



O dever da União de indenizar os custos não gerenciáveis às concessionárias de energia elétrica e sua evidenciação no balanço segundo as normas internacionais de contabilidade

Otoniel Arruda Costa

Especialista em Normas Internacionais de Contabilidade IFRS pela FEA-RP/USP (MBA) e servidor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP).

RESUMO

A partir da emissão da OCPC 08, as companhias distribuidoras de energia elétrica passaram a ter o direito de serem ressarcidas pelo Poder Concedente em caso de não recuperação dos custos não gerenciáveis por ocasião do encerramento de seus contratos. Com efeito, um eventual reconhecimento dessa obrigação pela União pode apresentar um efeito bastante negativo nas contas públicas. O efetivo acompanhamento da recuperação desses custos ao longo da vigência dos contratos aliado a um correto tratamento contábil pelo Poder Concedente, notadamente o Anexo de Riscos Fiscais do Balanço da União, é fundamental para uma gestão sustentável das contas públicas. Esse gerenciamento visa igualmente atender ao princípio da publicidade, mandamento consagrado no artigo 37 da Constituição Federal. Este estudo analisa os efeitos da evidenciação, mensuração e divulgação dessa complexa categoria de ativos do setor elétrico e aponta possíveis temas de estudo sobre sua gestão, monitoramento e controle, seja ele interno, pelos órgãos do Poder Executivo Federal, seja ele externo, a cargo do Tribunal de Contas da União.

Palavras-chave: Ativo Financeiro Setorial. Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da Parcela A. Custos Não Gerenciáveis. Passivo Contingente. Provisões.

INTRODUÇÃO

O setor elétrico representa um segmento econômico bastante complexo. No caso das companhias distribuidoras, uma de suas principais características é o fato de representarem monopólios naturais. Isso significa que os custos de operacionalização deste tipo de atividade são tão altos que sua exploração por mais de uma empresa se tornaria praticamente inviável neste



mercado. Por isso, as empresas neste setor exigem uma gestão especial de seus recursos, como é o caso da segregação dos custos em Parcelas A e B. A primeira, também conhecida como Custos Não Gerenciáveis (CNG), refere-se ao custo da energia elétrica comercializada aos consumidores finais, mais os custos de transmissão e os respectivos encargos. A Parcela B, por sua vez, refere-se aos custos administrativos, tais como recursos humanos e materiais de expediente. Neste último tipo de parcela, a capacidade de controle gerencial é muito maior para as companhias.

Para a Parcela A, a principal norma regulamentadora é a Portaria MF/MME nº 25/2002, que determina que as concessionárias não podem repassar à tarifa de determinado exercício (ano A) um eventual custo adicional de energia elétrica adquirida no mesmo ano. A concessionária só poderá repassá-lo por ocasião do próximo reajuste tarifário (TANCINI, 2013). Caso não haja essa recuperação no ano A + 1, passa-se essa diferença a recuperar para o ano A + 2, e assim sucessivamente. Se não houver a recuperação deste custo por meio de tarifa até o encerramento do contrato de concessão, a companhia tem direito de receber do Poder Concedente (União) este montante. Esse regramento está previsto na OCPC 08, norma referendada pela Deliberação CVM nº 732/2014. O saldo destes custos não gerenciáveis no balanço das companhias é reconhecido no Ativo por meio da Conta de Compensação de Variação de Valores de Itens da “Parcela A” (denominada CVA).

Assim, os custos não gerenciáveis – na forma de CVA – representam para a União uma dívida em potencial (condição suspensiva), já que não existe passivo até que o contrato de concessão se encerre. As normas internacionais para este tipo de situação preveem tratamentos específicos, os quais estão preconizados na NBC TSP 19 (Provisão, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). Assim, surge a figura da Provisão: prováveis saídas de recursos da entidade para com um credor. Já os Passivos Contingentes encontram-se em uma escala de probabilidade imediatamente inferior àquela em que se reconhece a Provisão. Há ainda um terceiro grau de probabilidade de saída de recursos, no qual não ocorre nem o reconhecimento de provisão nem se menciona a possível perda em nota explicativa.

