



**Subsecretaria de Contabilidade Pública
SUCON**

**Coordenação-Geral de Normas de
Contabilidade Aplicadas à Federação
CCONF**

2º GTCON 2014

Aspectos Contábeis das PPP

OUTUBRO/2014

PPP – AGENDA

1. Contextualização
2. Marcos normativos
3. Ajustes Portaria 163
4. Contabilização
5. Pontos para discussão



PPP – CONTEXTUALIZAÇÃO

- Disseminação do uso de PPP no setor público nacional, em particular na esfera estadual e em grandes municípios:
 - Estado do Mato Grosso – MTPAR;
 - Estado de Minas Gerais – EMIP;
 - Estado de São Paulo;
 - Estado da Bahia;
 - Prefeitura de Belo Horizonte.
- Ajustes nos marcos legais: Portaria STN nº 614/2006 e Lei nº 12.766/2012;
- Análise das experiências e normativos internacionais: IPSAS 32 / PFI Reino Unido;
- Desafios em aspectos orçamentários e fiscais.



PPP – MARCOS NORMATIVOS

- **Lei nº 11.079/04:** Instituiu as PPPs;
- Portaria STN nº 614/06:
 - Regras de contabilização baseadas em análises de riscos (demanda, construção e disponibilidade);
 - Base normativa para a elaboração do MCASP.
- **Lei nº 12.766/12 - alteração da 11.079/04:**
 - Institui a figura do aporte de recursos para realização de obras e aquisição de bens reversíveis;
 - Implicações tributárias – “diferimento” do IR, apropriado quando da fase de operação, proporcionalmente à depreciação do bem.



PPP – MARCOS NORMATIVOS (IPSAS 32)

