

PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

**Aplicado à União e aos Estados,
Distrito Federal e Municípios**

1ª Edição, válida para o exercício de 2009

(Portaria STN nº xxx, de xxx)

Encaminhamento: Assunto já discutido na reunião de subgrupo no dia 3/12/2007. **O assunto deverá ser retomado na próxima reunião de subgrupo, prevista para ocorrer no período de 22 a 24 de abril de 2008 e na reunião do GT de Padronização de Procedimentos Contábeis, prevista para ocorrer no período de 26 a 28 de maio de 2008.**

PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

**Aplicado à União, Estados,
Distrito Federal e Municípios**

Permitida a reprodução total ou parcial desta publicação desde que citada a fonte.

Impresso no Brasil

MINISTRO DA FAZENDA

Guido Mantega

SECRETÁRIO-EXECUTIVO

Nelson Machado

SECRETÁRIO DO TESOIRO NACIONAL

Arno Hugo Augustin Filho

SECRETÁRIOS-ADJUNTOS

Eduardo Coutinho Guerra

Líscio Fábio de Brasil Camargo

Marcus Pereira Aucélio

Paulo Fontoura Valle

COORDENADOR-GERAL DE CONTABILIDADE

Paulo Henrique Feijó da Silva

COORDENADORA DE CONTABILIDADE

Gilvan da Silva Dantas

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Francisco Wayne Moreira

EQUIPE TÉCNICA

Allan Lúcio Sathler

Daniel Mateus Barreto

Donade Leal de Andrade

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento

Jean Cacio Quirino Queiroz

Rosilene Oliveira de Souza

Welinton Vitor dos Santos

Informações:

Fones: (61) 3412-3067/3412-3068/3412-1417

Fax: (61) 3412-1959

Correio Eletrônico: genoc.ccont.df.stn@fazenda.gov.br;

Página Eletrônica: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Ministério da Fazenda/Secretaria do Tesouro Nacional

Esplanada dos Ministérios, Bloco P, Edifício Anexo ao Ministério da Fazenda, Ala A,
Térreo, 70048-900 – Brasília-DF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

**Aplicado à União e aos Estados,
Distrito Federal e Municípios
1ª edição**

Brasília
2008

COORDENAÇÃO EDITORIAL / REVISÃO DE TEXTO
Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade

CRIAÇÃO CAPA:

TIRAGEM: 1.000 exemplares

Referência Bibliográfica

Parcerias Público-Privadas: Manual de Procedimentos. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2008. Anual.

Ficha Catalográfica

--

APRESENTAÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem buscando os meios normativos para atender ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 50 da LRF, padronizando os procedimentos contábeis nas três esferas de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na legislação financeira.

Com este propósito, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN vem realizando, em conjunto com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as entidades técnicas representativas da sociedade, a padronização dos conceitos, definições, regras e procedimentos contábeis a serem observados por aquelas unidades da federação, da qual resulta a divulgação da 1ª edição do presente Manual, intitulado Parcerias Público-Privadas – Manual de Procedimentos Contábeis.

É objetivo da Secretaria do Tesouro Nacional – STN dar continuidade aos estudos para o desenvolvimento de métodos e técnicas que visem auxiliar a sociedade na obtenção de informações sobre a administração pública.

Nesta oportunidade, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN agradece aos colaboradores individuais e institucionais que, direta ou indiretamente, contribuíram para a edição deste Manual.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****TESOURO NACIONAL**

PORTARIA Nº, DE DE DE 2008.

Aprova a 1ª edição do Manual de Procedimentos Contábeis das Parcerias Público-Privadas.

O SECRETÁRIO DO TESOUREO NACIONAL, no uso de suas atribuições que lhe confere a Portaria MF nº 71, de 8 de abril de 1996, e conforme o artigo 50, § 2º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal; e

Considerando o disposto no art. 2º, § 3º, da Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001;

Considerando o contido no inciso I do artigo 4º do Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, que confere à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda – STN/MF a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;

Considerando as competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no artigo 5º do Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII, do artigo 10, Anexo I do Decreto nº 6.193, de 22 de agosto de 2007 e conforme artigo 18 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001;

Considerando a necessidade de harmonizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas exigidas na Lei de Responsabilidade Fiscal;

Considerando a necessidade de iniciar o processo que permita reunir em um só documento conceitos, regras e procedimentos relativos ao tratamento das Parcerias Público-Privadas;

Considerando a necessidade de proporcionar maior transparência à gestão dos recursos públicos, resolve:

Art. 1º Aprovar a 1ª edição do Manual de Procedimentos Contábeis das Parcerias Público-Privadas, que deverá ser utilizado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, tendo seus efeitos aplicados a partir do exercício de 2009 e sua respectiva execução.

Art. 3º Esta Portaria revoga a Portaria STN nº 614, de 21 de agosto de 2006.

ARNO HUGO AUGUSTIN FILHO

SUMÁRIO

1. Introdução	10
2. Aspectos econômico-contábeis da PPP	15
2.1 Essência econômica	15
2.2 Sociedade de Propósito Específico – SPE	16
2.3 Riscos relevantes para definir a essência econômica.....	18
2.4 Registro do contrato de concessão	22
2.5 O reconhecimento contábil dos riscos: constituição da provisão	22
2.5.1 Provisão para passivos contingentes	24
2.6 Garantias de pagamentos	25
3. Contabilização dos contratos de PPP	26
3.1 Formalização dos contratos de PPP	26
3.2 Execução dos contratos de PPP	27
3.3 Fundo Garantidor de PPP	33
4. Referências Bibliográficas	35

Parcerias Público-Privadas Manual de Procedimentos

1 – Introdução

O que são as parcerias público-privadas?

Instituídas no Brasil por meio da Lei nº 11.079/2004, que estabelece normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as parcerias público-privadas (PPP) são uma forma de contratação por meio da qual o Governo transfere a uma empresa privada a atribuição de realizar um projeto de interesse público.

Esses projetos se referem à prestação de serviços em geral, em conjunto com uma obra pública, em que o parceiro privado fica responsável pelos investimentos e pela gestão do negócio, podendo ser remunerado por cobrança de tarifa dos usuários e por contraprestação pública.