Diante destas considerações, o objetivo do presente estudo é **evidenciar os possíveis tratamentos contábeis do direito de ressarcimento dos custos não gerenciáveis das companhias no Balanço da União de acordo com as normas internacionais de contabilidade**. São apresentados os reflexos positivos e negativos de cada situação. O trabalho apresenta também propostas de procedimentos de auditoria que podem contribuir para maior confiabilidade na aferição destas contingências e atividades de controle sobre estas parcelas, de modo a mitigar as chances de que a União arque com grandes dispêndios financeiros no futuro, o que poderia a prejudicar a sustentabilidade das contas públicas.

METODOLOGIA

No presente estudo, a pesquisa é classificada, quanto à abordagem, como qualitativa. Para Deslauriers (1991 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p. 32), nesta tipologia o objetivo da amostra é “produzir informações aprofundadas e ilustrativas; seja ela pequena ou grande, o que importa é que ela seja capaz de produzir novas informações”. Quanto à natureza, a pesquisa é classificada em aplicada, pois a finalidade é aplicar os conhecimentos na prática. Quanto aos objetivos, é classificada em descritiva, uma vez que nela, segundo Perovano (2014 apud SILVA,



2016, p. 2), a preocupação é como se “estrutura e funciona um sistema, método, processo ou realidade operacional” e onde se analisam primeiramente as variáveis, depois os resultados. Quanto aos procedimentos, classifica-se em estudo de caso.

HISTÓRICO

A preocupação quanto aos elevados custos de aquisição de energia elétrica pelas concessionárias distribuidoras, notadamente da Parcela A, ganhou especial importância a partir da crise da maxidesvalorização cambial ocorrida em 1999 (TANCINI, 2013, p. 59). Uma vez que muitos contratos de energia são cotados em dólares, as distribuidoras passaram a ter grandes déficits em virtude da diferença entre o preço de compra e o preço de venda no exercício, já que este custo de aquisição não podia ser automaticamente repassado ao consumidor. A partir daquele momento, o Poder Concedente passou a permitir que essas diferenças pudessem ser repassadas ao consumidor no reajuste seguinte, as quais viriam a ser reconhecidas nas contas de Ativo das distribuidoras de energia elétrica. Finalmente, por meio da Portaria Interministerial MF/MME nº 25, de 24 de janeiro de 2002, este procedimento foi formalizado, passando esses ativos a serem reconhecidos também como Ativo Regulatório.

Anos mais tarde, em decorrência do processo de convergência às normas internacionais, concluído pelo Brasil em 2010, as distribuidoras de energia elétrica passaram a ter novas dificuldades. Os ativos regulatórios até então reconhecidos na contabilidade brasileira não se enquadravam nas normas emanadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), órgão que regulamenta as normas internacionais de contabilidade financeira (*International Financial Accounting Standards* – IFRS). Isso porque, para as normas IFRS, internacionalmente, e para o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no Brasil, um ativo é “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade” (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro – CPC 00). Sob essa definição, os até então denominados Ativos Regulatórios não estariam abrangidos por este novo conceito por não garantirem uma provável fluência de benefícios econômicos futuros para a entidade, mas tão somente uma mera expectativa das companhias.

Assim, ao final de 2014, mesmo ano em que o Brasil finalizou o processo de convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público, uma nova solução foi encontrada para a gestão dos CNG. O Governo Federal firmou, por meio da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), o compromisso de indenizar as companhias distribuidoras de energia elétrica ao final dos contratos de concessão caso houvesse saldo a recuperar de custos não gerenciáveis no momento da extinção dos contratos. Desta forma, em 28 de novembro de 2014, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu a Orientação Técnica OCPC 08 (Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade). Essa norma foi regulamentada pela Deliberação CVM nº 732, em 09 de dezembro de 2014.

Quanto às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), IPSAS na versão inglesa, a adoção integral está consolidada no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 6ª edição, válida desde o exercício de 2015.



REFERENCIAL TEÓRICO

NORMAS INTERNACIONAIS NO BRASIL

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), tradução das *International Public Sector Accounting Standards Board* (Ipsas), foram recepcionadas pela Contabilidade Nacional por meio da Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013 da Secretaria do Tesouro Nacional. Quanto aos Passivos, Provisões e Passivos Contingentes, a norma brasileira é a NBC TSP 19 (Ipsas 19). O documento já se encontra consolidado no capítulo 9, Parte II, da 6ª edição do MCASP.

