



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3° UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



## Representação Fidedigna: Uma Discussão sobre o Tratamento Contábil de Ativos em Consórcios Públicos

**Diana Vaz de Lima**  
Universidade de Brasília (UnB)  
*E-mail: diana\_lima@unb.br*

**Joanni Aparecida Henrichs**  
Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)  
*E-mail: jo.henrichs@gmail.com*

### Resumo

O presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil de ativos em consórcios públicos de modo a refletir sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma legal. Para tratar a questão da pesquisa, foram analisados os procedimentos contábeis estabelecidos na 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para tratamento contábil desses valores da perspectiva de sua representação fidedigna, tendo como base os fundamentos legais e a NBC T SP – Estrutura Conceitual. Os achados da pesquisa mostram que as orientações emanadas do MCASP podem não estar refletindo adequadamente a natureza dos ativos em consórcios públicos nas demonstrações contábeis dos entes federados envolvidos, uma vez que esses recursos serão sempre consumidos para implementar a gestão associada de serviços públicos nas mais diversas áreas. Avançando no debate, considerando que a contabilidade é uma ciência social com plena fundamentação epistemológica, é possível que as peculiaridades envolvidas na formação do patrimônio dos consórcios brasileiros exijam a construção de um padrão contábil especificamente voltado para essas transações de modo a assegurar uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar.

**Palavras-chave:** ATIVOS; CONSÓRCIOS PÚBLICOS; REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA; CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade: contabilidade pública governamental



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



## 1 Introdução

Os consórcios públicos são pessoas jurídicas constituídas na forma de associação pública ou pessoa jurídica de direito privado e integradas exclusivamente por entes da Federação com a finalidade implementar a gestão associada de serviços públicos nas mais diversas áreas. Segundo o disposto na 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), os consórcios públicos são parcerias formadas por dois ou mais entes da Federação para a gestão associada de serviços públicos, bem como para a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos (STN, 2018).

Segundo mapeamento realizado pela Confederação Nacional de Municípios (CNM), em 2018 havia 491 consórcios públicos, sendo que 4.081 dos 5.568 Municípios brasileiros participavam ao menos de um consórcio. De acordo com a entidade, o interesse crescente na constituição de consórcios públicos se justifica na medida em que esse instrumento se apresenta como uma importante ferramenta para potencializar à gestão pública a partir da colaboração recíproca para a consecução de fins convergentes que não se solucionariam pela atuação isolada dos Municípios (CNM, 2018).

Abrucio, Filippim e Dieguez (2013) apontam o consorciamento como um efetivo meio de solver problemas comuns às regiões, racionalizar custos, garantir a continuidade da ação pública, minimizar os efeitos da polarização partidária e incentivar a participação dos Municípios. Para Dallabrida (2010), os consórcios públicos são instituições dirigidas ao planejamento tático e operacional do desenvolvimento regional, que interferem nas relações de poder territoriais por serem estruturados entre entes do Estado, na sua tripla dimensão: federal, estadual e municipal, implicando em uma repartição do poder em favor do novo sujeito que surge, qual seja, o consórcio. No entendimento de Teixeira (2014), os consórcios públicos se tornaram instrumentos de gestão e cooperação entre os entes públicos em busca de uma economia solidária que objetiva mitigar os custos da prestação de serviços públicos à comunidade, gerar economia à administração pública e obter excelência da prestação dos serviços públicos.

É justamente nessa dinâmica posta à disposição dos entes federativos, no sentido de se unirem para formar uma nova pessoa jurídica que terá autonomia financeira para gerir e executar a finalidade proposta, que surge a discussão sobre a substância contábil dos recursos cedidos, adquiridos, recebidos, mantidos ou constituídos no âmbito da Entidade Consórcio, e como deve ser feita a evidenciação desses valores nas demonstrações contábeis dos entes federados envolvidos. Com a Lei dos Consórcios, essas parcerias também podem gerar receita própria, por meio da emissão de documentos de cobrança, bem como podem exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos administrados pelo consórcio (Filippim; Moreira & Cetolin, 2018).

Ao definir os elementos que correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas, a NBC T SP - Estrutura Conceitual, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dispõe que um ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de um evento passado. Para avaliar se uma entidade controla o recurso no presente, entre outros indicadores, a referida norma relaciona a propriedade legal e a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso. Embora a NBC T SP reconheça que esses indicadores podem não ser conclusivos para a existência do controle, apresenta que sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão (CFC, 2016).

Especificamente com relação ao tratamento contábil aplicável aos consórcios públicos,

  
7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO



AICOGestión



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) da STN dispõe que na data de elaboração das demonstrações contábeis os entes consorciados devem reconhecer no ativo suas parcelas correspondentes ao patrimônio líquido do consórcio, utilizando a metodologia de apropriação proporcional patrimonial, onde as participações no consórcio público devem ser precificadas por cotas de participação, valoradas conforme a relação “Patrimônio Líquido/Número Total de Cotas” (STN, 2018). Portanto, para o órgão central de contabilidade da União, a relação que se estabeleceria sobre esses ativos seria como se investimento fosse, com eventuais ajustes reconhecidos em contas de resultado.