As PPP se diferenciam das concessões comuns, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado (§3º do art. 2º da Lei 11.079).

A diferenciação em relação às PPP acontece principalmente pelo fato destas serem adequadas a projetos que seriam economicamente inviáveis sem a participação do Governo.

Segundo o artigo 4º Lei 11.079/2004 a contratação de parceria público-privada deve seguir as seguintes diretrizes:

I – eficiência no cumprimento das missões de Estado e no emprego dos recursos da sociedade;

II – respeito aos interesses e direitos dos destinatários dos serviços e dos entes privados incumbidos da sua execução;

III - indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado;

IV – responsabilidade fiscal na celebração e execução das parcerias;

V – transparência dos procedimentos e das decisões;

VI – repartição objetiva de riscos entre as partes;

VII – sustentabilidade financeira e vantagens socioeconômicas dos projetos de parceria.

Quem pode contratar uma PPP?

O contratante de uma PPP é o parceiro público, que pode ser órgão da Administração Pública direta, fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O parceiro privado contratado é sempre uma sociedade de propósito específico (SPE), constituída por uma empresa privada vencedora do processo de licitação da PPP.

Quais são os tipos de PPP?

As PPP podem ser de dois tipos:

a) **Concessão patrocinada:** é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei no 8.987/95, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

Assim, também pode-se dizer que é a delegação a uma empresa da exploração de serviços públicos ou de obras públicas por sua conta e risco, que envolve, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, uma contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. Segue abaixo exemplo ilustrativo de uma PPP Patrocinada.

Exemplo 1 – Exploração de Rodovia: O governo concede a um parceiro privado a exploração de uma rodovia. Pelo contrato de concessão, o Parceiro Privado fica responsável pela duplicação de parte da rodovia, ampliação de alguns trechos e construção de pontes e viadutos. Deverá também prestar serviços de manutenção objetivando mantê-la sem buracos, trincas e desníveis. Será responsável ainda pela sinalização e disponibilização de serviços de socorro médico e mecânico. O Parceiro Privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia através das praças de pedágio. No entanto, o Governo considera que o pedágio poderia custar muito caro e se compromete a subsidiar o projeto com o pagamento ao Parceiro Privado de uma contraprestação pública. Assim, a contraprestação complementa a remuneração do Parceiro Privado para reduzir o valor cobrado dos usuários.

b) **Concessão administrativa** é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja usuária direta ou indireta, envolvendo ou não a execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

Vale ressaltar que as concessões em que não há contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado não são PPP e permanecem regidas pela Lei nº 8.987/95 (Lei de Concessão e Permissão para prestação de serviços públicos), sendo chamadas de concessões comuns. Seguem abaixo dois exemplos de PPP Administrativa.

Exemplo 2 – Construção de um presídio: O Governo contrata um parceiro privado para construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A segurança externa e o Poder de Polícia permanecem sob a

responsabilidade do Governo. Nesta PPP, não é possível haver cobrança de tarifas e o parceiro privado é remunerado exclusivamente pela contraprestação pública paga pela Administração.

Exemplo 3 – Construção de um hospital: O Governo contrata um parceiro privado para construir um hospital e instalar todos os equipamentos necessários ao atendimento dos pacientes. O atendimento será gratuito e o parceiro privado prestará serviços administrativos de manutenção das instalações do prédio e dos equipamentos, de limpeza e de fornecimento de materiais e medicações. Os médicos, enfermeiros e demais profissionais da área de saúde serão funcionários públicos contratados pelo Governo. Nesta PPP, não haverá cobrança de tarifa dos pacientes e o parceiro privado será remunerado por uma contraprestação pública.

O que pode ser PPP?

Podem ser objeto de uma PPP os serviços públicos típicos, tais como os serviços de transporte rodoviário, saneamento básico, saúde e educação. Também podem ser objeto de PPP a prestação de serviços à Administração Pública, tal como a gestão de um prédio público, ou de um presídio.

O que não pode ser PPP?

Não pode ser PPP a contratação que tenha como objeto único o fornecimento de mão-de-obra, o fornecimento e instalação de equipamentos, ou a execução de obra pública. Também não poderá ser PPP os contratos com valor inferior a R\$ 20 milhões ou prazo inferior a cinco anos.

Quais as garantias que o parceiro público poderá oferecer em contratos de PPP?

Segundo o artigo 8º da Lei das PPP's, as obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

- I – vinculação de receitas;
- II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em lei;***
- III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;
- IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;
- V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;
- VI – outros mecanismos admitidos em lei.

Neste sentido foi instituído na União o Fundo Garantidor das PPP, com a finalidade de prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude das parcerias contratadas.

Um exemplo de garantia acontece quando numa PPP patrocinada, como no exemplo da rodovia, o Governo tem o compromisso de pagar uma contraprestação ao Parceiro Privado. No entanto, para evitar o risco futuro de descumprimento do contrato por parte do Governo, é estabelecida uma garantia de pagamento. A garantia só pode ser utilizada no caso em que o Parceiro Privado

cumpra seus compromissos e o Governo fique inadimplente com uma obrigação contratual. No caso da União, essa garantia pode ser dada por meio do Fundo Garantidor de PPP da União, que detém títulos públicos federais, ações e outros ativos. Ou pode-se contratar uma empresa seguradora que garanta o pagamento do governo, ou ainda um aval de uma instituição multilateral, etc.

Quais os riscos que uma PPP envolve?

Num projeto de PPP é normal que existam riscos de diversas naturezas, tais como riscos de demanda, construção, disponibilidade dos serviços, cambial, etc. A Lei de PPP determina que os contratos de PPP devam prever a repartição objetiva de riscos. Com base no contrato é que o parceiro público pode assumir riscos ou transferi-los ao parceiro privado. Deve-se ressaltar que os riscos têm efeitos importantes sobre a contabilidade das PPP como será demonstrado a seguir.

Podemos agrupar os diversos riscos em PPP da seguinte forma:

I - Risco de demanda: é reflexo na receita do empreendimento da possibilidade de que a utilização do bem objeto do contrato possa ser diferente da frequência estimada no contrato, desconsideradas as variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade ou ainda eventual impacto decorrente de ação do parceiro público;

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado receita mínima de percentual do fluxo total de receita esperado para o projeto, independente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria.

