinada	Concessão Administrativa	
Objeto	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.	Prestação de serviços à Administração Pública com ou sem obras públicas.	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.
Usuário	Coletividade.	Administração Pública.	Coletividade.
Contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado	Há.	Há.	Não há.
Repartição de riscos entre as partes	Há.	Há.	Não há.
Legislação aplicável	Lei nº 11.079/2004 e Lei nº 8.987/1995 subsidiariamente.	Lei nº 11.079/2004, arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei nº 8.987/1995, e art. 31 da Lei nº 9.074/1995.	Lei nº 8.987/1995.

Fonte: MCASP, 10ª Edição

Em análise do fundamento legal que amparou os contratos de concessões da malha ferroviária da extinta RFFSA, assim como os contratos firmados com a Vale S.A., percebe-se que foram firmados à luz da Lei nº 8.987/1995 (Brasil, 1995), enquadrando-se na categoria de Concessão Comum. Não há menção no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) quanto ao Decreto-lei nº 2.300/86, dessa forma não é possível afirmar por este normativo legal a categoria das concessões firmadas, antes de 1990, com a Rumo Malha Norte S.A. e a Ferroeste. Contudo, é possível verificar por disposições contratuais e legais, a serem analisadas no tópico seguinte, que também podem ser tratadas como concessão comum.

2.3. Tratamento aplicável ao registro contábil de ativos ferroviários, fornecidos ou melhorados pelas concessionárias

A contabilização relativa a contratos de concessão, sob a ótica do poder concedente, deve seguir as orientações estabelecidas pela NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente, a qual entrou em aplicação a partir de 1º de janeiro de 2017. O propósito deste normativo é estabelecer a metodologia para a contabilização dos contratos de concessão sob a perspectiva da entidade concedente, que é uma entidade do setor público (Item 1, NBC TSP 05). Consoante a norma, a depender dos critérios da transação, haverá o reconhecimento de um ativo de concessão de serviços, um passivo, ou ambos.

O ativo da concessão de serviços é caracterizado como aquele empregado para fornecer serviços públicos. Esse tipo de ativo pode ser aquele preexistente, tanto da concedente como da concessionária; pode ser aquele construído, desenvolvido, ou adquirido pela concessionária; ou pode corresponder a uma melhoria em ativo preexistente da concedente (Item 8, NBC TSP 05).

Sendo um ativo da concessão fornecido pela concessionária e/ou uma melhoria nos ativos preexistentes da concedente, a norma estipula que o reconhecimento contábil deste ativo deve ser realizado pela entidade concedente quando ela regula ou controla os serviços prestados pela concessionária e, ainda, quando ao término do contrato esses ativos sejam revertidos à entidade concedente (item 9, NBC TSP 05). Dessa forma, a concedente pode continuar a prestação dos mesmos serviços ou os conceder a outra concessionária. Para melhor compreensão, dispõe-se a seguir o item 9 da NBC TSP 05:

9. A entidade concedente deve reconhecer um ativo **fornecido** pela concessionária e/ou **uma melhoria em seus ativos preexistentes** como ativo da concessão de serviços se: (a) a concedente **controla ou regula** os serviços que a concessionária deve fornecer com o ativo, a quem ela deve entregar os serviços e por qual preço; e (b) a concedente controla – por meio da propriedade, usufruto ou de alguma outra forma – qualquer **participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão**. (grifo próprio)

Em se tratando de concessões ferroviárias, o controle e a regulação dos serviços prestados pelas concessionárias na esfera federal é feita pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). A esta compete, entre outras atividades: i) fiscalizar o cumprimento de cláusulas contratuais de prestação de serviços ferroviários e de manutenção e reposição dos ativos arrendados; ii) regular e coordenar a atuação dos concessionários de modo a assegurar a

neutralidade com relação aos interesses dos usuários e dos clientes (Brasil, 2001b, art. 25). Atende-se, assim, a premissa constante na alínea “a” do item 9 supramencionado.

No tocante ao controle, por parte da concedente, de *qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo da concessão*, por meio da Lei nº 8.987/1995 (Brasil, 1995, § 1º, art. 35) verifica-se que, quando extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato. Conforme mencionado na subseção 2.2, referida lei serviu como fundamento para as concessões firmadas após 1990, cumprindo assim o segundo critério para reconhecimento de ativo da concessão de serviços.

Quanto aos dois contratos firmados antes de 1990, foi possível verificar, naquele da empresa Ferroeste, cláusulas tanto de controle e fiscalização, quanto de reversão do patrimônio à União, atendendo aos critérios de reconhecimento. Quanto ao contrato firmado com a Rumo, não foi possível depreender se os ativos serão revertidos à concedente, porém, há de ser levado em conta que as estradas de ferro constituem bens da União, conforme prevê expressamente o art. 1º, alínea “g”, do Decreto-Lei nº 9.760/1946 (Brasil, 1946), combinado com o art. 20, inciso I, da Constituição (Brasil, 1988), cujos teores são transcritos a seguir:

Art. 1º Incluem-se entre os **bens imóveis da União**: ... g) as **estradas de ferro**, instalações portuárias, telégrafos, telefones, fábricas oficinas e fazendas nacionais; (Brasil, 1946) (grifo próprio)

Art. 20. São bens da União: I - **os que atualmente lhe pertencem** e os que lhe vierem a ser atribuídos; (Brasil, 1988) (grifo próprio)

Sendo assim, mantém-se a premissa destacada pela CGU, no sentido de que referida ferrovia também deveria ser registrada no ativo da concedente. Atendidos a ambos os critérios especificados no item 9 da NBC TSP 05, acima mencionado, resta esclarecido que as ferrovias objetos desta pesquisa, tratadas na seção 2.1, devem ser reconhecidas pelo poder concedente como ativo da concessão de serviços.