Na prática, contudo, os consórcios públicos são constituídos com prazo indeterminado, o que pode fazer com que toda a vida útil do ativo seja consumida enquanto o bem estiver à disposição da Entidade Consórcio. Outro destaque é que os ativos envolvidos nas operações de consórcios são, via de regra, bens públicos, portanto, só podem ser usados pelo poder público ou para atender a coletividade. Ainda, em alguns casos, a doação, destinação ou cessão do uso de bens móveis e imóveis deve ser feita mediante contrato de programa.

Diante do exposto, considerando que a informação contábil deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar, ou seja, deve ser completa, neutra e livre de erro material (CFC, 2016) e que compreender como se dá a formação do patrimônio de um consórcio público é o primeiro passo para que se possa avançar no adequado registro contábil desses valores, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil de ativos em consórcios públicos de modo a refletir sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma legal.

Para tratar a questão da pesquisa, inicialmente foram analisadas a evolução normativa e a natureza jurídica dos consórcios públicos e efetuada uma breve discussão sobre a substância e realidade econômica dos bens públicos. Na sequência, foram analisados os procedimentos contábeis estabelecidos na 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para tratamento contábil desses valores da perspectiva de sua representação fidedigna, tendo como base os fundamentos legais e a NBC T SP – Estrutura Conceitual.

Registre-se como limitação da pesquisa o uso de “literatura cinzenta”, principalmente de natureza normativa, por ser incipiente a discussão na literatura sobre o tema, circunstância que, de um lado, limitou a apresentação do pensamento de outros acadêmicos e, de outro, reforça a importância da temática ser enfrentada pela academia.

## 2. Evolução Normativa e Natureza Jurídica dos Consórcios Públicos

Embora o assento legal dos consórcios públicos no artigo 241 da Constituição Federal do Brasil de 1988 tenha acontecido apenas em 1998, por meio da Emenda Constitucional nº 19, esse tipo de cooperação interfederativa já era referenciada na Constituição Federal do Brasil de 1937, cujo artigo 29 autorizava que municípios de uma mesma região formassem agrupamentos com personalidade jurídica específica para atuar em conjunto na gestão de assuntos de interesse comum. Não obstante a consumação dependesse de regulamentação estadual – o que não aconteceu – e as Constituições que sucederam a CF de 1937 não replicarem a previsão, ao longo das décadas de 1980 e 1990 o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) apontou o crescimento de consórcios públicos administrativos, ou seja, acordos de cooperação informais (IBGE, 2012).

A estabilidade jurídica dos consórcios públicos foi alcançada em 2005, quando a Lei Federal 11.107 regulamentou o art. 241 da Constituição Federal de 1988 para estabelecer as normas gerais de contratação. Dois anos depois, foi editado o Decreto 6.017/2007 para complementar a referida lei. O estabelecimento desses marcos legais impulsionou a constituição de consórcios públicos no país, especialmente na modalidade intermunicipal.

7 a 9 de setembro

ORGANIZAÇÃO



APOIO



AICOGestión



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



Conforme já introduzido, para a gestão associada de serviços públicos se admite como consorciados apenas entes Federativos, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A cooperação Interfederativa pode ser entre entes de mesma esfera (apenas entre Municípios, por exemplo) ou entre entes de esferas distintas (Di Pietro, 2017). Vale ressaltar que, nos termos do art. 1º, §2º, da Lei 11.107/2005, a União somente participará de consórcios públicos em que também façam parte todos os Estados em cujos territórios estejam situados os Municípios consorciados.

No que se refere à natureza jurídica, nos termos do art. 6º, incisos I e II, da Lei 11.107/2005, o consórcio público poderá adotar personalidade de direito público, quando se constituir como associação pública; ou de direito privado, quando se constituir como associação sem fins lucrativos em atendimento da legislação civil. Independentemente da natureza jurídica adotada, o consórcio público se submete à legislação que regulamenta a licitação, a celebração de contratos, a prestação de contas e a admissão de pessoal (concurso público: emprego público, regime celetista).

Dessa noção ampla é relevante destacar dois aspectos: (a) o consórcio público constitui pessoa jurídica distinta e autônoma dos entes Federativos que o integram; (b) o consórcio público integra a Administração Indireta de todos os entes consorciados.

A respeito do trâmite para formalizar a sua constituição, o art. 3º da Lei 11.107/2005 estabelece que o consórcio público será “*constituído por contrato cuja celebração dependerá da prévia subscrição de protocolo de intenções*”. Brasil Neto (2011) ressalta que a formalização legal do consórcio público está condicionada aos seguintes instrumentos jurídicos:

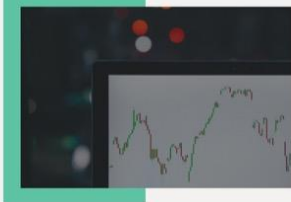
- (a) *Protocolo de Intenções*: documento que contempla os objetivos acordados entre os potenciais consorciados e que deve prever em suas cláusulas todas as exigências previstas no art. 4º da Lei 11.107/2005;
- (b) *Lei Ratificadora*: os chefes dos Poderes Executivos consorciados devem remeter aos respectivos Poderes Legislativos o projeto de lei para ratificação do protocolo de intenções. É a partir da ratificação mediante lei do protocolo de intenções que se aperfeiçoa o contrato do consórcio público;
- (c) *Estatuto*: instrumento aprovado pela Assembleia Geral que regulamenta a organização e funcionamento da estrutura do consórcio público;
- (d) *Contrato de Rateio*: contrato que estabelece o compromisso financeiro dos entes consorciados para com as despesas do consórcio;