Exemplo prático: O contrato de PPP surge para atender a uma necessidade pública, diretamente à sociedade, ou ao Governo. No entanto, são contratos com longos prazos e na maior parte das vezes não é possível saber ao certo o quantitativo dos serviços que serão demandados. Sendo assim, o Governo estará assumindo o risco de demanda de um projeto caso se comprometa a remunerar o Parceiro independente da demanda pelos serviços.

Isto ocorre, por exemplo, numa PPP patrocinada de rodovia se o governo compensa o Parceiro Privado por uma arrecadação com pedágio inferior ao previsto em virtude de um tráfego menor que o esperado. Ou se remunera o Parceiro Privado com uma contraprestação independente do tráfego realizado.

Outro exemplo é de uma PPP administrativa de um presídio em que o Governo se obriga a remunerar o parceiro privado em função de uma quantidade pré-determinada de vagas prisionais.

Nestes exemplos, caso o tráfego de veículos ou a demanda por vagas prisionais seja inferior ao previsto, o Parceiro Público assume este risco e garante a remuneração do Parceiro Privado.

II - do risco de construção: é o risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem.

Ocorre sempre que o parceiro público garantir ao parceiro privado compensação de parte ou totalidade do custo originalmente contratado ou em relação à variação do custo que exceder ao valor originalmente contratado, considerando todos os custos referentes à constituição ou manutenção do bem associado à parceria, inclusive mediante a indexação da receita do contrato a índices setoriais de preços que reflitam a evolução do custo de construção e manutenção do bem e o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem.

Exemplo prático: Num contrato de PPP, o Governo assume mediante o Parceiro Privado o compromisso de pagar determinada quantia caso os custos da obra sejam maiores que o previsto. Isto ocorre, por exemplo se os materiais utilizados nas obras custarem mais caro do que o previsto. Ou ainda, se a quantidade de materiais necessária for superior à prevista. Neste caso, se o governo assume, parcial ou integralmente, os prejuízos, está assumindo, parcial ou integralmente, o risco de custo de construção.

III - do risco de disponibilidade: é o risco de não disponibilização do bem ou o fornecimento do serviço em desacordo com os padrões exigidos, ou desempenho abaixo do estipulado.

Ocorre quando o parceiro público garantir ao parceiro privado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independente da disponibilização do serviço objeto da parceria ou em desacordo com as especificações contratuais.

Exemplo prático: Todas as PPP devem obrigatoriamente incluir prestação de serviços. O risco de disponibilidade se refere à possibilidade de que esses serviços não sejam disponibilizados ou o sejam num padrão de qualidade inferior ao contratado. Numa prestação de serviços, se isso ocorrer é natural que a remuneração do contratado seja reduzida ou suspensa. Portanto, quando o governo faz um contrato de PPP em que se compromete a remunerar o parceiro privado independente da disponibilização ou prestação dos serviços, neste contrato o Governo assume, parcial ou integralmente, o risco de disponibilidade.

A modelagem de um contrato de PPP pode ensejar outros riscos além dos riscos de demanda, construção e disponibilidade, dentre os quais destaca-se:

Cambial

Num contrato de PPP é possível que parte dos insumos do Parceiro Privado seja advinda do exterior, principalmente na fase de construção e de aquisição de equipamentos. Ou ainda, é possível que o financiamento obtido pelo Parceiro Privado para os investimentos necessários seja oriundo do exterior, com compromissos em moeda estrangeira. Nesses dois casos, as obrigações assumidas pelo Parceiro Privado estarão sujeitas a flutuações, conforme variação do câmbio. Como as receitas do Parceiro Privado serão em moeda nacional, se esta se depreciar frente ao Dólar, o Parceiro Privado poderá não ter como arcar com este descasamento de suas receitas e despesas. Neste caso, se o Governo assume o compromisso de compensar o Parceiro Privado por estas perdas, estará assumindo risco cambial.

Operacional

Durante o prazo contratual o Parceiro Privado desenvolve uma série de atividades necessárias à sua operação. Estas atividades têm custos que foram projetados no momento da contratação. Por exemplo, custos com a manutenção de equipamentos, mão-de-obra, etc. O risco operacional se refere à possibilidade de que estes custos sejam projetados de forma errada, seja por preços ou quantidades inferiores à realizada. Se o Governo assume compromissos de suportar esses custos adicionais, está assumindo o risco operacional.

Quais as limitações para as PPP?

A União não poderá contratar uma nova PPP se a soma de seus gastos com as parcerias em vigor tiverem excedido a um por cento de sua receita corrente líquida no ano anterior ou vierem a exceder este percentual na projeção para os próximos dez exercícios.

Quanto aos Estados e Municípios, eles não poderão receber transferências voluntárias ou concessão de garantias da União se tiverem excedido esse mesmo percentual com suas parcerias. Além disso, se a PPP for considerada uma operação de crédito, ela deverá seguir os procedimentos estabelecidos na resolução nº 43/2001 do Senado Federal. Se gerar impactos sobre a dívida consolidada líquida, deverá respeitar os limites máximos para dívida estabelecidos na Resolução nº 40 do Senado Federal.

Quais os procedimentos para a contratação?

A contratação de uma PPP deve ser precedida de licitação na modalidade de concorrência pública. A Lei nº 11.079/2004, artigo 10, estabelece que a abertura do processo licitatório é condicionada ao cumprimento de vários requisitos que demonstrem a viabilidade do projeto do ponto de vista técnico, fiscal, legal, orçamentário, ambiental, etc. No caso da União, o órgão responsável pela aprovação de todas as PPP é o Comitê Gestor de PPP – CGP, e a ele deverão ser submetidas todas as propostas de parcerias.

2 – Aspectos econômico-contábeis da PPP

2.1. Essência econômica

A classificação contábil das Parcerias Público-Privada – PPP requer a observância da essência econômica das transações sobre seus aspectos formais, em consonância com o artigo 1º, § 2º da Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Ao retratar a essência da relação entre a Sociedade de Propósito Específico – SPE e o ente público a qual está contratualmente vinculada, as demonstrações contábeis poderão refletir adequadamente a natureza dos direitos e obrigações do ente público relacionados às PPP. Note-se que a configuração jurídica desta modalidade contratual induz a transferência para a SPE da incumbência pela execução dos serviços públicos objetos da PPP, o que reduz a capacidade de registros contábeis exclusivamente baseados na titularidade refletirem adequadamente a natureza dos eventos associados à parceria.