Os ativos em análise, ou seja, os fornecidos ou melhorados pela concessionária, devem ser mensurados inicialmente ao valor justo e contabilizados como uma classe separada de ativos; também deve ser reconhecido o passivo mensurado pelo mesmo valor do ativo de concessão, e ajustado por qualquer outro valor transferido da concedente à concessionária, ou da concessionária para a concedente (item 15, NBC TSP 05).

A natureza do passivo deve ser avaliada na natureza da transação entre a concedente ou a concessionária. Quando a concedente tiver obrigação condicional de pagamento à concessionária, como no caso das concessões especiais (Parcerias Público-Privadas - PPP), deve contabilizar o passivo reconhecido como passivo de financiamento.

No caso das concessões comuns, objeto desta pesquisa, é concedido à concessionária o direito de obter receita dos usuários ou outro ativo gerador de caixa, por isso a concedente deve contabilizar o passivo reconhecido “como o montante não realizado das receitas decorrentes da troca de ativos entre a concedente e a concessionária” (item 24, NBC TSP 05). O passivo será reduzido concomitantemente ao reconhecimento da receita, pelo período do acordo da concessão do serviço, ocasionando, portanto, o aumento da situação patrimonial líquida da concedente ao longo dos anos.

Em notas explicativas às Demonstrações Contábeis, a concedente deve evidenciar os ativos da concessão de serviços reconhecidos no exercício, assim como aqueles existentes pertencentes à concedente (que não geram passivos a reconhecer). Também deve ser divulgado os direitos de recebimentos de ativos específicos ao final do acordo de concessão, além de outras informações relacionadas a termos contratuais, constantes no item 32 da NBC em tela.

Cabe mencionar que NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente; elaborada de acordo com a IPSAS 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor*, não foi traduzida em sua integralidade. Ficou de fora a orientação de aplicação e as emendas a outras IPSAS (*Appendix A: Application Guidance* e *Appendix B: Amendments to Other IPSASs*), além dos itens: i) *Basis for Conclusions*; ii) *Implementation Guidance* e iii) *Illustrative Examples*. Embora não façam parte da norma, podem trazer *insights* à sua implementação.

Após conhecido o sistema ferroviário federal, as categorias de concessões de serviços públicos, bem como o tratamento aplicável ao registro contábil dos ativos fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, será apresentada a inconformidade quanto à aplicação da NBC TSP 05 identificada pela CGU, no que se refere aos ativos ferroviários.

2.4. Inconformidade detectada pela CGU a respeito da falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários

Durante os trabalhos de Auditoria Anual de Contas do exercício de 2022, a CGU identificou distorções de valores, no montante de R\$ 20 bilhões, que não foram corrigidas até

o encerramento das contas do exercício de 2022 (CGU, 2023). A inconformidade mais relevante trata-se da falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários no valor de R\$ 11,91 bilhões, representando 58,43% do valor total das inconsistências. O achado foi localizado por meio da comparação entre dados da malha ferroviária federal, disponibilizados pelo ministério, e saldos contábeis da conta 1.2.3.2.1.11.00 - Ativos de Concessão.

O intuito da comparação era observar se todos os ativos existentes estavam sendo reconhecidos contabilmente nas demonstrações do ministério. Como resultado, foi observada uma subavaliação de ativos ferroviários pela falta de registro de ativos de concessão na contabilidade e a utilização de dados desatualizados durante a mensuração. Do valor total de distorção, R\$ 8,67 bilhões deve-se ao não reconhecimento de 4 (quatro) ferrovias concedidas e R\$ 3,23 bilhões deve-se ao não reconhecimento contábil de novos trechos na malha ferroviária decorrente de investimentos realizados por concessionárias.

Duas das ferrovias não registradas trata-se daquelas concedidas à Vale S.A. quando de sua privatização, consoante verificado na subseção 2.1.2 desta pesquisa: EF Vitória - Minas e EF Carajás. Considerando o histórico apresentado, ambas foram registradas diretamente no patrimônio da própria Companhia, por meio de sua incorporação e ampliação, no caso da EF Vitória - Minas, ou por meio de sua construção, no caso da EF - Carajás.

As outras duas ferrovias correspondem àquelas concedidas antes de 1990, pelo prazo de 90 anos, conforme apresentado na subseção 2.1.3: i) EF-277 - PR, sob gestão da Ferroeste e ii) EF- 364 - MT - MS e SP, sob gestão da Rumo Malha Norte S.A. Em ambos os casos a construção foi atribuída às concessionárias, portanto também registradas no patrimônio das Companhias. Os novos trechos, apontados pela CGU, estão relacionados às malhas regionais Oeste, Centro-Leste e Sul, leiloadas pela RFFSA, as quais foram estendidas pelas concessionárias.

Conforme observado na seção 2.3, o ativo da concessão de serviços pode ser aquele construído, desenvolvido, ou adquirido pela concessionária, ou pode corresponder a uma melhoria em ativo preexistente da concedente (Item 8, NBC TSP 05). Havendo o controle ou regulação dos serviços e, ainda, qualquer participação residual significativa ao final da concessão, o ativo deve ser reconhecido pela entidade concedente (Item 9, NBC TSP 05), como bem apresentado pela CGU.

No entanto, para ativos fornecidos ou melhorados, não basta avaliar apenas sob a perspectiva da ausência do reconhecimento do ativo, pois, consoante evidenciado na seção

anterior, também deve ser reconhecido o passivo da concessão de serviços. A ausência de tais registros é prejudicial à representação fidedigna, à transparência e à tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis. Portanto, na sequência, será verificada qual a unidade, com base em normas legais, é responsável pelo registro de ativos ferroviários da União.

2.5. Unidade responsável pela contabilização das estradas de ferro da União

Em 2001, entrou em vigor a Lei nº 10.233 (Brasil, 2001b) a qual, entre outros assuntos, criou a ANTT e o DNIT, ambos vinculados ao MT. Em se tratando das estradas de ferro, desde a sua criação, fora atribuído ao DNIT o gerenciamento de projetos e obras de construção e ampliação de ferrovias, assim como a administração de programas de operação, manutenção, conservação, restauração e reposição dessas. À ANTT foi atribuída a exploração da infraestrutura ferroviária e o arrendamento dos ativos operacionais correspondentes, bem como sua fiscalização, sendo que os recursos provenientes dos instrumentos de outorga e arrendamento administrados pela respectiva Agência constituem sua receita.