No que diz respeito ao regime contábil e financeiro, o art. 9º da Lei 11.107/2005 estabeleceu que “*a execução das receitas e das despesas do consórcio público deverá obedecer às normas de direito financeiro aplicáveis às entidades públicas*” e a fiscalização contábil, operacional e patrimonial será exercida pelo Tribunal de Contas “*inclusive quanto à legalidade, legitimidade e economicidade das despesas, atos, contratos e renúncia de receitas, sem prejuízo do controle externo a ser exercido em razão de cada um dos contratos que os entes da Federação consorciados vierem a celebrar com o consórcio público*” (art. 9º, §1º, Lei 11.107/2005).

Deve ser considerado também que no caso de alteração ou extinção de contrato de consórcio público, os bens, direitos, encargos e obrigações decorrentes da gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outra espécie de preço público serão atribuídos aos titulares dos respectivos serviços (Lei nº 11.107/2005, art. 12, §1º).

### 3. Breve Discussão sobre a Substância e Realidade Econômica dos Bens Públicos

De acordo com a NBC T SP – Estrutura Conceitual, todas as transações materiais, eventos e outros itens reportados devem ser apresentados nas demonstrações contábeis de



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



maneira que transmitam a sua essência em vez da sua forma jurídica ou outra forma, de modo que as características qualitativas da relevância e da representação fidedigna sejam alcançadas. Desta forma, para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder à representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar, ou seja, deve ser completa, neutra e livre de erro material.

Especificamente sobre ativos, a NBC T SP - Estrutura Conceitual define como "*um recurso controlado pela entidade no presente resultante de um evento passado*". De acordo com a norma em questão, para se avaliar se uma entidade controla um recurso no presente deve ser observada entre seus indicadores de controle a existência da propriedade legal. Em seu item 5.11, a NBC T SP Estrutura Conceitual dispõe que "*o controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utiliza-lo de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços*". Posteriormente, a referida norma coloca a necessidade de alguns indicadores que permitam atestar que a entidade de fato controla o recurso no presente.

Na alínea (a) do item 5.12 da NBC T SP Estrutura Conceitual, também é apresentada a necessidade de existência da propriedade legal, sendo este "*um dos métodos para se verificar o potencial de serviços ou os benefícios econômicos de um ativo*". Entretanto, o mesmo item da norma dispõe que é possível que haja potencial de serviços ou capacidade para gerar benefícios econômicos "*sem que se verifique a propriedade legal do recurso*", concluindo que "*a propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo*".

Infere-se, portanto, a partir do disposto na NBC T SP Estrutura Conceitual, que o controle do recurso está atrelado à geração de potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos, e que a propriedade legal é um dos requisitos que atestam que a entidade controla o referido recurso, mas, que a mesma não é característica essencial para que um ativo seja reconhecido. Portanto, no âmbito do setor público, o ativo deve ser reconhecido na entidade que o controla, e não necessariamente na entidade que detém a sua propriedade.

Ao avaliar o surgimento do direito de controle de recursos, a NBC T SP Estrutura Conceitual dispõe que os seguintes eventos devem ser considerados: (a) a capacidade geral para exercer um poder; (b) a constituição de um poder por meio de uma lei, estatuto ou instrumento congêneres; (c) o exercício do poder de criar um direito; e (d) o evento que dá origem ao direito de receber recursos de terceiros. Um ativo surge quando um poder for exercido e os direitos de receber recursos existirem (item 5.5).

Quando se trata de bens públicos, contudo, a representação fidedigna se torna um pouco mais complexa, porque nem sempre se verifica a posse ou a propriedade legal do recurso e nem sempre é clara a percepção sobre os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos que eles possam gerar, o que pode dificultar a identificação dos critérios para mensuração, reconhecimento e evidenciação de ativos que devem ser contabilmente registrados.

Com relação ao conceito de propriedade, além do assento constitucional, a propriedade foi regulamentada como direito real no Código Civil (art. 1.225, I e 1.128 e seguintes do CC). Diniz (2010) a define como sendo "*o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente o detenha*". Abe (2008) destaca que a propriedade pública é categoria distinta da propriedade privada pelas seguintes razões:

- (a) Pela inexistência de um regime jurídico unívoco de propriedade pública, equivalente ao da propriedade privada, tendo em vista a diversidade de categorias de bens públicos que ensejam a adoção de regimes jurídicos diversos, decorrentes da natureza do bem e do interesse jurídico a ser protegido;



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



- (b) Pela impossibilidade do uso exclusivo (exclusividade) pelo titular da propriedade pública, no caso, o Estado, porque uma parte dos bens públicos são vocacionados para o uso direto (bem de uso comum do povo) ou indireto (bem de uso especial) da coletividade;
- (c) Pela distinção entre o titular do bem (ente público), o administrador do bem (agente públicos) e o beneficiário do bem (a coletividade);
- (d) Pela impossibilidade de se retirar do campo do Direito Público a disciplina dos vínculos jurídicos existentes entre o Estado e as diversas categorias de seus bens;
- (e) Pela indisponibilidade dos interesses públicos postos na esfera de cada ente público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- (f) Pela vigência plena, na atividade estatal, do caráter funcional desta, que abole qualquer possibilidade de se falar em autonomia privada ou regime de direito privado, mormente quanto aos bens públicos.