A despesa orçamentária nas concessões patrocinadas em geral é de subvenção econômica, já que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira.

Já nas concessões administrativas a essência da despesa orçamentária é a de prestação de serviços, pois nestes casos há contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público.

No entanto, nos contratos de PPP os investimentos específicos em obras ou aquisição de bens financiados pelo parceiro público são registrados em seu balanço como obras em andamento ou bem específico, podendo haver a assunção de dívida, a ser reconhecida de acordo com o princípio da competência. Portanto, caso seja entregue o bem, recebida a obra, ou executada etapa da mesma e existirem contraprestações do parceiro público específicas relacionadas ao investimento já realizado, deverá ser reconhecida a dívida, que é considerada operação de crédito.

2.2. A experiência internacional em PPP

O aparecimento e a difusão dos contratos de PPP em diferentes países tornaram necessária a edição de normativo contábil específico, que permitisse ao setor público registrar adequada e uniformemente os direitos e obrigações associados a esta nova modalidade contratual.

Reino Unido

Por ser pioneiro em contratos PPP e ter desenvolvido amplo programa de parcerias, a normatização contábil adotada pelo Reino Unido tornou-se referência sobre o tema, sendo replicada em diferentes países. O foco das regras contábeis encontra-se no bem que serve de suporte material para a futura prestação de serviço, objeto final dos contratos de PPP.

“A prática usual é não capitalizar os contratos de serviços. Entretanto, onde a propriedade é requerida para executar um contrato de serviços, a prática presente pode requerer que a propriedade seja reconhecida como ativo do comprador” (ASB, 1998, item F4).

A definição de “se um parceiro tem a propriedade de um ativo dependerá da distribuição dos benefícios decorrentes daquela propriedade e da correspondente exposição a riscos” (HMT, 1999, item 4.2). Ou seja, a inferência sobre a propriedade do ativo, e por consequência sobre a dívida que permitiu sua aquisição, não reside meramente na dimensão legal de propriedade, mas está relacionada a critérios econômicos, que devem ser espelhados nos registros contábeis.

Fundamentalmente, a decisão sobre a propriedade do ativo, que condiciona seu registro, depende da análise da distribuição de riscos, processo não trivial, dado a complexidade envolvida em sua mensuração, agravada pelo fato das PPP conterem formas de repartição dos riscos entre os parceiros envolvidos.

A classificação do ativo considera indicadores de risco quantitativos e qualitativos, sendo feita caso a caso. Não obstante, são dadas diretrizes quanto aos riscos que devem ser considerados na análise quantitativa, bem como às questões que devem ser respondidas na análise qualitativa. São enfatizados os riscos de demanda, desenho, construção, disponibilidade, obsolescência e valor residual, todos devendo ser objeto de quantificação, através da multiplicação de sua estimativa de probabilidade de ocorrência pelo valor presente do impacto causado ao parceiro público e ao privado.

Adicionalmente, existem aspectos que devem ser levados em conta na análise quantitativa. “Quando o risco de demanda é significativo, ele normalmente confere a evidência mais importante sobre quem é o proprietário do ativo e quando for significativo, o risco do valor residual normalmente dá clara evidência da propriedade” (HMT, 1999, item 4.10). Mudanças na remuneração em função dos custos de operação do ativo indicam sua propriedade por parte do setor público, enquanto adoção de um índice geral de preços tem o efeito contrário.

No plano qualitativo, a propriedade é determinada por critérios como a autonomia do operador para a definição de como prestar o serviço, que se for alta é sinal de que o ativo é seu, e as consequências em casos de término antecipado do contrato, sendo que se houver garantia de que o operador seja totalmente reembolsado pelo contratante é indicativo de que se trata de uma operação de financiamento.

Naqueles contratos em que se concluir que o bem é, na sua essência, do parceiro público, então seus custos de construção devem fazer parte de sua contabilidade como um ativo e os pagamentos futuros devem ser o passivo a ele correspondente. A partir do início da operação, o bem deverá ser depreciado e o passivo reduzido à medida que os pagamentos são feitos, mediante aplicação de uma taxa de desconto apropriada.

Ressalte-se que mesmo não considerando o ativo criado em decorrência da PPP como na essência de propriedade do setor público, podem existir outros ativos e passivos envolvidos, que requeiram reconhecimento. Determina-se ainda análise preliminar visando aferir a possibilidade

de separar os fluxos de pagamento a cargo do setor público que decorram unicamente da propriedade daqueles que estão associados à prestação de serviços, sendo que sua verificação implica registrar as obrigações decorrentes da propriedade em conformidade com a sistemática utilizada no arrendamento mercantil.

EUROSTAT

A Comunidade Européia, através da EUROSTAT, agência responsável pelas estatísticas europeias, datado de fevereiro de 2004, decidiu sobre o tratamento contábil dos contratos de PPP, abrangendo inclusive o impacto deste tratamento nas contas públicas, quer no conceito de fluxo (déficit), quer de estoque (dívida): “Recomenda que o ativo envolvido na PPP seja classificado como não governamental e, portanto, registrado fora do balanço patrimonial do governo se as duas condições abaixo forem satisfeitas:

- i) o parceiro privado suportar o risco de construção; e
- ii) o parceiro privado suportar pelo menos o risco de disponibilidade ou o risco de demanda” (EUROSTAT, 2004).

Esse encaminhamento mantém a diretriz formulada pelo Reino Unido, de sustentar o registro contábil e fiscal na definição econômica de propriedade, que também seria estabelecida a partir da forma de repartição de riscos entre os parceiros. Entretanto, ao limitar o espectro de riscos considerados, introduz maior grau de simplicidade para as regras contábeis (e fiscais), na medida em que alicerça a decisão em inferências mais restritas, menos complexas e mais transparentes.