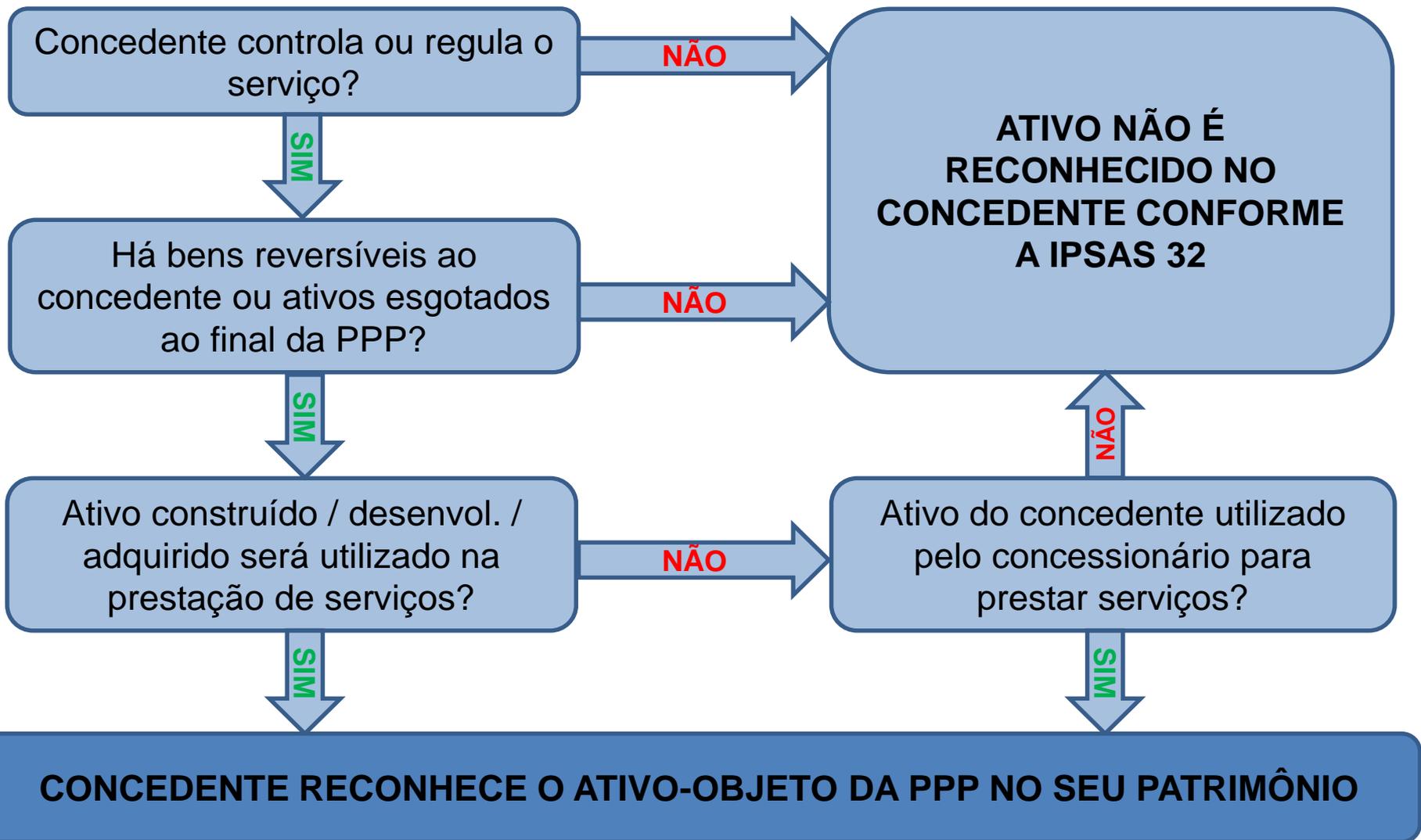
- **IPSAS 32 - CONCESSÕES:**

- Contabilização das PPP na ótica do setor público;
- Espelho da IFRIC 12, no Brasil ICPC 01/17;
- IPSASB não considera apropriada a abordagem baseada no controle e/ou em riscos e benefícios, mas sim, na fruição de potencial de serviços dos ativos → neste sentido, mesmo que os parceiros privados obtenham receita por meio de tarifas, o ativo, em geral, é registrado no parceiro público;
- Ativo no setor público associado a um passivo → baixa do passivo proporcional à vigência do contrato;
- Demais riscos → Passivos contingentes.

PPP – MARCOS NORMATIVOS

	CONCESSÃO PATROCINADA	CONCESSÃO ADMINISTRATIVA	CONCESSÃO COMUM
OBJETO	Concessão de serviços ou obras públicas.	Contrato de prestação de serviços.	Concessão de serviços ou obras públicas.
CARACT.	Há contraprestação pecuniária ao parceiro privado → Usuário: Terceiros	Há contraprestação pecuniária ao parceiro privado → Usuário: Administração Pública	Não envolve contraprestação pecuniária ao parceiro privado.
INSTRUM. LEGAL	Lei nº 8.987/1995 Lei nº 11.079/2004	Lei nº 11.079/2004	Lei nº 8.987/1995
RISCO	Parceiro público e privado	Parceiro público e privado	Setor privado
É PPP?	SIM	SIM	NÃO

PPP – MARCOS NORMATIVOS (IPSAS 32)



PPP – AJUSTES PORTARIA 163

82 - Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de PPP

83 - Despesas Decorrentes de Contrato de PPP, exceto Subvenções Econômicas e Aporte.

Aportes de recursos para obras e aquisição de bens → **4.5.90.82**

Parcelas das contraprestações referentes à remuneração do parceiro privado por serviços em **concessões patrocinadas** → **3.3.90.45**

Parcelas das contraprestações referentes à remuneração do parceiro privado por serviços em **concessões administrativas** → **3.3.90.83**

Parcelas das contraprestações referentes às despesas decorrentes da **incorporação de bens de capital** → **4.5.90.83**

PPP – APORTES DE RECURSOS

Aporte de recursos:

Faz **uso do GND 5 – Inversão Financeira**: usado tanto no caso do aporte quanto no caso do pagamento periódico;

- Lei nº 11.079/2004 (alterada pela 12.766/2012) → investimentos são de responsabilidade do terceiro (§ 2º do art. 6º e no § 2º do art. 7º da Lei nº 11.079/2004).

Assim, em ambos os casos quem faz os investimentos é o parceiro privado, apesar de o patrimônio ser público.