No Balanço da União, o reconhecimento das provisões é observado nas Demonstrações das Variações Patrimoniais. Esse demonstrativo é de suma importância para descrever a evolução patrimonial da entidade no exercício, de maneira que é possível emitir avaliações positivas ou negativas sobre determinada gestão. Para Silva (2014 apud SANTOS e CASTRO, 2015, p. 5):

o resultado patrimonial de uma entidade é o seu indicador de gestão e, também, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, tendo em vista sua influência na evolução do patrimônio líquido de um período.

Dessa forma, é possível entender que uma aferição correta da provisão a ser reconhecida é fundamental para expressar com fidedignidade a realidade patrimonial do Poder Concedente, de modo que essa situação é uma condição essencial para uma gestão sustentável e responsável do agente público.

PASSIVO. PROVISÃO E PASSIVO CONTINGENTE

A NBC TSP 19 define a Provisão como “passivo de prazo ou de valor incertos”. Ela se difere do Passivo porque este já é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos e sobre o qual existe uma expectativa de saída de recursos para um determinado credor. Além desses, há um terceiro elemento: o Passivo Contingente. Assim conceitua a mesma NBC TSP:

18. Passivo Contingente é: (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será **confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade;** ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. g.n.

Adiante, a própria NBC TSP 19 define os critérios que classificam uma obrigação como Passivo, Provisão ou Passivo Contingente:

24. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do **balanço ao considerar toda a evidência** disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência: (a). Quando for **mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço**, a entidade deve reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos). (b) **quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço**, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

A partir do entendimento destes conceitos, o esquema gráfico da Figura 1 permite correlacionar probabilidades e tratamentos contábeis de cada situação:

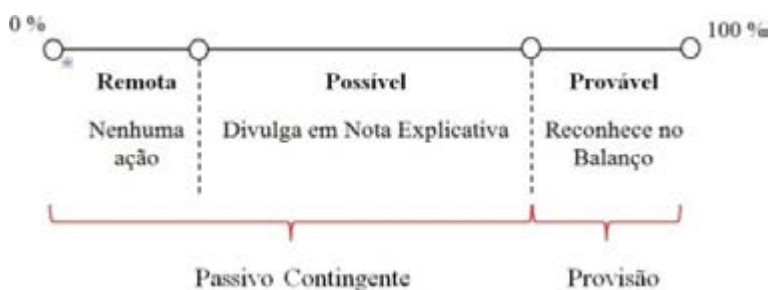


Figura 1 – Tratamento do evento em Provável, Possível ou Remoto.

Fonte: O autor.

Como se observa, a NBC TSP não estabelece numericamente o que pode ser considerado “Provável”, “Possível” e “Remoto”. Neste diapasão, Cravo (1994 apud OLIVEIRA, 2007) assevera que o termo “Provável” estaria associado a uma probabilidade de 50% a 95% de chance de a obrigação vir a ocorrer. Já o termo “Possível”, estaria associado à faixa de 5% a 50% e, por fim, com probabilidade inferior a 5% estaria a classificação “Remota”. Para Poeta (2012), não existe consenso nessas classificações. A autora assinala que o julgamento profissional pode ter influência nesse processo, principalmente quando há tradução de terminologias em números:

Conforme verificado em pesquisas anteriores, há estudos que defendem a utilização de termos numéricos enquanto outros acreditam que os termos de probabilidade verbais são melhores. Os achados desta pesquisa não permitem que se chegue a uma ou outra conclusão, levando em consideração a complexidade dos indivíduos ao realizar julgamentos e interpretações [...]. As diferenças encontradas especificamente no ponto Y, insinuam que a tradução verbal-numérica e numérica-verbal podem envolver processos de julgamento diferentes e, portanto, podem ter um impacto diferente nos demonstrativos contábeis.



Pelo exposto, constata-se que não há uma definição taxativa de utilização de termos numéricos ou verbais associados ao grau de probabilidade de ocorrer o reconhecimento de uma obrigação presente. Verifica-se, portanto, que é de acordo com cada tipo de mercado e o tipo de julgamento profissional que lhe é inerente que se podem estabelecer critérios para este tipo de classificação.