“Em Contas Nacionais, os ativos envolvidos em PPP somente podem ser considerados como ativos não governamentais se existir forte evidência de que o parceiro (privado) suporta a maior parte dos riscos atrelados à parceria em questão. Esta análise de riscos suportados pelas partes envolvidas no contrato é o elemento fundamental para acessar o tipo de parceria envolvida no projeto, no que diz respeito à classificação dos ativos envolvidos no contrato, de modo a garantir correta contabilização dos impactos da PPP no déficit público” (EUROSTAT, 2004, p.2).

A utilização dos riscos de negócio como critério essencial para caracterizar a propriedade do ativo da PPP requer definir de forma clara a parte que é responsável pelo risco, o que nem sempre é trivial, na medida em que as parcerias são geralmente caracterizadas pela repartição dos riscos. Ou seja, muitos dos riscos são assumidos pelo setor público, mas dificilmente de forma integral. EUROSTAT (2004) procura clarificar esta questão, remetendo a caracterização do suporte de risco por uma das partes para a assunção da maior parte do risco.

2.3. Riscos relevantes para definir a essência econômica

Os riscos de demanda, construção e disponibilidade foram identificados pela EUROSTAT como os relevantes para inferir o balanço de risco da parceria e por consequência a forma de registro contábil. O Reino Unido já havia dado proeminência a estes mesmos riscos. A seguir, procura-se

caracterizá-los de forma mais detalhada, permitindo maior transparência e uniformidade à contabilidade.

Risco de Demanda

Este risco está associado à possibilidade de variações na receita estimada do empreendimento em função da utilização do bem objeto do contrato de parceria em intensidade maior ou menor do que a frequência estimada ou projetada no contrato. É aplicável tanto a concessões patrocinadas quanto administrativas.

Tradicionalmente, os contratos de concessão no Brasil determinam que os riscos de demanda sejam integralmente assumidos pelo concessionário sendo vedada sua transferência aos usuários. A PPP abriu a possibilidade de este risco ser assumido pelo ente público.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de demanda, ter-se-á em conta que:

- i) este risco frequentemente decorre de variações na atividade econômica, tendências do mercado ou novas formas de prestação de serviços semelhantes;
- ii) não devem ser computados na variação da receita do parceiro privado a ser considerada para avaliação desse risco os efeitos de multas ou reduções de pagamento decorrentes da indisponibilidade do bem por sua responsabilidade;
- iii) também devem ser desconsideradas variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, ou qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade;
- iv) em princípio, o risco de demanda só deverá ser considerado naquilo que independe da ação do parceiro público; variações de demanda resultantes de ações do Poder Público, inclusive de órgão não relacionado ao que é parte no contrato, que caracterizem mudança de política, ou o desenvolvimento de alternativas que concorram diretamente com o serviço objeto do contrato, deverão receber tratamento específico na análise do respectivo risco, considerando inclusive eventuais compensações para isso já previstas.

Considera-se que o risco de demanda incida sobre o parceiro público quando este for obrigado a garantir determinado nível mínimo de receita para o parceiro privado, independente do volume da demanda pelo bem ou serviço advindo do próprio ente público ou pelo usuário final, diminuindo de forma significativa ou tornando flutuações do volume da demanda pouco relevantes para a determinação da receita do parceiro privado.

Por outro lado, considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado, se:

- i) os pagamentos por parte do parceiro público variarem proporcionalmente à demanda, sendo a receita mínima garantida pelo parceiro público significativamente menor que o custo razoável de constituição do bem, ou explicitamente identificável com a remuneração apenas da disponibilidade de serviços contratados;

- ii) o parceiro privado tiver a possibilidade de compensá-lo utilizando o bem para oferecer serviços a terceiros; caso o contrato vede essa possibilidade e preveja um pagamento mínimo comparável ao custo razoável de constituição do bem, o risco de demanda incidirá sobre o parceiro público.

Esta garantia pode decorrer:

- i) da presença de uma obrigação financeira previamente definida, que seja independente do nível de utilização do bem ou do serviço ofertado pela SPE;
- ii) de cláusula que confira ao parceiro privado o direito de receber recursos do parceiro público caso a utilização do bem ou serviço seja inferior ao projetado.

Risco de Construção

Este risco está associado a variações nos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem utilizado na parceria.

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem, ter-se-á em conta que:

- i) caso o risco de obsolescência do bem, ou de mudança de tecnologia, seja relevante, o mesmo incidirá sobre o parceiro por ele responsável;
- ii) avaliações qualitativas quanto ao grau de especificação das características do bem estabelecido pelo parceiro público servem de parâmetro para aferição do risco de construção; quanto maior for esse grau, assim como o envolvimento desse parceiro na elaboração ou definição do projeto do bem, maior será a possibilidade do risco de que trata este artigo incidir sobre ele; inversamente, se assegurada ao parceiro privado discricção quanto à especificação do bem, maior será a possibilidade do risco de que trata este artigo incidir sobre este, garantida a prestação dos serviços dentro dos padrões estabelecidos contratualmente;
- iii) consideram-se especificações das características do bem, dentre outras, as referências às mesmas contidas nas condições contratuais de aceitação do bem, restrições à discricção do parceiro privado na elaboração de seu desenho ou projeto, em especial que não se coadunem com padrões técnicos usuais, ou que envolvam escolha de alternativas técnicas.

Considera-se que este risco incide sobre o parceiro público quando há previsão contratual que lhe atribui responsabilidade pelos encargos financeiros decorrentes de atrasos ou aumentos de custos de construção ou reforma do bem, assim como o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem. Adicionalmente, a adoção de cláusula contratual de reajuste das contraprestações devidas pelo parceiro público que contenha repasses de custos setoriais configura procedimento que aloca ao ente público o risco de construção.

A garantia associada ao risco de construção pode decorrer da presença de uma obrigação financeira compensatória para fazer frente a custos adicionais de construção e manutenção não

previstos, assim como de obrigações decorrentes de reajustes na contraprestação devida pelo parceiro público em função da variação de itens específicos de preços diretamente associados aos insumos utilizados na construção e manutenção do bem que dá suporte material à parceria.

O risco de construção tende a se encerrar após a disponibilização do ativo associado à provisão do serviço. Não obstante, alguns arranjos contratuais podem permitir que este risco perdure na fase de prestação do serviço, em especial caso a parceria contenha previsão de indenização ao parceiro privado em decorrência de variações nos custos de manutenção e operação, ou ainda previsão de reajuste da contraprestação em função de evolução de índices de preço de itens de custo específico. Indenizações associadas à variação dos quantitativos requeridos para a prestação do serviço objeto da parceria também se enquadram neste conceito.