PPP – CONSTITUIÇÃO DO FGP

Fundo Garantidor de PPP → estabelecido em âmbito do ente por meio de aporte de bens e direitos.

- Quando do aporte por meio de recursos financeiros: **4.5.90.65**;
- Quando do aporte por outros meios: **sem classificação orçamentária**.

Houve alteração na descrição e na função do ED 65 (Portaria Interministerial nº 163/2001) para comportar este entendimento:

65 – Constituição ou Aumento de Capital ~~de Empresas~~

PPP – “SEPARABILIDADE” DAS CONTRAPRESTAÇÕES

PREMISSA: Contraprestações devem ser separáveis entre despesa de capital e despesa corrente.

CASO DE CONTRAPRESTAÇÕES NÃO SEPARÁVEIS:

Usar a mesma abordagem definida na Lei nº 12.766/12 para a apropriação dos aportes para fins tributários → proporcionalidade à taxa de depreciação. Ex:

- Bem ativado por R\$ xx milhões;
- Vida útil pelo prazo da parceria (ex. 30 anos);
- Taxa mensal de depreciação: $1/360$;
- Contraprestação mensal: R\$ y mil;
- Parcela da contraprestação referente à despesa de capital: Valor ativado do bem * $1/360$.

PPP – ESQUEMA DE CONTABILIZAÇÃO

CONCESSÃO PATROCINADA

NA INCORPORAÇÃO –
APENAS REGISTROS
PATRIMONIAIS

CONTRAPARTIDA:

3.3.90.45

4.5.90.83

CONTRATO DE PPP → CONTRAPRESTAÇÃO REMUNERA
OS SERVIÇOS E JUSTIFICA A INCORPORAÇÃO DOS ATIVOS

CONCESSÃO ADMINISTRATIVA

NA INCORPORAÇÃO –
APENAS REGISTROS
PATRIMONIAIS

CONTRAPARTIDA:

3.3.90.83

4.5.90.83

Contabilização → guarda relação com o contrato específico (concessão administrativa, patrocinada, com/sem aporte, etc.).

PPP – CONTABILIZAÇÃO

- **Riscos:**
 - **Demanda:** parceiro público garante ao parceiro privado receita mínima sobre o fluxo total esperado para o projeto;
 - **Construção:** parceiro público garante ao parceiro privado restituição de parte ou totalidade do custo de construção que exceder a determinado valor;
 - **Disponibilidade:** parceiro público garante ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independentemente da disponibilização do bem ou fornecimento do serviço;
 - **Demais riscos** (cambial, operacional, etc.)...

Contabilizados como PASSIVO CONTINGENTE (ato potencial), convertidos em Provisão/Obrigações quando do sinistro.

PPP – CONTABILIZAÇÃO

- **Contraprestação:** parcela referente a serviços e parcela referente aos ativos → despesa corrente x despesa de capital
- **Aporte de Recursos:** despesa de capital ?

- **Limites Vinculados DOCC**

Contratar PPP (art.22 Lei nº 11.079)
Conceder Garantias (art.28)
Transferências Voluntárias (art.28)



PPP – CONTABILIZAÇÃO: EXEMPLO #1

Ex.: Metrô de SSA – Aporte de recursos seguido de contraprestação referente a uma **concessão patrocinada**:

Concedente – Ativação antes do Empenho

D 1.2. Ativo Constituídos pela SPE

C 2.1. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (P)

Concedente – Pelo aporte – Empenho

D 6. Crédito Disponível

C 6. Crédito Empenhado a Liquidar

ND 4.5.90.82

Concedente – Ativação antes do Empenho – Troca de atributo

D 2.1. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (P)

C 2.1. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (F)

Concedente – Pelo aporte – “Em Liquidação”

D 6. Crédito Empenhado a Liquidar

C 6. Crédito Empenhado em Liquidação

PPP – CONTABILIZAÇÃO – EXEMPLO #1

Concedente – Pelo aporte – Liquidação

D 6. Crédito Empenhado em Liquidação

C 6. Crédito Liquidado a Pagar

Concedente – Pagamento (orçamentário)

D 6. Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6. Crédito Empenhado Liquidado Pago

Concedente – Pagamento (patrimonial)

D 2.1. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (F)