No Código Civil encontra-se prescrito que “*são públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno*”, sendo que todos os demais são tidos como particulares (art. 98). Já nos termos do artigo 99 do Código Civil, os bens públicos podem ser classificados como os de uso comum do povo (tais como rios, mares, rodovias, ruas e praças); os de uso especial (tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias); e os dominicais (constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades).

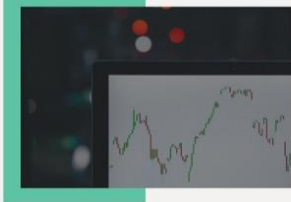
Segundo Meirelles (2011) “*bens públicos são todas as coisas corpóreas ou incorpóreas, imóveis, móveis ou semoventes, créditos, direitos e ações que pertençam, a qualquer título, às entidades estatais, autárquicas, fundacionais e paraestatais*”. Tem-se, portanto, que muito mais do que bens imóveis, são também bens públicos os recursos financeiros de dada pessoa jurídica de direito público.

Dentre as formas de utilização dos bens públicos, é muito recorrente a autorização, permissão e concessão de uso, que são formas de uso especial pelos particulares desde que atendidos os requisitos legais. Como o objeto de estudo (ativos em consórcios públicos) não é a relação entre poder público e particular, mas, sim, público *versus* público, revela importância ao estudo a cessão de uso, forma muito comum empregada no âmbito dos consórcios públicos, geralmente firmada com prazo indeterminado e instrumentalizada por meio de termo de cessão.

Para Meirelles (2011), “*a cessão de uso é a transferência gratuita da posse de um bem público de uma entidade ou órgão para outro, a fim de que o cessionário o utilize nas condições estabelecidas no respectivo termo, por tempo certo ou indeterminado*”. Nada mais é, portanto, que ato de cooperação entre entidades públicas. Carvalho Filho (2011) destaca que a cessão de uso pode acontecer entre pessoas jurídicas de direito público distintas: “*cessão de uso é aquela em que o Poder Público consente com o uso gratuito de bem público por órgãos da mesma pessoa ou de pessoa diversa, incumbida de desenvolver atividade que, de algum modo, traduza interesse para a coletividade*”.

De acordo com a Macrofunção Siafi nº 021134 - Movimentação e Alienação de Bens, a Administração Pública adquire, produz ou constrói bens com o intuito de prestar serviços e alcançar seus objetivos, os quais, por sua vez, surgem de necessidades públicas. E que a movimentação de bens por meio de cessão, comodato e permissão de uso caracteriza-se pela transferência da posse de bens a terceiros e posterior devolução após o seu uso.

No caso dos consórcios públicos, embora não seja incomum a doação, cessão de uso ou mesmo compra direta pelo consórcio de bens imóveis e móveis (veículos, equipamentos, etc.), a maior constância se refere à transferência pelos entes consorciados ao consórcio públicos de



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



bens que podem ser substituídos por outros de mesma espécie, qualidade e quantidade (bens fungíveis) (Lei 11.107/2005; Decreto 6.107/2007). Compreender, portanto, como se dá a formação do patrimônio de um consórcio público é o primeiro passo para que se possa avançar no seu adequado registro contábil.

#### 4. Análises

##### 4.1 Formação do patrimônio de um consórcio público

A principal fonte de financiamento do consórcio público é o contrato de rateio, instrumento pelo qual os entes consorciados entregam recursos financeiros à entidade. Referido contrato deve ser formalizado em cada exercício financeiro, com observância da legislação orçamentária e financeira do ente consorciado contratante e depende da previsão de recursos orçamentários que suportem o pagamento das obrigações contratadas (art. 8º, §1º, Lei 11.107/2005 e art. 13, §1º, Decreto 6.017/2007).

Segundo o disposto na 8ª edição do MCASP, o contrato de rateio é o instrumento pelo qual os entes da Federação consorciados comprometem-se a transferir recursos financeiros para a realização das despesas do consórcio público, consignados em suas respectivas leis orçamentárias anuais (LOA). Tal qual previsto na lei que rege os consórcios públicos, o MCASP apresenta a necessidade de que o contrato de rateio de um consórcio público seja formalizado em cada exercício financeiro e que o seu prazo de vigência não seja superior ao das dotações que o suporta, com exceção dos contratos que tenham por objeto exclusivamente projetos consistentes em programas e ações contempladas no plano plurianual (PPA) ou a gestão associada de serviços públicos custeados por tarifas ou outros preços públicos (STN, 2018).

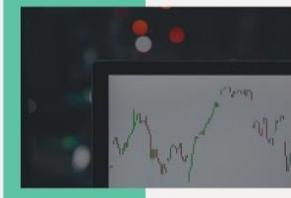
Ressalte-se que de acordo com o disposto na Lei 11.107/2005, é nula a cláusula do contrato de consórcio que preveja determinadas contribuições financeiras ou econômicas de ente da Federação ao consórcio público, salvo a doação, destinação ou cessão do uso de bens móveis ou imóveis e as transferências ou cessões de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos (§3º do art. 3º).