No ano 2007, mediante a Lei nº 11.483 (Brasil, 2007), que extinguiu a RFFSA, foi alterada a lei de criação da ANTT e do DNIT. Em questão de reconhecimento de ferrovias, foi então atribuído ao DNIT o controle patrimonial e contábil dos bens operacionais na atividade ferroviária e dos bens não-operacionais que lhe forem transferidos. À ANTT coube a fiscalização, bem como a responsabilidade concorrente pela execução do controle patrimonial e contábil dos bens operacionais recebidos pelo DNIT vinculados aos contratos de arrendamento celebrados até a vigência Lei nº 10.233/2001 (Brasil, 2001b).

Ademais, compete à ANTT a administração dos contratos de concessão e arrendamento das ferrovias, enfatizando a supervisão direta sobre o cumprimento das cláusulas contratuais relativas à prestação de serviços e à manutenção dos ativos. A seguir apresentam-se os dispositivos legais da Lei nº 10.233/2001 (Brasil, 2001b), com as alterações posteriores, a respeito das atribuições quanto ao controle patrimonial e contábil das ferrovias:

Art. 82. São atribuições do DNIT, em sua esfera de atuação: [...] XVII - exercer o controle patrimonial e contábil dos **bens operacionais** na atividade ferroviária, sobre os quais será exercida a fiscalização pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, conforme disposto no inciso IV do art. 25 desta Lei, bem como dos **bens não- operacionais que lhe forem transferidos**; (Incluído pela Lei nº 11.483, de 2007) [...] § 4º O DNIT e a ANTT celebrarão, obrigatoriamente, instrumento para execução das atribuições de que trata o inciso XVII do caput deste artigo, cabendo à ANTT a responsabilidade

concorrente pela execução do controle patrimonial e contábil dos bens operacionais recebidos pelo DNIT **vinculados aos contratos de arrendamento** referidos nos incisos II e IV do caput do art. 25 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.483, de 2007)

Art. 25. Cabe à ANTT, como atribuições específicas pertinentes ao Transporte Ferroviário: [...] II – administrar os contratos de concessão e arrendamento de ferrovias celebrados até a vigência desta Lei, em consonância com o inciso VI do art. 24; [...] IV – **fiscalizar** diretamente, com o apoio de suas unidades regionais, ou por meio de convênios de cooperação, o **cumprimento das cláusulas** contratuais de prestação de serviços ferroviários e de **manutenção e reposição dos ativos arrendados**

Art. 24. Cabe à ANTT, em sua esfera de atuação, como atribuições gerais: [...] VI – reunir, sob sua administração, os instrumentos de outorga **para exploração de infra-estrutura** e prestação de serviços de transporte terrestre já celebrados antes da vigência desta Lei, resguardando os direitos das partes e o equilíbrio econômico-financeiro dos respectivos contratos; (Brasil, 2001b) (grifo próprio)

O DNIT e a ANTT firmaram, em 2021, um Acordo de Cooperação Técnica para atuação conjunta em diversas ações, entre elas o aprimoramento da gestão do patrimônio ferroviário. Os objetivos do acordo incluem, entre outros, contribuir para a conservação do patrimônio histórico associado ao setor ferroviário; manter atualizado o inventário dos bens imóveis localizados nas faixas de domínio nos sistemas patrimoniais do DNIT e da ANTT; realizar a avaliação dos ativos patrimoniais dos trechos ferroviários da rede nacional (DNIT, 2021).

Também com objetivo de aprimorar a gestão do patrimônio ferroviário, especificamente daqueles herdados da extinta RFFSA, em 2023 o DNIT firmou Acordo de Cooperação Técnica com a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) e interveniência do Ministério dos Transportes (MT) (DNIT, 2023). Diante do exposto, depreende-se que os ativos ferroviários da União devem ser registrados contabilmente pelo DNIT, mas com apoio da ANTT para o controle patrimonial e contábil.

Destaca-se que, como órgão superior, o MT consolida as contas da administração direta, indireta e fundos a ele vinculado. Por este motivo, tanto as contas do DNIT quanto da ANTT, são consolidadas pelo referido ministério. Tais contas, posteriormente, são consolidadas pela União. Para apresentação do resultado desta consolidação, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publica o Balanço Geral da União (BGU). Apresentada a competência pelo registro contábil das ferrovias, será apresentado na subseção a seguir a unidade competente pela normatização do sistema federal de contabilidade.

2.6. Unidade responsável pela normatização contábil

Com base no dispositivo legal estabelecido no art. 17, inciso I, da Lei nº 10.180/2001 (Brasil, 2001a), em conjunto com o art. 7º, incisos I e X, do Decreto nº 6.976/2009 (Brasil, 2009), cabe à STN, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a atribuição de elaborar normas e procedimentos contábeis para o registro apropriado dos eventos relacionados à gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública. Além disso, é de sua competência prestar diretrizes aos órgãos setoriais desse sistema quanto à aplicação das normas contábeis. Para uma melhor compreensão dessas responsabilidades, seguem abaixo os trechos transcritos dos dispositivos normativos mencionados.

Art. 17. Integram o Sistema de Contabilidade Federal: I - a **Secretaria do Tesouro Nacional**, como órgão central; (Brasil, 2001a) (grifo próprio)

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: I - estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil; ... X - **prestar assistência, orientação e apoio técnico aos órgãos setoriais na utilização do SIAFI, na aplicação de normas e na utilização de técnicas contábeis**; (Brasil, 2009) (grifo próprio)

Como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal do Brasil, a STN foi incumbida de promover a convergência das práticas contábeis nacionais às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*), editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, órgão da *International Federation of Accountants (IFAC)* que trabalha especificamente na padronização internacional das normas deste setor, e, ainda, às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo a maioria delas traduções das IPSAS.