C 1.1. Disponibilidades (F)

Contraprestação → parte do serviço

Concedente – Pelo aporte – Empenho

D 6. Crédito Disponível

C 6. Crédito Empenhado a Liquidar

ND 3.3.90.45

PPP – CONTABILIZAÇÃO – EXEMPLO #1

Concedente – Reconhecimento do passivo junto ao Concessionário

D 3. VPD

C 2.1. Contraprestações a pagar (F)

Concedente – Pelo aporte – Liquidação

D 6. Crédito Empenhado a Liquidar

C 6. Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Concedente – Pagamento (orçamentário)

D 6. Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6. Crédito Empenhado Liquidado Pago

Concedente – Pagamento (patrimonial)

D 2.1. Contraprestações a Pagar (F)

C 1.1. Disponibilidades (F)

PPP – CONTABILIZAÇÃO – EXEMPLO #2

Ex.: Presídio construído e administrado por SPE, sendo o Governo do Estado o único usuário do serviço.

Concedente – Ativação

D 1.2. Ativo Constituídos pela SPE

C 2.x. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (P)

PPP – CONTABILIZAÇÃO – EXEMPLO #2

Contraprestação → parte do serviço / parte referente à aquisição do ativo

Concedente – Empenho

D 6. Crédito Disponível

C 6. Crédito Empenhado a Liquidar

ND 3.3.90.83

ND 4.5.90.83

Concedente – Reconhecimento do passivo junto ao Concessionário pelo serviço

D 3. VPD

C 2.1. Contraprestações a pagar (F)

Concedente – Ativação antes do Empenho – Troca de atributo

D 2.1. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (P)

C 2.x. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (F)

PPP – CONTABILIZAÇÃO – EXEMPLO #2

Concedente – Liquidação

D 6. Crédito Empenhado a Liquidar

C 6. Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Concedente – Pagamento (orçamentário)

D 6. Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6. Crédito Empenhado Liquidado Pago

Concedente – Pagamento (patrimonial)

D 2.1. Contraprestações a Pagar (F)

C 1.1. Disponibilidades (F)

Concedente – Pagamento (patrimonial)

D 2.x. Obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE (F)

C 1.1. Disponibilidades (F)

PPP – PONTOS PARA DISCUSSÃO

- **Portaria 614/2006:**
Contabilização com base em riscos → Deverá ser Revogada?
- **Aspectos Fiscais**
Contabilização de Ativos e Passivos no ente Público:
 - aumento dos passivos públicos surge em um contexto regulatório posterior à LRF;
 - Passivo decorrente da PPP: é Operação de Crédito?
Demonstrativos de PPP (RREO) → devem ser revistos à luz da nova estrutura de contabilização?

Subsecretário de Contabilidade Pública

Gilvan da Silva Dantas

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Pública Aplicadas à Federação

Leonardo Silveira do Nascimento

Coordenadora de Norma de Contabilidade

Raquel da Ressureição Costa Amorim

Gerente de Normas Procedimentos Contábeis

Bruno Ramos Mangualde

Equipe Técnica

Alison de Oliveira Barcelos

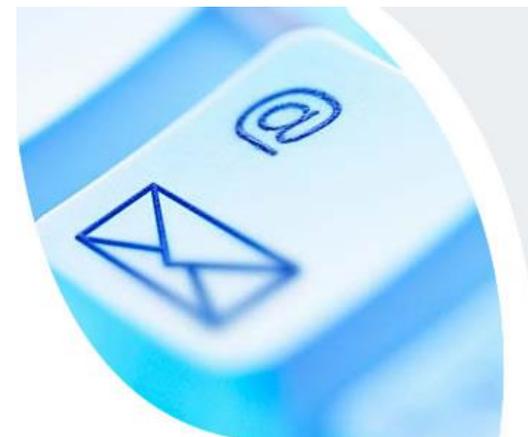
Ana Karolina Almeida Dias

Carla de Tunes Nunes

Diego Rodrigues Boente

Fernanda Silva Nicoli

Gabriela Leopoldina Abreu



Fone:(61) 3412-4905

www.stn.fazenda.gov.br
cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Twitter: @_tesouro