Nos termos do art. 2º, parágrafos 1º, 2º e 3º, da Lei 11.107/2005, para cumprir os objetivos para os quais foi constituído o consórcio público poderá:

- (a) Firmar convênios, contratos, acordos de qualquer natureza, receber auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo;
- (b) Nos termos do contrato de consórcio de direito público, promover desapropriações e instituir servidões nos termos de declaração de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, realizada pelo Poder Público;
- (c) Ser contratado pela administração direta ou indireta dos entes da Federação consorciados, dispensada a licitação;
- (d) Emitir documentos de cobrança e exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços ou pelo uso ou outorga de uso de bens públicos por eles administrados ou, mediante autorização específica, pelo ente da Federação consorciado;
- (e) Outorgar concessão, permissão ou autorização de obras ou serviços públicos mediante autorização prevista no contrato de consórcio público.

Em 2018, com a publicação da Resolução 15 do Senado Federal, os consórcios públicos passaram também a ter a possibilidade de receber recursos decorrentes de operações de crédito.

Conforme já mencionado, também é possível que os entes consorciados realizem doação, destinação ou cessão do uso de bens móveis e imóveis, bem como transfiram ou cedam



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



direitos por força da gestão associada de serviços públicos mediante contrato de programa. Nos termos do art. 2º, XVI, do Decreto 6.017/2005, contrato de programa é o instrumento pelo qual devem ser constituídas e reguladas as obrigações que um ente da Federação, inclusive sua administração indireta, tenha para com outro ente da Federação, ou para com consórcio público, no âmbito da prestação de serviços públicos por meio de cooperação federativa.

Tem-se, assim que, por meio da celebração de contrato de programa, o consórcio pode ser contratado pelos seus entes consorciados, pelas pessoas jurídicas que integram suas administrações indiretas ou, ainda por outro ente da Federação que não seja consorciado. No que se refere à contratação do consórcio pelos seus próprios entes, o art. 18, parágrafo único, do Decreto 6.017/2007, previu que o contrato deverá ser celebrado sempre quando o consórcio fornecer bens ou prestar serviços para um determinado ente consorciado, de forma a impedir que sejam eles custeados pelos demais.

No caso de a gestão associada originar a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos, o contrato de programa, sob pena de nulidade, deverá conter cláusulas que estabeleçam, dentre outras coisas, a identificação dos bens que terão apenas a sua gestão e administração transferidas e o preço dos que sejam efetivamente alienados ao contratado e o procedimento para o levantamento, cadastro e avaliação dos bens reversíveis que vierem a ser amortizados mediante receitas de tarifas ou outras emergentes da prestação dos serviços (art. 13, §2º, V e VI, da Lei 11.107/2005).

Levando em conta a legislação que regulamenta dos consórcios públicos, o disposto na 8ª edição do MCASP reproduz quais são os recursos que constituem o patrimônio de um consórcio público, além dos recursos financeiros transferidos pelos seus entes consorciados mediante contrato de rateio: (i) os bens móveis ou imóveis recebidos em doação; (ii) as transferências de direitos operadas por força de gestão associada de serviços públicos; (iii) as tarifas e outros preços públicos; (iv) os auxílios, contribuições e subvenções sociais ou econômicas de outras entidades e órgãos do governo que não compõem o consórcio público; (v) as receitas de serviços prestados; (vi) outras receitas próprias (STN, 2018).

Veja-se, portanto, que são inúmeras as fontes pelas quais o patrimônio do consórcio público pode se avolumar e, embora goze de autonomia para gerir sua finalidade estatutária, é certo que a formação desse patrimônio móvel e imóvel decorre, em grande parte, a partir dos recursos provenientes dos entes consorciados, fazendo nascer os questionamentos sobre a posse e propriedade desses bens, especialmente, no que se refere aos lançamentos contábeis. A questão toma contornos ainda maiores quando se tem em conta que, embora constituído com prazo indeterminado, a lei faculta a extinção do consórcio. No caso de extinção, como se estabelece a propriedade daqueles bens (móveis e imóveis) constituídos ao longo do tempo?

Outra situação que se apresenta é quando apenas um ente consorciado se retira do consórcio público. Neste caso, a retirada do ente da Federação do consórcio público dependerá de ato formal de seu representante na assembleia geral, na forma previamente disciplinada por lei, e que os bens destinados ao consórcio público pelo consorciado que se retira somente serão revertidos ou retrocedidos no caso de expressa previsão no contrato de consórcio público ou no instrumento de transferência ou de alienação (Lei nº 11.107/2005, art. 11, §1º).

#### 4.2 Tratamento contábil de ativos em consórcios públicos – procedimentos MCASP

Segundo o disposto no MCASP, a assembleia do consórcio público é soberana quanto às decisões relativas à repartição de ativos e passivos, e o reconhecimento do ativo patrimonial no consórcio público e do passivo patrimonial no ente consorciado deve ocorrer no início da vigência do contrato de rateio.