Risco de Disponibilidade

Este risco está associado aos efeitos decorrentes da indisponibilidade do bem, em função de sua apresentação em desacordo com os padrões exigidos ou de desempenho abaixo do estipulado.

Ressalte-se que a Lei nº 11.079/2004 impôs restrições à assunção deste risco por parte da Administração Pública, ao determinar que “A contraprestação da Administração Pública será obrigatoriamente precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato de parceria público-privada” (Art. 7º).

Com vistas à caracterização e avaliação do risco de indisponibilidade do bem, ter-se-á em conta que:

- i) a previsão contratual de penalização do parceiro privado pela não disponibilização do bem refere-se a situações decorrentes de sua culpa, ou pela deficiência do bem em atender padrões contratuais ou estatutários de segurança, operacionais ou de qualidade;
- ii) a penalização por parte do parceiro público pode se traduzir na redução, de maneira significativa, das contraprestações em razão da deficiência do bem ou serviço, proporcionalmente ao grau dessa indisponibilidade, concomitantemente ou não à aplicação de multas ao parceiro privado;
- iii) esta penalização não se confunde com a penalização pela não prestação do serviço, estando o bem disponível nas condições contratuais para operação.

Considera-se que este risco incida sobre o parceiro privado quando este for penalizado por não estar apto a oferecer o volume de serviços contratualmente estabelecido, satisfeitas normas gerais de segurança ou outros padrões operacionais relacionados à prestação do serviço ao parceiro público ou aos usuários finais, inclusive aqueles contratualmente definidos, resultando em deficiência de desempenho.

Considera-se que o mesmo incida sobre o parceiro público quando este tem a obrigação de pagar as contraprestações contratuais independentemente da efetiva disponibilidade do serviço ou da situação do bem.

Esta garantia pelo parceiro público pode decorrer da presença de obrigação de pagamento que tenha como referência apenas a constituição do bem que serve de suporte à prestação do serviço objeto da parceria, assim como de obrigação de pagamento que cubra despesas com dívida do parceiro privado independente de seu desempenho na prestação do serviço.

2.4 Registro do Contrato de Concessão

O registro contábil do contrato se dará na data da sua assinatura e, extraordinariamente, alterado sempre que for verificado fato relevante e será calculado com base em metodologia que reflita o valor presente de todas as obrigações e direitos potenciais.

O valor registrado será ajustado anualmente em razão de reavaliações decorrentes das variáveis envolvidas.

O registro dos ativos e passivos contingentes deverá ser mantido em contas **contábeis típicas de Compensado** até que sejam reconhecidos como passivos ou ativos patrimoniais. Os contratos vinculados à execução de obras deverão ser tratados contabilmente de forma individualizada.

2.5 O reconhecimento contábil dos riscos: constituição da provisão

A transferência de riscos para o parceiro privado é aspecto caracterizador da PPP, em oposição aos contratos tradicionais de obra e serviço (Lei nº 8.666/1993) - que mantêm na Administração Pública grande parte dos mesmos - e aos contratos de concessão (Lei nº 8.987/1995) - que transferem integralmente os riscos ao concessionário e aos usuários.

Os contratos de PPP podem embutir riscos de extensa magnitude, que possuem a particularidade de engendrarem compromissos financeiros de forma automática, enquanto a materialização de riscos similares nos contratos tradicionais não tem necessariamente este condão. Exemplificando, a efetivação de número de usuários aquém do previsto em algum empreendimento público reduz o benefício social correlato, mas não gera obrigação financeira, enquanto em um contrato de PPP, o estabelecimento de cláusula garantindo remuneração adicional ao parceiro privado em função de frustração na demanda gera compromisso de pagamento.

Ressalte-se ainda a possibilidade de que compromissos financeiros da Administração em contratos de PPP sejam alocados em cláusulas de risco, com o fito de viabilizar a implementação de projetos de reduzido retorno econômico ou com alto grau de incerteza.

A Lei nº 11.079/2004 estabeleceu conjunto de obrigações no que se refere à assunção de riscos pelo parceiro público, podendo ser destacado:

- i) o inciso VI do art. 4º - determina que a contratação de PPP observe a diretriz da repartição objetiva de riscos entre as partes; e
- ii) o inciso III do art. 5º - determina que as cláusulas contratuais prevejam a repartição de riscos entre as partes.

Para se conceituar a provisão, faz-se necessário definir “contingências passivas”, consistindo esta em uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança. Segundo a NPC 22, do IBRACON, *de maneira geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor.*

Ainda de acordo com a NPC, *uma provisão deve ser reconhecida quando uma entidade tem uma **obrigação** legal ou não formalizada **presente** como consequência de um **evento passado**; é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e o montante da obrigação possa ser **estimado com suficiente segurança**.* A NPC caracteriza detalhadamente estas condições:

“Obrigação presente

11. Em raros casos, não fica claro se há uma obrigação legal ou não formalizada presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente quando, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço.

As evidências consideradas incluem quaisquer evidências adicionais, fornecidas por eventos subsequentes à data do balanço. Com base nessas evidências:

quando for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento descritos no item 10 forem atendidos); e

quando não for provável que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade divulga uma contingência passiva, a menos que seja remota a possibilidade de saída de recursos (item 70).

Evento passado

12. Um evento passado que origina uma obrigação presente é chamado de fato gerador. Para que um fato gerador seja considerado ocorrido, é necessário que a administração da entidade conclua não haver alternativa realística que não liquidar a obrigação criada por ele. Essa ocorrência se verifica somente:

quando a liquidação da obrigação pode ser exigida por um contrato, lei ou decisão judicial; ou no caso de uma obrigação não formalizada.

13. As demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma provisão é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os

únicos passivos reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço.

14. Somente são reconhecidas como provisões aquelas obrigações que surgem de eventos passados e existem independentemente de atos futuros de uma entidade (como a conduta futura do seu negócio). Exemplos dessas obrigações são multas ou custos com limpeza e reparos em virtude de danos ambientais, que resultariam em saída de recursos para sua liquidação, independentemente de atos futuros da entidade. Da mesma forma, uma entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de uma instalação industrial na medida em que ela é obrigada a retificar eventual dano já causado.