Este processo inclui a identificação de necessidades de convergência, a edição de normativos e a adoção de procedimentos necessários para alinhar as práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, garantindo a transparência e a consistência das demonstrações contábeis do setor público. No que se refere à elaboração de normativos, plano de contas nacional, e outros instrumentos de diretrizes, cabe à STN fazê-lo em conformidade com as NBC TSP estabelecidas pelo CFC, conforme estipulado no art. 1º, inciso II, da Portaria MF nº 184/2008 (MF, 2008). Segue abaixo a transcrição do referido dispositivo normativo.

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *Internacional Federacion of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente: ... II - **editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional**, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (MF, 2008) (grifo próprio)

Ademais, a STN também será responsável pelo monitoramento contínuo das normas contábeis internacionais e brasileiras para assegurar que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam observados na contabilidade pública. Esse esforço contínuo visa não apenas a adequação às normas internacionais, mas também a melhoria da qualidade e da confiabilidade das informações contábeis públicas, promovendo uma gestão mais eficiente e transparente dos recursos públicos (MF/2008). Sendo assim, para regularização da inconformidade apresentada pela CGU, disposta na subseção 2.4, a setorial contábil do MT pode solicitar o apoio da STN para aplicação da norma.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo consiste em uma pesquisa aplicada de caráter descritivo, pois envolve coleta e análise de dados contábeis do MT, do DNI e da União e, de acordo com Collis e Hussey (2005), possui caráter exploratório devido à pouca abordagem do tema pela literatura. Os resultados serão apresentados de forma qualitativa, na qual, segundo Gil (2021, p.16) “o pesquisador procede pela via indutiva, coletando dados mediante entrevistas, observações e análise documental com o propósito de estabelecer categorias, hipóteses e teorias”.

A coleta de informações ocorreu por meio de fontes secundárias, tais como documentos oficiais e bases de dados públicas, disponíveis nos sites institucionais e, ainda, por meio de fontes primárias, sendo elas o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e uma entrevista. Como procedimento técnico foi adotada a pesquisa documental, que envolveu a análise de relatórios de auditoria, leis, normas, manuais e informações contábeis.

A análise documental foi realizada a partir dos dados coletados no SIAFI, em 02 de maio de 2024, mediante verificação de balancete, razão contábil de contas específicas, demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, referentes ao exercício de 2023 e 1º trimestre de 2024. Para fins de comparabilidade, esta análise considerou os saldos dos períodos anteriores, como os de 2022 apresentados nas demonstrações de 2023.

O período escolhido para a análise documental foi posterior ao analisado pela CGU, que abrangeu até 31 de dezembro de 2022, com o objetivo de verificar as alterações ocorridas na evidenciação de ativos e passivos ferroviários após as recomendações feitas por essa entidade. Também foi analisado o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) 2024, atualizado até 28/05/2024 pela Portaria STN/MF nº 856/2024 (STN, 2024), com intuito de averiguar sua aderência com a NBC TPS 05, no que tange ao tema desta pesquisa.

Considerando que as recomendações da CGU foram direcionadas ao MT, a entrevista foi realizada com o responsável técnico contábil deste órgão ministerial, o qual é encarregado pela apresentação dos ativos ferroviários, quando da consolidação das contas com suas entidades vinculadas. A entrevista foi semiestruturada, e teve como objetivo compreender as dificuldades práticas em relação à adoção das disposições da NBC TSP 05, no que compete ao reconhecimento contábil de ativos e passivos ferroviários federais fornecidos ou melhorados pelas concessionárias.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta seção, apresenta-se a análise dos dados dividida em duas partes. A primeira apresenta a análise das informações contábeis, na posição de 31 de março de 2024, a fim de verificar os impactos da aplicação da NBC TSP 05 para o registro das ferrovias fornecidas ou melhoradas pelas concessionárias. A segunda parte apresenta os obstáculos identificados durante a análise e, ainda, aqueles identificados pelo entrevistado.

4.1.1. Análise Contábil

A fim de verificar os impactos da adoção da NBC TSP 05 pelo MT, órgão 39000, especialmente após a auditoria realizada pela CGU sobre as contas de 2022, foi realizada a análise do balancete deste órgão, na data-base 31.03.2024, extraído do SIAFI. Primeiramente, analisou-se a composição do valor registrado na conta contábil 1.2.3.2.1.11.00 - Ativos de

Concessão de Serviços. Em consulta ao razão contábil desta conta, foi possível observar a subdivisão do valor registrado por unidade vinculada ao referido ministério. Na sequência, por meio da análise do balancete por conta corrente das unidades, chegou-se ao valor de cada categoria do ativo da concessão de serviços, conforme apresentado no quadro 3 a seguir:

Quadro 3 – Registro Contábil dos Ativos de Concessão de Serviços por Categoria

Gestão	Categoria dos Ativos de Concessão de Serviços	Valor (R\$)
DNIT (39252)	Rodovias e Estradas	110.678.063.414,19
DNIT (39252)	Ferrovias	48.438.987.898,10
VALEC (27211)	Ferrovias	15.788.338.678,09
Total Consolidado no Ministério dos Transportes: Conta Contábil 1.2.3.2.1.11.00 - Ativos de Concessão de Serviços		174.905.389.990,38

Fonte: SIAFI

Com o propósito de identificar maiores detalhes acerca das ferrovias concedidas pelo DNIT, foi feita a leitura da nota explicativa nº 7: Bens Imóveis, das Demonstrações Contábeis Consolidadas do MT. No entanto, não há apresentação a respeito. Assim, considerando que a unidade responsável pelo controle contábil e patrimonial das estradas de ferro da União é o DNIT, consoante apresentado na seção 2.5, passou-se a analisar as notas explicativas e o balancete desta unidade: Unidade Gestora (UG) 393003 / Gestão 39252.