A OCPC 08 E O DIREITO DE RECUPERAÇÃO DOS CUSTOS NÃO GERENCIÁVEIS

Inicialmente, a Orientação Técnica CPC 08 faz referência ao marco normativo que permitiu o reconhecimento do direito de recuperação da CVA, qual seja, aprovado pela diretoria da Aneel na sessão extraordinária de 13 de novembro de 2014. Para o Poder Concedente, as concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica que aditassem seus contratos teriam o direito de recuperação da Parcela A, atualmente denominada Ativos Financeiros Setoriais (AFS). Assim:

IN12. O aditamento dos contratos teria, em resumo, o seguinte princípio: Em caso de extinção da concessão, além dos valores de indenização decorrentes de investimentos não amortizados ou depreciados no curso da concessão, **também serão objeto de indenização pelo Poder Concedente os saldos remanescentes apurados de itens da Parcela A e outros componentes financeiros que não tenham sido recuperados através do(s) ciclo(s) tarifário(s)**; essa hipótese comentada se aplica para qualquer forma de extinção da concessão, como advento do termo contratual, falência, encampação, caducidade, rescisão ou anulação do contrato. No caso de extinção com o saldo remanescente se constituindo em obrigação de devolução, esse montante será compensado com as indenizações citadas. g.n.

Diante desta situação o comitê emitiu parecer (IN13) no sentido de não mais ver o impedimento anteriormente existente para o reconhecimento das diferenças temporárias nas tarifas de distribuição como ativos ou passivos.

APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

PROCEDIMENTOS VIGENTES

No atual cenário da gestão das contas públicas, já existem procedimentos que são adotados por outros órgãos quanto ao tratamento das contingências passivas. É o que se verifica no Balanço Geral da União 2015. A Nota explicativa 3.8.2 (p. 117-123) expressa, entre outras informações, que a Advocacia Geral da União é o grupo mais representativo na rubrica “Outras Provisões – Longo Prazo” (p. 121).

Assim, com vistas à elaboração do Demonstrativo de Riscos Fiscais, o art. 3º da Portaria nº 40, de 10 de fevereiro de 2015, da AGU, estabelece os critérios que dão essas classificações aos passivos contingentes das eventuais obrigações da União. Essa classificação ocorre basicamente de acordo com o grau em que se encontram as decisões sobre a respectiva matéria de cada ação ou grupo de ações judiciais. P. ex.:



I – Risco Provável: a) quando houver Súmula Vinculante desfavorável à Fazenda Pública [...] II – Risco Possível: a) quando houver recurso representativo de controvérsia julgado pelo STJ ou pelo TST desfavorável à Fazenda Pública, nos casos em que houver possibilidade jurídica de a matéria ser conhecida pelo STF [...]. III – Risco Remoto: ações que não se enquadrem na classificação prevista nos incisos I e II.

Vale frisar que a referida Portaria determina que a ação ou grupo de ações judiciais semelhantes possuam somatório igual ou superior a um bilhão de reais para efeitos de classificação. No caso específico da AGU, é possível verificar que a classificação quanto a probabilidade de ocorrência de determinada obrigação não está atrelada a indicadores numéricos, o que fornece subsídios para adoção de procedimentos com essa mesma diretriz por outros Órgãos.

ANÁLISE DAS ALTERNATIVAS

Para a análise dos resultados, selecionou-se uma amostra de companhias distribuidoras de energia elétrica, uma vez que a base de dados da Aneel permite constatar que existem 102 companhias. O critério adotado foi a seleção de companhias das maiores receitas de fornecimento de energia elétrica no exercício de 2015. Entende-se por maiores receitas, nesta pesquisa, as companhias que estejam dentro do grupo A da classificação ABC de receitas de fornecimento. Assim, o somatório das receitas dessas companhias abarca 80% do setor no exercício, conforme disposto na Tabela 1.

Vale frisar que, quando o custo da energia elétrica adquirida pela concessionária é menor do que o valor calculado para a respectiva tarifa, a companhia deve compensar este valor no reajuste seguinte. A empresa tem, nessa situação, um Passivo Financeiro Setorial (PFS). A diferença entre o que a concessionária tem a receber e o que tem a compensar é chamado de Ativo Financeiro Setorial (AFS) Líquido ou um PFS Líquido, conforme o caso.