(...)

Estimativa confiável da obrigação

20. O uso de estimativas é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das provisões, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, uma entidade é capaz de determinar os possíveis desfechos que envolvem uma obrigação e, dessa forma, fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma provisão.

21. Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como contingência passiva.”

2.5.1 Provisão para passivos contingentes

O manual de elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal, com edição atualizada através da Portaria nº 574, de 30 de agosto de 2007, descreve o conceito de riscos fiscais, caracterizando os passivos contingentes, a seguir:

“Riscos Fiscais são a possibilidade da ocorrência de eventos que venham a impactar, negativamente, as contas públicas.

Os riscos fiscais são classificados em dois grupos: riscos orçamentários e riscos decorrentes da gestão da dívida.

Os riscos orçamentários referem-se à possibilidade das receitas previstas não se realizarem ou à necessidade de execução de despesas, inicialmente não fixadas ou orçadas a menor durante a execução do Orçamento. Como riscos orçamentários, podemos citar, dentre outros casos:

1) Arrecadação de tributos realizada a menor que a prevista no Orçamento – A frustração na arrecadação, devido a fatos ocorridos posteriormente à elaboração da peça orçamentária, e a

restituição de determinado tributo não previsto constituem exemplos de riscos orçamentários relevantes.

2) Restituição de tributos realizada a maior que a prevista nas deduções da receita orçamentária.

3) Nível de atividade econômica, taxa de inflação e taxa de câmbio – São variáveis que, também, podem influenciar o montante de recursos arrecadados (sempre que houver discrepância entre as projeções dessas variáveis quando da elaboração do orçamento, os valores observados durante a execução orçamentária e os coeficientes que relacionam os parâmetros aos valores estimados).

4) Ocorrência de epidemias, enchentes, abalos sísmicos e outras situações de calamidade pública que demandem do Estado ações emergenciais.

Os riscos orçamentários, decorrentes da gestão da dívida, referem-se a possíveis ocorrências externas à administração que, quando efetivadas, resultarão em aumento do serviço da dívida pública no ano de referência.

Esses riscos são verificados, principalmente, a partir de dois tipos de eventos. Um deles é relacionado com a gestão da dívida, ou seja, decorre de fatos como a variação das taxas de juros e de câmbio em títulos vincendos. O outro tipo são os passivos contingentes que representam dívidas, cuja existência depende de fatores imprevisíveis, tais como resultados dos julgamentos de processos judiciais.”

Portanto, reconhecendo a relevância das garantias associadas a mitigações de risco e a necessidade de dimensionar e estimar a probabilidade de ocorrência do evento futuro que aciona o desembolso de recurso em contratos de PPP, **orientamos que os riscos assumidos e concretizados pelo parceiro público sejam dimensionados e registrados como provisão em conta patrimonial**, refletindo o valor esperado da perda, trazido a valor presente. A utilização do valor presente também é compatível com as regras contábeis estabelecidas (CFC, 2005).

Na ausência de modelos com o grau de confiança apropriado, determina-se postura mais cautelosa em acordo com o princípio da prudência, registrando em provisão o valor presente da perda com probabilidade de 95%, o denominado “Valor em Risco”, tradicionalmente utilizado pelo sistema financeiro.

Esta forma de registro permite valoração permanente e apropriação adequada dos riscos que impliquem garantias concedidas ao parceiro privado, assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP. Quanto melhor o modelo de valoração, menor o grau de conservadorismo exigido. Mudanças de percepção quanto ao provável impacto financeiro dos riscos assumidos, com base em indicadores consistentes e na própria evolução da execução do contrato, permitem reavaliar os riscos e os registros contábeis correlatos.

As provisões deverão ser reconhecidas no momento da concretização dos riscos, pelo valor da perda provável assumida pelo parceiro público e reavaliadas na medida em que a execução do contrato prover informações adicionais relevantes.

2.6. Garantias de Pagamentos

A legislação brasileira instituiu a possibilidade das obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP serem garantidas mediante diferentes instrumentos, inclusive empresas e fundos garantidores criados para esta finalidade. Estes constituem ente dotado de patrimônio próprio especificamente destinado à cobertura das obrigações financeiras associadas às parcerias.

Esta inovação, mantida a perspectiva de que o registro contábil das parcerias deve ser feito em consonância com sua essência econômica, é parte integrante da contabilidade das PPP, pois tem a faculdade de alterar a essência da transação em análise, ao permitir a cobertura prévia de eventual passivo assumido em virtude do registro de ativo (bem) ou de risco contratual pela disponibilização de ativo segregado contabilmente.

A formação de fundo ou empresa garantidoras pode representar mera mudança na forma do ativo do ente público, na medida em que os ativos integralizados tendem a estar constituídos. Mesmo assim, sua disponibilização prévia para a liquidação de obrigações decorrentes de PPP implica revisão dos termos em que se daria o registro contábil da parceria, pois configurar-se-ia disponibilização de ativos já existentes unicamente para honrar este compromisso. Desde que os ativos estejam segregados contabilmente e avaliados pelo seu valor de mercado, ou, na impossibilidade deste tipo de marcação, por método disponível que permita dimensionar de forma consistente o seu valor, conforme práticas de mercado e normas vigentes, este arranjo permite caracterizar o registro das garantias de pagamento em conta do ativo.

Os demonstrativos contábeis deverão contemplar contas específicas que permitam, por um lado, dimensionar o valor das obrigações assumidas pelo parceiro público em decorrência de contrato de PPP que esteja amparado por garantias em conformidade com os requisitos acima mencionados; por outro espelhar o grau de comprometimento do patrimônio do fundo ou empresa garantidores com garantias às obrigações pecuniárias do parceiro público em contratos de PPP.

As garantias com base em receitas públicas futuras – como tributação, dívida ativa e outros créditos não constituídos no âmbito do sistema financeiro e do mercado de capitais - não se enquadram nesta definição, pois não representam ativo previamente constituído, posto a disposição para compensar a aquisição de bem ou assunção de risco.