No Manual é destacado que o passivo patrimonial não é encerrado com a saída do ente





100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3° UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



consorciado, a menos que a assembleia delibere em contrário. Tal premissa é confirmada pelo §2º do art. 12 da Lei 11.107/2005, ao dispor que “até que haja decisão que indique os responsáveis por cada obrigação, os entes consorciados responderão solidariamente pelas obrigações remanescentes, garantindo o direito de regresso em face dos entes beneficiados ou dos que deram causa à obrigação”.

Quanto à data de elaboração das demonstrações contábeis, no MCASP está posto que os entes consorciados devem reconhecer no ativo suas parcelas correspondentes ao patrimônio líquido do consórcio, utilizando a metodologia de apropriação proporcional patrimonial para a utilização dessa metodologia. No Manual também é apresentado que as participações no consórcio público devem ser precificadas por cotas de participação, valoradas conforme a relação “patrimônio líquido/número total de cotas”, e que sempre que houver alteração em um dos elementos da relação (patrimônio líquido ou número total de cotas), a valoração deve ser revista e os eventuais ajustes reconhecidos no resultado.

Outro apontamento apresentado no MCASP é que, em regra, as transferências de ativos (monetários ou não) dos entes consorciados para o consórcio público são registradas por meio de ativo (participações) e patrimônio líquido. Entretanto, segundo o disposto no Manual, o consórcio pode registrar as transferências de ativos por meio de variações patrimoniais diminutivas (VPD) e aumentativas (VPA), quando atender a um ente externo (não consorciado) ou mesmo a um ente consorciado numa contratação direta, na condição de cliente.

O MCASP ressalta que em algumas circunstâncias, o patrimônio líquido do consórcio pode apresentar saldo negativo, e que neste caso os entes consorciados ou (i) zeram o saldo do ativo (participações em consórcios públicos) ou (ii) reconhecem um passivo, neste caso somente se tiverem incorrido, em nome do consórcio, em obrigações legais, contratuais, acordos firmados ou assunção de dívidas.

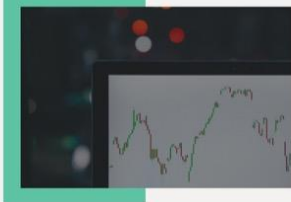
O Manual encerra a orientação apresentando que em caso de exclusão de ente consorciado ou de extinção do consórcio público, o instrumento previsto no artigo 12 da Lei nº 11.107/2005, aprovado em assembleia e ratificado por lei de todos os entes consorciados, deve prever as relações jurídicas decorrentes, inclusive as relativas à repartição de ativos e passivos, conforme destacado no início deste tópico.

### 4.3 Representação fidedigna de ativos em consórcios públicos

O primeiro desafio a ser superado quando se trata da contabilização de ativos em consórcios públicos é identificar como o conceito de ativo pode ser interpretado da perspectiva das entidades envolvidas: o ativo deve ser registrado no ente consorciado (ente federado que cedeu o bem corpóreo ou incorpóreo ou contribuiu para a sua aquisição) ou na entidade consórcio (para a qual os benefícios econômicos/sociais desse ativo estão sendo gerados)?

A controvérsia aumenta quando a NBC T SP – Estrutura Conceitual estabelece que um dos indicadores do controle é a existência da propriedade legal, mas, esse mesmo documento considera que o controle do recurso também envolve a capacidade da entidade em utilizá-lo para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços. É o que acontece quando esses ativos cedidos, adquiridos, recebidos, mantidos ou constituídos entram na composição do patrimônio de um consórcio público. Portanto, o controle pode ser atribuído tanto para quem tem a “propriedade legal” (ente federativo) como para quem utiliza esse ativo para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços (entidade consórcio).

Durante anos, um dilema parecido afetou o tratamento contábil dos ativos em operações de *leasing*, que atualmente se encontra pacificado. No presente, os ativos e passivos devem ser reconhecidos no arrendatário (empresa para qual é transferido o direito de usar um recurso por um período de tempo em troca do pagamento de uma contraprestação), independentemente da



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



operação (financeira ou operacional). No caso do arrendador (entidade que fornece o direito de usar um recurso por um período de tempo em troca do recebimento de uma contraprestação), o ativamento ou não do recurso vai depender da essência da transação, ou seja, o recurso será ativado apenas quando houver a transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do respectivo ativo.

O registro contábil dos contratos de concessão também tem suas controvérsias. Diferentemente das operações de *leasing*, o enfoque dos riscos e benefícios não é apropriado como critério de contabilização das concessões de serviços, porque o contrato de concessão não transfere o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. Assim, o ativo deve permanecer registrado no poder concedente (que transferiu o direito de usar o ativo). Procedese assim porque mesmo transferidos para a iniciativa privada esses serviços não perdem sua natureza pública (Salgado, Wilbert, Lima & Oliveira, 2017).

Nos contratos de comodato, se verificam peculiaridades que podem ajudar no debate. Concebidos sob a forma empréstimo para uso temporário, a título gratuito, de bem que não pode ser substituído por outro de mesma espécie, qualidade e quantidade (Código Civil, artigos 579 a 585), os bens cedidos em comodato deverão ser devolvidos após o uso ou dentro de prazo predeterminado. Na entidade comodante (que entrega o bem), esses bens devem ser transferidos do imobilizado para uma conta própria do próprio imobilizado (bens concedidos em comodato). Na entidade comodatária (que recebe o bem), os bens recebidos serão registrados apenas em contas de controle (bens recebidos em comodato).