Tabela 1: Percentual de Receitas de Fornecimento por Concessionária em 2015

Concessionária distribuidora de energia elétrica	Estado	Receita em 2015	%
Eletropaulo – Eletropaulo Metropolitana Eletricidade De São Paulo S.A	SP	13.872.037.352,29	10.27%
Cemig-D – Cemig Distribuição S.A	MG	11.350.508.188,72	8.40%
Copel-Dis – Copel Distribuição S.A	PR	10.180.067.878,23	7.54%
Cpfl-Paulista – Companhia Paulista De Força E Luz	SP	8.986.272.261,73	6.65%
Light – Light Serviços De Eletricidade S.A.	RJ	8.771.897.067,32	6.50%



Concessionária distribuidora de energia elétrica	Estado	Receita em 2015	%
Celesc-Dis – Celesc Distribuição S.A.	SC	5.955.387.473,12	4.41%
Elektro – Elektro Eletricidade E Serviços S.A.	SP	5.376.264.466,84	3.98%
Coelba – Companhia De Eletricidade Do Estado Da Bahia	BA	5.184.376.847,21	3.84%
Celg-D – Celg Distribuição S.A.	GO	4.813.179.872,69	3.56%
Ampla – Ampla Energia E Serviços S.A.	RJ	4.617.467.887,65	3.42%
Bandeirante – Bandeirante Energia S.A.	SP	3.971.314.776,03	2.94%
Cpfl- Piratininga – Companhia Piratininga De Força E Luz	SP	3.924.624.336,01	2.91%
Celpe – Companhia Energética De Pernambuco	PE	3.766.586.271,67	2.79%
Coelce – Companhia Energética Do Ceará	CE	3.748.900.420,23	2.78%
Celpa – Centrais Elétricas Do Pará S.A.	PA	3.472.664.074,77	2.57%
Ceee-D – Companhia Estadual De Distribuição De Energia Elétrica	RS	3.333.572.057,28	2.47%
Aes-Sul – Aes Sul Distribuidora Gaúcha De Energia S.A.	RS	3.128.359.238,73	2.32%
Rge – Rio Grande Energia S.A.	RS	2.861.397.204,57	2.12%
Total da Categoria A (18 Empresas)		107.314.877.675,09	
Somatório de Receitas das 102 Companhias Distribuidoras em 2015		R\$ 135.017.152.238,37	

Fonte: Portal Aneel. Informações Gerenciais.

Assim, uma vez definido o grupo A, extraiu-se das Demonstrações Contábeis 2015 de cada uma das distribuidoras de energia elétrica o saldo da conta de AFS Líquido, tanto no Ativo Circulante (AC), quanto no Ativo Não Circulante (ANC). O somatório de cada um desses componentes patrimoniais – potencial obrigação do Poder Concedente no caso de extinção dos contratos de concessão – é o valor patrimonial a ser monitorado pelo Poder Concedente. A Tabela 2 apresenta a extração dos AFS líquidos de cada companhia, os quais irão compor esse montante:

Tabela 2 – Ativo Financeiro Setorial Líquido a recuperar (em milhares de reais – R\$)¹

Concessionária distribuidora de energia elétrica	2015		2014		Prazo de vigência
	AC	ANC	AC	ANC	
Eletropaulo – Eletropaulo Metropolitana Eletricidade De São Paulo S.A	891.472	449.428	140.940	129.566	2028
Cemig-D – Cemig Distribuição S.A	860.466	489.190	843.793	262.882	2045
Copel-Dis – Copel Distribuição S.A	910.759	134.903	609.298	431.846	2045
Cpfl-Paulista – Companhia Paulista De Força E Luz	1.464.019	489.945	588.933	321.788	2027
Light – Light Serviços De Eletricidade S.A.	568.675	43.001	577.458	536.712	2026
Celesc-Dis – Celesc Distribuição S.A.	248.458	196.901	450.566	–	2045
Elektro – Elektro Eletricidade E Serviços S.A.	353.663	59.237	331.271	68.448	2028
Coelba – Companhia De Eletricidade Do Estado Da Bahia	139.122	142.971	608.280	218.748	2027
Celg-D – Celg Distribuição S.A.	141.398	- 56.264	114.325	110.497	2045
Ampla – Ampla Energia E Serviços S.A	459.074	78.706	335.853	79.936	2026
Bandeirante – Bandeirante Energia S.A.	664.410	70.437	383.378	218.164	2028
Cpfl- Piratininga – Companhia Piratininga De Força E Luz	–	–	–	–	2032
Celpe – Companhia Energética De Pernambuco	–	–	–	–	2030
Coelce – Companhia Energética Do Ceará	230.445	73.226	151.480	154.929	2028