Por intermédio da nota explicativa nº 06: Bens Imóveis, de 31.12.2023 do DNIT, foi apresentado o detalhamento da conta de controle 89711.17.00 – Concessão de uso, onde é possível visualizar os valores dos ativos concedidos e as empresas concessionárias responsáveis por tais ativos, como apresentado no quadro 4. Em consulta ao balancete desse departamento na posição março de 2024, verifica-se que os saldos não sofreram alteração.

Quadro 4 – Ativos Ferroviários em Concessão por Concessionária responsável

CNPJ	Concessionária Responsável	Valor (R\$)
00924429000175	Ferrovia Centro-Atlântica S.A.	12.602.581.100,00
01258944003575	Rumo Malha Sul S.A.	12.338.296.040,00
01417222000177	MRS Logística S/A	4.077.158.790,00
01629083000226	Ferrovia Tereza Cristina S.A.	292.461.200,00
02502844000166	Rumo Malha Paulista S.A.	7.729.713.850,00
17234244000131	FTL - Ferrovia Transnordestina Logística S.A.	8.485.578.038,10
39115514000128	Rumo Malha Oeste S.A.	2.913.198.880,00
Total Concessão Ferrovias		48.438.987.898,10

Fonte: Adaptado Notas Explicativas DNIT, 31.12.2023

Pode-se observar que as concessionárias listadas no quadro acima são as mesmas que venceram os leilões das malhas ferroviárias da extinta RFFSA, segundo apresentado no quadro 1, da subseção 2.1.1. Sendo assim, conclui-se que a malha ferroviária concedida à Vale S.A., bem como aquelas concedidas antes de 1990 à Ferroeste e à Rumo Malha Norte, demonstradas nas subseções 2.1.2 e 2.1.3, fornecidas pelas concessionárias, continuam não sendo registradas no patrimônio público.

Ademais, não houve qualquer registro contábil a respeito da malha ferroviária estendida pelas concessionárias, visto que, conforme informado na nota explicativa nº 06: Bens Imóveis, do exercício de 2023 do DNIT, a Diretoria de Infraestrutura Ferroviária decidiu manter os valores apresentados e registrados durante o exercício de 2019. Referido valor é o mesmo apresentado no quadro 4 e foi registrado quando houve a incorporação ao balancete do DNIT das Ferrovias Federais, oriundas da extinta RFFSA, permanecendo sem correção as inconformidades detectadas pela CGU, comentadas na seção 2.4.

Ambas as situações podem ser corroboradas, ainda, pela ausência de registros contábeis de passivos de concessão de serviços, não só no balanço patrimonial consolidado do MT, mas também no da União. Complementando a análise, em leitura do Balanço Geral da União (BGU), do exercício de 2023, observa-se que não há qualquer registro ou menção a respeito de passivos de concessão. Tal situação é um indício de que não apenas as ferrovias fornecidas ou melhoradas pelas concessionárias estão deixando de ser registradas, mas também pode haver outras categorias de ativos concessão de serviços deixando de ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis da União, a exemplo de rodovias, usinas hidroelétricas, portos, aeroportos.

Além disso, em se tratando dos ativos de concessão ferroviários já registrados, verifica-se a necessidade de atendimento da NBC TSP 05 em questão de apresentação e divulgação em notas explicativas. A título exemplificativo, nas notas do DNIT, do MT e da União não foram localizadas informações a respeito de:

- a) prazo da concessão, opções de renovação;
- b) direitos de recebimento de ativos específicos ao final do acordo de concessão de serviços;
- c) obrigações da concessionária, especialmente aquelas que envolvam a reparação geral dos ativos da concessão de serviços.

A nota explicativa da União, para as Demonstrações Contábeis findas em 31/12/2023, foi ainda mais sucinta, se restringindo a mencionar que a conta “Ativos de Concessão de Serviços” apresentou um aumento de 1,45% em relação ao final do exercício de 2022, totalizando R\$ 174,9 bilhões, sendo o DNIT responsável por 90,97%, seguida de uma tabela que apresenta os saldos do DNIT e da VALEC, únicas entidades de toda a União a ter registro na referida conta.

Diante dessas evidências, pode-se afirmar que o patrimônio público ferroviário não está sendo adequadamente apresentado no balanço patrimonial do DNIT, do MT ou da União, nem em notas explicativas, conforme determina a NBC TSP 05.

4.1.2. Obstáculos operacionais

No que tange a orientações detalhadas a respeito da operacionalização dos registros de ativos e passivos de concessão, verifica-se a ausência de um roteiro contábil apropriado aos registros das concessões de serviços comuns, como é o caso das concessões ferroviárias, tratadas na subseção 2.2. Quanto ao tema, a 10^a edição do MCASP (STN, 2023) traz as seguintes orientações:

2.4. CONTABILIZAÇÃO DAS CONCESSÕES Não será objeto deste capítulo a contabilização das concessões comuns, a qual será contemplada nas próximas edições do MCASP. (STN, 2023, p. 343)

2.4.4. Aspectos Orçamentários Para fins desta edição do manual, aspectos orçamentários referentes às concessões comuns não serão tratados neste tópico. (SNT, 2023, p. 347)

Ainda a respeito da operacionalização dos registros contábeis, foi analisado o PCASP 2024, atualizado até 28/05/2024 (STN, 2024), a fim de verificar em quais contas contábeis, do passivo circulante e não circulante, devem ser efetuados os registros dos passivos de concessão de serviço comum. Em análise pormenorizada do referido plano, verificou-se que não foram criadas contas contábeis para registro destes passivos. A única conta que cita concessão de serviço comum é a do passivo circulante de nº 2.1.8.6.1.99.00 – *Outras Obrigações decorrentes de Contratos de Concessão de Serviço Público - Comum e PPP*, porém sua função é a de registrar os passivos decorrentes apenas dos contratos de PPP.