Como se pode observar, para cada relação estabelecida uma nova sistemática de registro contábil foi definida, de modo a refletir a substância e a realidade econômica da respectiva transação. Entre as convergências, da mesma forma que no *leasing*, o ente federativo transfere para a Entidade Consórcio os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo, mas, em vez de uma prestação pecuniária, a contrapartida é a entrega de bens e a delegação de serviços públicos que de outra forma o ente federativo não poderia custear ou faz uso dessa modalidade para otimizar os recursos de que dispõe. Também, como no contrato de concessão, mesmo com a transferência do ativo, o serviço ofertado pela Entidade Consórcio não perde a sua natureza pública. Ainda, na linha do contrato de comodato, o bem pode vir a ser devolvido pela Entidade Consórcio caso haja expressa previsão no contrato de consórcio público ou no instrumento de transferência ou de alienação.

Por outro lado, diferentemente dos instrumentos citados, em regra os consórcios públicos são constituídos com prazo indeterminado, o que pode fazer com que toda a vida útil do ativo seja consumida enquanto o bem estiver à disposição da Entidade Consórcio. Outro destaque é que os ativos envolvidos nas operações de consórcios são, via de regra, bens públicos, portanto, só podem ser usados pelo poder público ou para atender a coletividade. Ainda, em alguns casos, a doação, destinação ou cessão do uso de bens móveis e imóveis deve ser feita mediante contrato de programa.

Com relação aos procedimentos contábeis patrimoniais apresentados na 8ª edição do MCASP, que orientam que os consórcios públicos sejam contabilizados como participações nos entes Federativos e valorados com base na relação “patrimônio líquido/número total de cotas”, algumas reflexões devem ser apresentadas.

Em nenhum momento, a legislação aplicada aos consórcios públicos se refere aos mesmos como sendo um recurso aplicado com a expectativa de receber algum retorno futuro superior ao aplicado, para compensar a perda de uso desse recurso durante o período de aplicação (juros ou lucros, em geral ao longo prazo), como seria esperado no caso dos investimentos (Sbaraini & Sanches, 2014). Ainda que o objetivo do governo com essas participações seja cumprir uma função social, o que ocorre em alguns casos de participações

7 a 9 de setembro

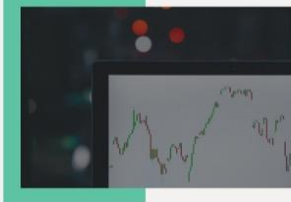
ORGANIZAÇÃO



APOIO



AICOGestión



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10° Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10° Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3° UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



que o governo faz parte, a natureza dos consórcios é muito diferente daquelas em que é possível identificar objetivamente a participação do respectivo ente federado no capital social de uma entidade, como acontece em uma participação societária.

O fato é que os recursos transferidos para os consórcios são consumidos para manter os serviços públicos ofertados ou outra finalidade acertada, tanto é que o contrato de rateio deve ser pactuado anualmente pelos entes Federativos envolvidos, para que os mesmos possam se comprometer orçamentariamente e financeiramente apenas no limite do que podem suportar. Assim, a expectativa é que naturalmente o resultado que vier a ser apurado seja sempre negativo: os recursos tangíveis e intangíveis serão sempre consumidos para atender a finalidade para a qual o consórcio público foi constituído, que é implementar a gestão associada de serviços públicos nas mais diversas áreas.

Pelas razões expostas, é possível inferir que as orientações emanadas do MCASP podem não estar refletindo adequadamente a natureza dos ativos em consórcios públicos nas demonstrações contábeis dos entes federados envolvidos, exigindo a construção de um padrão contábil especificamente voltado para essas transações de modo a assegurar uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar.

## 5 Considerações Finais

Este estudo buscou apresentar uma discussão sobre o tratamento contábil de ativos em consórcios públicos de modo a refletir sua substância e realidade econômica e não meramente sua forma legal. A análise foi feita a partir dos procedimentos contábeis estabelecidos na 8ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para tratamento contábil desses valores da perspectiva de sua representação fidedigna, tendo como base os fundamentos legais e a NBC T SP – Estrutura Conceitual.

A revisão da literatura mostrou que os consórcios públicos são instituições dirigidas ao planejamento tático e operacional do desenvolvimento regional, que interferem nas relações de poder territoriais por serem estruturados entre entes do Estado, na sua tripla dimensão: federal, estadual e municipal. E que na prática, os consórcios públicos se tornaram instrumentos de gestão e cooperação entre os entes públicos em busca de uma economia solidária que objetiva mitigar os custos da prestação de serviços públicos à comunidade, gerar economia à administração pública e obter excelência da prestação dos serviços públicos.

Apesar de o órgão central de contabilidade da União estabelecer que os ativos em consórcios públicos devem ser contabilizados como participações, precificadas por cotas de participação e valoradas conforme a relação “patrimônio líquido/número total de cotas”, com eventuais ajustes reconhecidos no resultado, o estudo destaca que na prática os consórcios públicos são constituídos com prazo indeterminado, o que pode fazer com que toda a vida útil do ativo seja consumida enquanto o bem estiver à disposição da Entidade Consórcio.