1 A Companhia CPF Paulista inclui as informações financeiras relativas à CPFL Piratininga e à RGE Energia por se tratarem do mesmo grupo econômico. A Companhia Coelba inclui as informações relativas à empresa Celpe, ambas pertencentes ao Grupo Neoenergia.



Concessionária distribuidora de energia elétrica	2015		2014		Prazo de vigência
	AC	ANC	AC	ANC	
Celipa – Centrais Elétricas Do Pará S.A.	- 35.409	- 27.837	204.441	229.796	2028
Ceee-D – Companhia Estadual De Distribuição De Energia Elétrica	176.669	–	202.562	–	2045
Aes-Sul – Aes Sul Distribuidora Gaúcha De Energia S.A.	260.720	69.074	108.278	18.977	2027
Rge – Rio Grande Energia S.A.	–	–	–	–	2027
Somatório de CVA do Grupo A (18 companhias)	7.333.941	2.212.918		2.782.289	

Fonte: AC e ANC – Demonstrações Contábeis das respectivas Companhias 2015. Prazo de Vigência – Portal Aneel.

De acordo com os dados da tabela 2, verifica-se que a União possui um passivo contingente que ultrapassa os sete bilhões de reais. Observando-se a nota explicativa nº 38 (Constituição de Provisões), p. 150, do Balanço Geral da União 2015, verifica-se que na divulgação dos “valores mais relevantes” encontram-se aqueles acima de R\$ 2 bilhões. Na tabela supracitada, por exemplo, se o encerramento dos contratos da CPFL Paulista e da Eletropaulo fossem classificados como Prováveis e houvesse uma Provisão de 100% do montante do ativo circulante, o AFS Líquido, então reconhecido na casa dos dois bilhões de reais, haveria desta maneira a necessidade de menção na nota explicativa supracitada.

Assim, se houver contratos aptos a serem classificados como “Provável”, haverá um incremento das provisões, o que diminuirá, assim, o resultado patrimonial da União no exercício. Essa é uma medida prudencial de modo que, caso o contrato não se encerre, a reversão é positiva para o resultado do exercício em que se materializar.

De outra forma, a classificação “Possível”, apesar de não impactar a DVP e, por conseguinte, o Balanço Patrimonial, alerta a todos os usuários da informação contábil que eventuais rescisões dos contratos de concessão podem vir a impactar as contas públicas. Assim, estaria atendido o mandamento constitucional da publicidade, bem como outros basilares princípios contábeis. No entanto, uma eventual classificação “Remota” que viesse a materializar uma perda inesperada, haveria não só uma redução abrupta da situação patrimonial da União, mas impactaria o caixa exercício em que ocorresse. Tudo isso estaria ainda aliado ao problema de *disclosure* (divulgação) junto aos cidadãos.



PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Uma vez conhecidos os efeitos do ressarcimento dos custos não gerenciáveis das concessionárias de energia elétrica no Balanço da União, é preciso entender que procedimentos de monitoramento e controle desses elementos contábeis podem ser efetivos ao controle interno e externo.

A fim de assegurar a confiabilidade, integralidade e outras características da informação contábil, é fundamental o papel dos Órgãos de Controle Interno e Externo relativamente à União e, particularmente, ao setor elétrico. Baraldi (2012) demonstra que aqueles que praticam a “contabilidade criativa” podem subavaliar as provisões, quando se deseja melhorar artificialmente o resultado do exercício, ou superavaliá-las, quando entender um resultado expressivamente positivo pode vir a não se repetir no futuro. Pode inclusive, aproveitando-se dos conceitos de julgamento profissional, subjetivismo responsável e outros princípios, encontrar subterfúgios na própria norma para não fazer as devidas divulgações.