Conforme apresentado na subseção 2.6, cabe à STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, elaborar o Plano de Contas Nacional, editar manuais e instruções de

procedimentos contábeis, além de prestar apoio técnico aos órgãos setoriais na aplicação de normas. Depreende-se com o exposto, que para o caso em tela, será necessário acionar a STN tanto para a criação de contas contábeis, quanto para a elaboração de orientações a respeito especificamente das concessões comuns de serviços públicos.

Em continuidade à observação de normas, conforme mencionado na subseção 2.3, verificou-se que não foram traduzidos pelo CFC os apêndices à IPSAS 32, os quais poderiam facilitar a implementação da NBC TSP 05.

Aprofundando a análise a respeito dos obstáculos operacionais para a implementação em tela, foi realizada uma entrevista semiestruturada com o contador responsável pelas Demonstrações Contábeis consolidadas do MT, na qual foi realizado o seguinte questionamento: Quais os principais obstáculos operacionais para a realização dos registros contábeis relacionados aos ativos ferroviários fornecidos ou melhorados pelas concessionárias?

Além da necessidade de criação de contas contábeis, como anteriormente citado, o entrevistado apresentou também as seguintes dificuldades:

a) Definição da entidade responsável pelo registro de ativos implantados pela iniciativa privada

Conforme apresentado pela CGU em seu relatório de avaliação (CGU, 2023), o DNIT discordou do apontamento quanto à falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários, não quanto ao mérito do achado, mas de sua responsabilidade quanto ao registro das quatro ferrovias concedidas que não estão na contabilidade da União (EFC e EFVM, sob gestão da Vale; EF 277 – PR, sob gestão da Ferroeste; e EF-364 - MT - MS e SP, sob gestão da Rumo Malha Norte). O entendimento deste é que o patrimônio ferroviário do departamento é composto apenas pelas ferrovias advindas da extinta RFFSA e transferidas ao DNIT por meio de lei.

Em análise do inciso XVII do art. 82 e do inciso IV do art. 25, ambos da Lei nº 10.233/2001 (Brasil, 2001b), a CGU expõe que esse normativo é claro ao atribuir a responsabilidade do DNIT de exercer o controle patrimonial e contábil nos bens ferroviários arrendados, provenientes da RFFSA. Porém, entende existir uma lacuna em relação aos ativos implantados pela iniciativa privada, ou seja, aqueles contratos que permitiram a construção e subsequente exploração da ferrovia. Por isso, considerando a NBC TSP 05, recomendou que “a pasta ministerial responsável por esses ativos adote medidas para o reconhecimento contábil das referidas ferrovias” (GGU, 2023, p. 54).

Segundo o entrevistado, a lacuna normativa exposta pela CGU aumentou a dificuldade em atribuir a alguma unidade a responsabilidade pelo registro contábil, sendo que, até o momento, o assunto segue sem solução. Além disso, o entrevistado comentou que o atual modelo de contabilização em que uma unidade fica responsável pelos ativos (DNIT), e a outra com as receitas das outorgas (ANTT), acaba por não refletir em uma única entidade os benefícios econômicos da construção do bem, podendo causar prejuízos ao entendimento do usuário da informação contábil. Por isso, entende que o modelo deveria ser repensado, porém, por depender de alterações legislativas, se torna inviável no curto/médio prazo.

b) Método de mensuração dos ativos ferroviários

A CGU apontou como falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários o valor de R\$ 11,91 bilhões, contudo, para o cálculo desse montante, utilizou como base a metodologia adotada atualmente pelo DNIT, a qual se baseia no custo de reposição depreciado, o qual é “mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo” (STN, 2023 p. 225).

Contudo, o entrevistado indicou que a própria CGU apontou que referida metodologia para a mensuração dos ativos ferroviários não reflete satisfatoriamente o valor real desses bens. Sua principal deficiência é a de não considerar as condições reais e atuais de conservação da malha ferroviária, pois considera apenas que, por possuir mais de 35 anos, todo corpo estradal está totalmente depreciado, restando apenas o seu valor residual. Porém, sabe-se que os ativos recebem manutenção periódica e possuem previsão para utilização no médio e longo prazo, devendo ser reavaliados, com base em laudo técnico, e iniciado um novo período de depreciação, consoante item 6.8 da Macrofunção SIAFI “020330” (CGU, 2023).

Sendo assim, o entrevistado destaca que o valor de R\$ 11,91 bilhões relacionado à falta de reconhecimento contábil de ativos ferroviários, apresentado pela CGU, pode estar subavaliado. Considerando que a metodologia não está adequada, há a necessidade de se criar uma metodologia que envolva laudos técnicos de engenharia com a devida avaliação dos ativos. Porém, pelo assunto envolver áreas alheias à contábil, o entrevistado entende que acaba sendo mais difícil sua criação e implementação, o que causa morosidade ao processo.

De fato, a atividade de elaborar as demonstrações contábeis, via de regra, recai sobre o setor de contabilidade, por isso nem sempre é lembrado que a responsabilidade por elas é da Administração, tampouco que os gestores da instituição, desde um gestor ou fiscal de contrato,

até a instância máxima da instituição, por praticarem os atos e fatos que promovem impacto nessas demonstrações, são conjuntamente responsáveis pela conformidade da informação da contábil. Por essa razão, nenhuma norma que dependa de agentes externos à área contábil é facilmente implementada, haja vista a resistência destes em assumir tarefas consideradas como alheias às suas atividades, como exemplo da elaboração de laudos técnicos de engenharia.

c) Responsável pela elaboração dos documentos hábeis ao registro contábil

Outro ponto importante observado pelo entrevistado, diz respeito às atribuições de responsabilidade pelos documentos hábeis necessários ao registro contábil dos bens, em especial os laudos técnicos de mensuração do valor justo ou dos testes de recuperabilidade.

Como pode ser observado no tópico 2.5, em que pese os registros dos ativos da extinta RFFSA estarem no patrimônio do DNIT, quem de fato fiscaliza os bens operacionais, a fim de verificar se as cláusulas contratuais de conservação estão sendo cumpridas, é a ANTT. Ou seja, a agência é quem tem acesso físico à malha ferroviária para verificar suas condições de uso.