O fato é que os recursos transferidos para os consórcios são consumidos para manter os serviços públicos ofertados ou outra finalidade acertada, tanto é que o contrato de rateio deve ser pactuado anualmente pelos entes Federativos envolvidos, para que os mesmos possam se comprometer orçamentariamente e financeiramente apenas no limite do que podem suportar. Assim, a expectativa é que naturalmente o resultado que vier a ser apurado seja sempre negativo: os recursos tangíveis e intangíveis serão sempre consumidos para atender a finalidade para a qual o consórcio público foi constituído, que é implementar a gestão associada de serviços públicos nas mais diversas áreas.

Diante do exposto, é possível inferir que as orientações emanadas do MCASP podem não estar refletindo adequadamente a natureza dos ativos em consórcios públicos nas demonstrações contábeis dos entes federados envolvidos, exigindo a construção de um padrão



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



contábil especificamente voltado para essas transações de modo a assegurar uma representação fiel daquilo que se propõe a retratar.

## Referências

Abe, N. C. (2008). Notas sobre a inaplicabilidade da função social à propriedade pública. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, n. 11, jun.

Abrucio, F. L.; Filippim, E. S.; Dieguez, R. C. (2013). Inovação na cooperação intermunicipal no Brasil: a experiência da Federação Catarinense de Municípios (Fecam) na construção de consórcios públicos. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 6, p.1543-1568, nov./dez.

Brasil. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 nov. 1937.

Brasil. Constituição (1988). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 out. 1988, p. 1.

Brasil. (1998). Constituição. Emenda constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 jun. 1998, p. 1.

Brasil. (1943). Decreto-lei nº 99.658, de 1 de maio de 1943. BRASIL. Decreto-lei no 5.452, de 1 de maio de 1943.

Brasil. (2002). Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, p. 1, 11 jan. 2002.

Brasil. (2005). Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, p. 1, 07 abr. 2005.

Brasil. (2007). Decreto nº 6.017, de 17 de janeiro de 2007. Regulamenta a Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, p. 1, 18 jan. 2007.

Brasil Neto, L. G. (2011). *Aspectos Jurídicos, Contábeis e Financeiros dos Consórcios Públicos*. Revista Controle, v. 9, n. 1, p. 215-227, jan./jun.

Carvalho Filho, J. S. (2011). *Manual de Direito Administrativo*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

CFC Conselho Federal de Contabilidade. (2016). Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T SP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP Estrutura Conceitual – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

CNM Confederação Nacional de Municípios (2018). Mapeamento dos consórcios públicos brasileiros. Brasília: CNM. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Mapeamento%20dos%20cons%C3%B3rcios%20p%C3%ABlicos%20brasileiros.pdf> . Acesso em 06 mai. 2020.

CNM Confederação Nacional de Municípios (2018). Consórcios Públicos Intermunicipais: estrutura, prestação de contas e transparência. Brasília: CNM. Disponível em:

  
7 a 9 de setembro

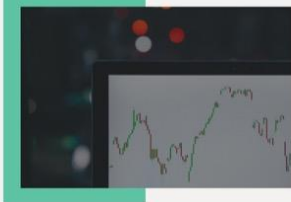
ORGANIZAÇÃO



APOIO



AICOGestión



100% ON-LINE

A Contabilidade e as  
Novas Tecnologias

10º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças  
10º Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade  
3º UFSC International Accounting Congress

7 a 9 de setembro



<https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Conso%CC%81rcios%20Pu%CC%81blicos.pdf>.

Acesso em 06 mai. 2020.

Dallabrida, V. R. (2010). Desenvolvimento e governança territorial: um ensaio preliminar sobre a necessidade da regulação no processo de gestão do desenvolvimento. *Redes*, Santa Cruz do Sul, v. 15, n. 3, p. 165-186, set./dez.

Di Pietro, M. S. Z. (2017). *Direito Administrativo*. 30 ed. Rio de Janeiro: Forense.

Diniz, M. H. (2010). *Código Civil anotado*. 15 ed. São Paulo: Saraiva.

IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2012). *Perfil dos Municípios brasileiros: pesquisa de informações básicas municipais 2011*. Rio de Janeiro, IBGE.

Filippim, E. S., Moreira, E. A., & Cetolin, S. F. (2018). Consórcios Públicos e Desenvolvimento: o caso do Consórcio Intermunicipal de Saúde do Oeste de Santa Catarina. *Redes (St. Cruz Sul, Online)*, 23(3), 165-187.

Meirelles, H. L. et al. (2011). *Direito administrativo brasileiro*. 37. Ed. Atual. São Paulo: Malheiros.

Sbaraini, J., & Sanches, C. (2014). Discussão de alguns critérios de avaliação financeira na decisão de projetos de inovação em processos. *Revista Científica Hermes*, (10), 1-22.

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

STN Secretaria do Tesouro Nacional. (2018). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, 8ª. Edição. Brasília.

Teixeira, A. F. (2014). Associativismo e Consórcios Intermunicipais no Brasil. Dissertação (mestrado) – Universidade de Brasília UnB. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE). Programa de Pós-Graduação em Administração - PPGA. Brasília.