Com efeito, um procedimento necessário ao Controle Externo é verificar quais premissas a Aneel está levando em consideração para classificar os potenciais encerramentos de contratos de concessão como “Provável”, “Possível” e “Remoto”, principalmente em períodos próximos ao último ano de concessão. Para tanto, a NBC T 11.15 (Auditoria de Contingências) fornece as premissas para estas verificações por meio de aferição de critérios de mensuração. O segundo procedimento a ser adotado é averiguar como a Aneel está fiscalizando a constituição dos saldos da CVA das Concessionárias, bem como se a Agência está monitorando o cumprimento das exigências de eficiência estabelecidas nos respectivos contratos. Vale lembrar, de acordo com Tancini (2013, p. 17), que a Parcela A é baseada no regime *cost plus* (custo), ou seja, é recuperada integralmente por meio de tarifa e, neste caso, o estímulo à eficiência tende a ser prejudicado no âmbito das companhias.

CONCLUSÕES E TRABALHOS FUTUROS

A decisão da União de ressarcir as concessionárias distribuidoras de energia elétrica foi de fundamental importância para que essas entidades pudessem reconhecer os custos não gerenciáveis em seu balanço de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Entretanto, não se pode olvidar que o setor elétrico é bastante complexo e está sujeito a todo o tipo de reveses econômicos. Tendo em vista que são atualmente mais de sessenta contratos de distribuidoras de energia elétrica homologadas pela Aneel, é crucial a correta contabilização dessas parcelas, sob pena de prejuízo ao controle das contas públicas.

Portanto, é preciso que a União adote mecanismos de monitoramento e controle sobre a gestão dos ativos e passivos financeiros setoriais. Neste passo, deve-se lembrar que mesmo uma eventual classificação no nível “Remoto” não impede que o Poder Concedente disponibilize o acesso ao acompanhamento, todos os anos, do somatório de ativos (e passivos) financeiros setoriais de cada e de todas as companhias conjuntamente, uma vez que o dever Constitucional da publicidade deve se sobrepor à não obrigatoriedade de divulgação prevista em determinados casos das normas contábeis.

Assim, o Tribunal de Contas da União, no âmbito externo; o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria Geral da União; a Secretaria do Tesouro Nacional; a Procuradoria



Geral da União, o Ministério das Minas e Energia e a Aneel, no âmbito interno, devem adotar metodologias e técnicas que permitam aferir que os custos não gerenciáveis estejam sendo administrados e contabilizados dentro dos mais rigorosos parâmetros legais e contábeis possíveis para aprimoramento das ações de monitoramento e controle dessa parcela de Ativos.

Sugere-se, assim, a realização de futuros estudos que possam criar parâmetros consistentes, no âmbito do Poder Concedente, para permitir a constatação de que um contrato de concessão possa ou não ser rescindido. Neste diapasão, deve-se estabelecer quais métricas permitem classificar uma eventual obrigação da União nos níveis “Provável”, “Possível” ou “Remoto”. No âmbito das Concessionárias é preciso monitorar quais mecanismos estão sendo adotados para que os custos não gerenciáveis sejam efetivamente recuperados nos exercícios seguintes, principalmente, próximo ao encerramento das concessões.

REFERÊNCIAS

ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Portaria nº 40, de 10 de fevereiro de 2015. **Estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela Advocacia-Geral da União na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas, que possam representar riscos fiscais.** Brasília, DF: Diário Oficial da União, 11 fev. 2015. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/26645820>. Acesso em: 28 set. 2016.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Informações Gerenciais.** 4º Trimestre de 2015. P. 18. Base de dados. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/documents/656877/14854008/Boletim+de+Informa%C3%A7%C3%B5es+Gerenciais++Dezembro+2015/74ec6b73-0a7d-459b-b9ca-bb47ddb14e88>>. Acesso em: 26 set. 2016.

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. **Contratos de Concessão e Permissão de Distribuição.** Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/contratos-de-distribuicao>>. Acesso em: 21 set. 2016.