Assim, segundo o entrevistado, haveria a necessidade de determinar se a agência ficaria responsável por elaborar os laudos técnicos e entregar ao DNIT para os devidos registros contábeis, ou se o próprio DNIT, por meio de seus engenheiros, ficaria encarregado de fazer os laudos de avaliação. Não descartando, ainda, a possibilidade de o concessionário ser responsável por fornecer dados que sirvam aos registros contábeis da concedente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar o impacto da implementação da NBC TSP 05 no reconhecimento contábil de ativos e passivos ferroviários federais, especificamente aqueles fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, bem como avaliar os obstáculos operacionais para realização dos devidos registros.

A revisão de literatura mostrou que, no âmbito ferroviário, existem tanto ativos preexistentes da concedente, quanto ativos fornecidos (construídos) ou melhorados pelas concessionárias. Ao analisar a NBC TSP 05 verifica-se que ambos os tipos de ativo devem ser objeto de registro contábil no patrimônio da concedente. No entanto, dentre as ferrovias analisadas, apenas aquelas preexistentes da extinta RFFSA estão contabilizadas como ativos de concessão.

Os resultados indicam que a norma não está sendo plenamente aplicada, pois não há registro contábil dos ativos fornecidos ou melhorados pelas concessionárias, nem de seu passivo correspondente, além da falta de evidenciação adequada das informações sobre as concessões ferroviárias em notas explicativas. Portanto, pode-se afirmar que o patrimônio público ferroviário não está sendo adequadamente apresentado no balanço patrimonial do DNIT, do MT ou da União, de modo que não é possível ao usuário da informação contábil verificar a totalidade dos ativos concedidos pela União, tampouco identificar quais ativos estão ou devem ser fornecidos ou melhorados pelas concessionárias.

Dentre os obstáculos operacionais para implementação dos registros foram encontrados: i) ausência de roteiro contábil apropriado aos registros das concessões de serviços comuns; ii) ausência de contas contábeis para registro dos passivos de concessão comum; iii) ausência de tradução dos apêndices à IPSAS 32, os quais poderiam facilitar a implementação da NBC TSP 05; iv) ausência de determinação resoluta da entidade responsável pelo registro de ativos implantados pela iniciativa privada; v) ausência de metodologia de mensuração dos ativos ferroviários, que leve em conta as condições de uso da malha; vi) ausência de definição do responsável pela elaboração dos documentos hábeis necessários ao registro dos bens, em especial aos laudos técnicos de mensuração do valor justo ou dos testes de recuperabilidade.

O não reconhecimento patrimonial e a ausência de evidenciação de informações em notas explicativas afeta a transparência do serviço público, uma vez que, estando a informação evidenciada, seria possível ao cidadão observar os investimentos públicos que estão sendo realizados por meio das tarifas por ele pagas às concessionárias. No mais, com a evidenciação das obrigações das concessionárias, em notas explicativas, seria possível um maior controle social, a fim de assegurar que o cidadão conheça, questione e atue como fiscal da aplicação de recursos públicos, mesmo quando indiretos, ou seja, aqueles recursos recolhidos pelas concessionárias com a obrigação de serem aplicados em investimentos públicos.

Outrossim, a ausência de registros contábeis de passivos de concessão de serviços, não só no balanço patrimonial consolidado do MT, mas também no da União, gera indícios de que não apenas as ferrovias fornecidas ou melhoradas pelas concessionárias estão deixando de ser registradas, mas também pode haver outras categorias de ativos concessão de serviços deixando de ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis da União, tais como rodovias, usinas hidroelétricas, portos, aeroportos.

Com base nas evidências coletadas, este estudo demonstra ser de suma importância que a STN auxilie o MT na implementação da NBC TSP 05, desde a definição de um roteiro contábil adequado ao caso, até as definições de responsabilidade pelos registros contábeis. Além disso, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal e responsável pela consolidação do Balanço Geral da União, é fundamental que a STN adote medidas para garantir que todas as concessões de serviços públicos comuns sejam devidamente evidenciadas no patrimônio público e nas notas explicativas.

O estudo possui algumas limitações como a amostra selecionada com uma única observação. A representatividade da amostra pode ser insuficiente para minimizar os efeitos de variáveis aleatórias e garantir que as conclusões não sejam meramente resultado do acaso. Contudo, apesar da maioria dos estudos acadêmicos trabalharem com amostras maiores, essa limitação se deu devido a própria limitação de órgãos que trabalham com lançamentos contábeis de ativos ferroviários no Brasil, apenas o DNIT e a Valec, unidades vinculadas ao MT, bem como a limitação de técnicos que atuam diretamente com os estudos para a implementação dos registros de ativos fornecidos ou melhorados pelas concessionárias do setor ferroviário.

Para pesquisas futuras sugere-se que seja avaliado os obstáculos para contabilização de ativos fornecidos ou melhorados pelas concessionárias de outros serviços públicos, a exemplo de rodovias, usinas hidroelétricas, portos, aeroportos, e as perspectivas dos órgãos para aplicação integral da NBC TSP 05.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES (ANTT). Concessões Ferroviárias. Disponível em: <https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/ferrovias/concessoes-ferroviarias>. Acesso em: 04 mai.2024(a)

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES (ANTT). Histórico. Disponível em: <http://anuario.antt.gov.br/index.php/content/view/4989/Historico.html> Acesso em: 04 mai.2024(b)

BENITO, B.; MONTESINOS, V.; BATISDA, F. An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain. **Critical Perspectives on Accounting**, 19, 963–986, 2008 *apud* SALGADO, S. de R. *et al.* **Concessão das rodovias federais brasileiras: Evidências de ativos órfãos.** Enfoque: Reflexão Contábil, Universidade Estadual de Maringá, v. 36, p. 105–122, 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 05 mai.2024

BRASIL. Decreto nº 473, de 10 de março de 1992. Dispõe sobre inclusão, no Programa Nacional de Desestatização - PND, da Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA, da AGEF - Rede Federal de Armazéns Gerais Ferroviários S.A. e da VALEC - Engenharia, Construções e Ferrovias S.A. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0473.htm Acesso em: 04 mai.2024.

BRASIL. Decreto nº 1.832, de 4 de março de 1996. Aprova o Regulamento dos Transportes Ferroviários. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1996/d1832.htm. Acesso em: 05 mai.2024.

BRASIL. Decreto nº 3.277, de 07 de dezembro de 1999. Dispõe sobre a dissolução, liquidação e extinção da Rede Ferroviária Federal S.A. - RFFSA. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao/portal-legis/legislacao-1/decretos1/1999-decretos-2>. Acesso em: 05 mai.2024.

BRASIL. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm. Acesso em: 05 mai.2024.

BRASIL. Decreto nº 10.161, de 9 de dezembro de 2019. Regulamenta a extinção de contratos de arrendamento de bens vinculados a contratos de parceria do setor ferroviário e a alienação ou a disposição dos bens móveis ferroviários inservíveis do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT, arrendados ou não, localizados na faixa de domínio de ferrovia objeto de contrato de parceria. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d10161.htm. Acesso em: 05 mai.2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9760.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Decreto-lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986. Dispõe sobre licitações e contratos da Administração Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2300-86.htm. Acesso em: 05 mai.24.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995a. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá

outras providências. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995b. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001a. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001b. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10233.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 11.483, de 31 de maio de 2007. Dispõe sobre a revitalização do setor ferroviário, altera dispositivos da Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11483.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

BRASIL. Lei nº 13.448, de 5 de junho de 2017. Estabelece diretrizes gerais para prorrogação e rellicitação dos contratos de parceria definidos nos termos da Lei nº 13.334, de 13 de setembro de 2016, nos setores rodoviário, ferroviário e aeroportuário da administração pública federal, e altera a Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, e a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13448.htm. Acesso em: 11 mai.2024.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma Brasileira de Contabilidade - **NBC TSP 05: contratos de concessão de serviços públicos: concedente**, de 25 de novembro de 2016. Disponível em:
<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP05.pdf>. Acesso em: 11 mai.2024.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Relatório de Avaliação nº 1286194 - Auditoria Anual de Contas do Exercício de 2022 – Minfra, de 18 de abril de 2023. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios>. Acesso em: 11 mai.2024.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES (DNIT). **Histórico.** Publicado em 19/07/2016. Disponível em: <https://www.gov.br/dnit/pt-br/assuntos/ferrovias/historico>. Acesso em: 05 mai.2024.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES (DNIT). **DNIT e ANTT firmam acordo de cooperação técnica visando eficiência na gestão do transporte ferroviário.** Publicado em 22/09/2021. Disponível em: <https://www.gov.br/dnit/pt-br/assuntos/noticias/dnit-e-antt-firmam-acordo-de-cooperacao-tecnica-visando-eficiencia-na-gestao-do-transporte-ferroviario>. Acesso em: 11 mai.2024.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES (DNIT). **DNIT assina acordo de cooperação técnica com a Secretaria do Patrimônio da União.** Publicado em 26/10/2023. Disponível em: <https://www.gov.br/dnit/pt-br/assuntos/noticias/dnit-assina-acordo-de-cooperacao-tecnica-com-a-secretaria-do-patrimonio-da-uniao>. Acesso em: 11 mai.2024.

GIL, Antonio C. Como Fazer Pesquisa Qualitativa. São Paulo: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559770496. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770496/>. Acesso em: 08 jun.2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (MF). Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439#:~:text=MF%20n%C2%BA%20184%2F2008&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20as%20diretrizes%20a,Contabilidade%20Aplicadas%20ao%20Setor%20P%C3%BAblico>. Acesso em: 02 mai.2024.

NETO, P. P. G. Evolução dos contratos das concessões de ferrovias. Monografia de Especialização. Instituto Serzedelo Correa. Escola Nacional de Administração Pública (Enap). 2019.

OBSERVATÓRIO NACIONAL DE LOGÍSTICA (ONTL). Boletim de Logística: A Retomada dos Investimentos Ferroviários para aumentar a eficiência da Matriz de Transportes. Publicado por: Infra S.A. Disponível em: <https://ontl.infrasa.gov.br/wp-content/uploads/2023/03/Setor-Ferroviario-Brasileiro.pdf> Acesso em: 04 mai.2024

OBSERVATÓRIO NACIONAL DE LOGÍSTICA (ONTL). Artigo técnico nº 08: História das Ferrovias Brasileiras, volume I, dez/2023. Publicado por: Infra S.A. Disponível em: <https://ontl.infrasa.gov.br/publicacoes/artigos-tecnicos/> Acesso em: 04 mai.2024

OBSERVATÓRIO NACIONAL DE LOGÍSTICA (ONTL). **Artigo técnico nº 10: História das Ferrovias Brasileiras**, volume II, abril/2024. Publicado por: Infra S.A. Disponível em: <https://ontl.infrasa.gov.br/publicacoes/artigos-tecnicos/> Acesso em: 04 mai.2024

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MCASP)**. 10 ed. Brasília, 2023.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Portaria STN/MF nº 856, de 24 de maio de 2024**. Altera o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público 2024, a ser adotado obrigatoriamente para o exercício financeiro de 2024. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-stn/mf-n-856-de-24-de-maio-de-2024-562127871>. Acesso em 08 jun.2024

WALKER, R.G. **Public-private partnerships: form over substance**. Australian Accounting Review, Sidney, v. 13, n.2, p.54-9, 2003 *apud* SALGADO, S. de R. *et al.* **Concessão das rodovias federais brasileiras: Evidências de ativos órfãos**. Enfoque: Reflexão Contábil, Universidade Estadual de Maringá, v. 36, p. 105–122, 2017.