BARALDI, Paulo. IFRS. **Contabilidade Criativa e Fraudes.** Rio de Janeiro. RJ. Ed. Campus. Elsevier. 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

BRASIL. Orçamento da União 2016. Anexo V. **Riscos Fiscais.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/PLN/2016/Anexos/Anexo%20V%20-%20Riscos%20Fiscais.pdf>. p. 32. Brasília. DF. Acesso em: 28 set. 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº 732, de 09 de dezembro de 2014. **Aprova a Orientação Técnica OCPC 08 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 dez 2014. Acesso em: 10 out. de 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Orientação Técnica OCPC 08. **Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros**



de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. Data de Aprovação: 28 nov. 2014. Data de Divulgação: 09 dez. 2014. São Paulo. CPC.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento nº 00 (R1). Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – **The Conceptual Framework for Financial Reporting** (IASB – BV 2011 Blue Book). Data Aprovação: 02 dez. 2011. Data Divulgação: 15 dez. 2011. São Paulo. CPC.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** NBC T 11.15. Contingências. D.O.U.: 22.04.2005. Brasília. DF. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/nbct11_15.htm>. Acesso em: 10 out. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBC TSP 19. **Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.** Disponível em: <cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_19.pdf>. Acesso em: 29 set. 2016.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. Organizadoras. **Métodos de Pesquisa.** Série Educação a distância. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS 2009. P. 32. Disponível em: <www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf> Acesso em: 10 out. 2016.

MINISTÉRIO DAS MINAS E ENERGIA E MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria Interministerial nº 25**, de 24 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.mme.gov.br/documents/10584/904396/Portaria_interministerial+25+de+24-01-2002+Publicado+no+DOU+de+24-01-2002/ecdae50f-ab31-432a-8c8f-bee133ec6914;jsessionid=C8614796CE62E62010057E54F49EAA99.srv154>. Acesso em: 15 set. 2016.

OLIVEIRA, Jonas da Silva. **Relato financeiro sobre provisões, passivos contingentes e activos contingentes: o caso português.** Contabilidade e Gestão. Nº. 4, 19-68. Portugal. 2007. p. 26. Disponível em: <http://www.occ.pt/downloads/files/1180445681_JonasSilvaOliveira4.pdf>. Acesso em: 05 out. 2016.

POETA, Fabiana Zandonai. **Julgamento relacionado às contingências: mensuração e análise das expressões verbais de probabilidade relativas ao passivo contingente.** Dissertação para obtenção do título de Mestre em Contabilidade. Florianópolis. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/100651>>. Acesso em: 10 set. 2016.

SANTOS, Mauren Correa dos; CASTRO, Roberta Graziella Vivian. XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **O Papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público na tomada de Decisões.** Bento Gonçalves. 2015. p.7. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/tecnicos/o_papel_da_contabilidade_aplicada_ao_setor_publico.pdf>. Acesso em: 10 out. 2016.



SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 6ª Ed. Válido para o exercício 2015. Portaria Conjunta STN/SOF nº 1/2014. Portaria STN nº 700/2014. Brasília. DF. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 20 set. 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Balanço Geral da União. **Demonstrações Contábeis da União**. 2015. Brasília. DF. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/243309/Balan%C3%A7o-Geral+da+Uni%C3%A3o+2015.pdf/fc841e25-f9d1-4ac5-86fe-2fdae00b34f8>> Acesso em: 13 out. 2016.

SILVA, Elaine Gomes Borges da. **O Planejamento estratégico para a Implantação da Sustentabilidade na Copa do Mundo FIFA 2014 no Brasil**. Turismo em Análise. Vol. 27. N. 2. São Paulo. Ago. 2016. p. 344. Disponível em: <www.revistas.usp.br/rta/article/download/108096/117561>. Acesso em: 06 Out. 2016.

TANCINI, Gustavo Raldi. **Itens Regulatórios: um estudo aplicado à regulamentação tarifária**. São Paulo. 2013. 133 p. Dissertação para obtenção do título de Mestre em Ciências. Portal Teses e Dissertações USP. São Paulo. SP. 2013. p. 16 e 59. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22102013-155609/pt-br.php>>. Acesso em: 29 set. 2015.

Recebido em 21/10/2016

Aprovado em 15/05/2018