3 - Contabilização dos contratos de PPP

3.1 Formalização do Contrato de PPP

a) Lançamento contábil no momento da assinatura do contrato (registro contábil do contrato em contas de compensado):

Contabilização:

D. Direitos e Obrigações Contratuais – Ativo Compensado

C. Direitos e Obrigações Contratadas – Passivo Compensado

b) Lançamento contábil das garantias

“As obrigações pecuniárias contraídas pela Administração Pública em contrato de parceria público-privada poderão ser garantidas mediante:

I – vinculação de receitas, observado o disposto no inciso IV do art. 167 da Constituição Federal;

II – instituição ou utilização de fundos especiais previstos em lei;

III – contratação de seguro-garantia com as companhias seguradoras que não sejam controladas pelo Poder Público;

IV – garantia prestada por organismos internacionais ou instituições financeiras que não sejam controladas pelo Poder Público;

V – garantias prestadas por fundo garantidor ou empresa estatal criada para essa finalidade;

VI – outros mecanismos admitidos em lei.”

(art. 8º, Lei 11.079/04)

Contabilização:

D. Garantias concedidas – Ativo Compensado

C. Valores em Garantia – Passivo Compensado

3.2 Execução do contrato de PPP

a) Constituição de provisão referente aos valores dos riscos assumidos em decorrência de garantias concedidas ao parceiro privado ou em seu benefício:

Os entes públicos deverão provisionar e constar em seus balanços os valores dos riscos assumidos em decorrência de garantias concedidas ao parceiro privado ou em seu benefício.

Com relação às garantias de reembolsos, elas devem ser reconhecidas conforme segue:

“Quando se espera que algum ou todos os dispêndios exigidos para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for praticamente certo que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da provisão.”

(IBRACON NPC 22 – Contingências)

Nesse caso, a variação patrimonial ativa das garantias de reembolsos ocorrerá no mesmo exercício financeiro da variação patrimonial passiva da constituição da provisão, de maneira que os riscos garantidos não promovam impacto no resultado patrimonial do exercício.

Contabilização da provisão:

D. Decréscimo Patrimonial

C. Provisão para riscos assumidos contratos de PPP – PELP

Contabilização da garantia de reembolso:

D: Garantias para coberturas de riscos em contratos de PPP

C: Acréscimo Patrimonial

b) Registro da apropriação dos valores a pagar / concretização dos riscos assumidos:

Não mais existindo incertezas, quanto a valor e vencimento, as provisões serão revertidas em outras obrigações, integrantes do passivo patrimonial.

Contabilização:

D. Despesa Orçamentária

C. Contraprestações a pagar contratos de PPP

D. Provisão para riscos assumidos - PELP

C. Mutação Ativa

Caso não haja provisão, a apropriação dos valores a pagar ocorrerá da seguinte forma:

D. Despesa Orçamentária

C. Contraprestações a Pagar contratos de PPP

A despesa orçamentária corrente nas concessões patrocinadas é de **subvenção econômica**, já que na essência a contraprestação do parceiro público é considerada ajuda financeira, expressamente autorizada na lei nº 11.079/04, conforme conceito extraído da Lei nº 4.320/64:

“Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.

Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:

a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;

b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Art. 19. A Lei de Orçamento não consignará ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial.”

O decreto nº 93.872/86 também define subvenção, como segue:

“Art. 58. A cooperação financeira da União a entidade pública ou privada far-se-á mediante subvenção, auxílio ou contribuição.

Art. 59. A subvenção se destina a cobrir despesas de custeio de entidades públicas ou privadas, distinguindo-se como subvenção social ou econômica.

(...)

Art. 61. A subvenção econômica será concedida a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril, mediante expressa autorização em lei especial.”

É importante destacar que estas despesas necessariamente deverão ter autorização orçamentária, conforme prevê a LRF:

“Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais.

(...)

*§ 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a **concessão de subvenções** e a participação em constituição ou aumento de capital.”*
(grifos nossos)

Nos contratos de concessão administrativa a essência da despesa orçamentária é de **prestação de serviços**, pois não há subsídio complementar às receitas do parceiro privado, mas contraprestações decorrentes de serviços prestados diretamente ou indiretamente ao parceiro público.

Resumindo, as despesas orçamentárias das contraprestações do parceiro público em contratos de PPP contêm as seguintes naturezas:

- Concessão patrocinada: 3390.45 - Equalização de Preços e Taxas:

Despesas para cobrir a diferença entre os preços de mercado e o custo de remissão de gêneros alimentícios ou outros bens, bem como a cobertura do diferencial entre níveis de encargos praticados em determinados financiamentos governamentais e os limites máximos admissíveis para efeito de equalização.

- Concessão administrativa: 3390.39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica:

Despesas decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos públicos, tais como: assinaturas de jornais e periódicos; tarifas de energia elétrica, gás, água e esgoto; serviços de comunicação (telefone, telex, correios, etc.); fretes e carretos; locação de imóveis (inclusive despesas de condomínio e tributos à conta do locatário, quando previstos no contrato de locação); locação de equipamentos e materiais permanentes; conservação e adaptação de bens imóveis; seguros em geral (exceto os decorrentes de obrigação patronal); serviços de asseio e higiene; serviços de divulgação, impressão, encadernação e emolduramento; serviços funerários; despesas com congressos, simpósios, conferências ou exposições; vale-transporte; vale-refeição; auxílio-creche (exclusive a indenização a servidor); software; habilitação de telefonia fixa e móvel celular; e outros congêneres.

c) Incorporação de bens decorrentes de contratos de PPP:

Para identificar se o bem constituído em uma PPP pertence ao ente público, precisamos verificar a sua especificidade. Se o bem objeto do contrato é de tal maneira específico que somente o ente público pode utilizá-lo em sua atividade, então este bem pertence ao parceiro público. Caso o bem não tenha essa especificidade, a maneira de se identificar se pertence ao

parceiro público é pela atribuição dos riscos decorrentes da constituição do objeto do bem. Quando o parceiro público assumir parcela relevante dos riscos (demanda, construção e disponibilidade), definida como aquilo que exceder a 40% (quarenta por cento) do valor total do projeto, deverá então contabilizar o ativo constituído em seu balanço.

Contabilização:

D – Ativo Permanente – Imobilizado – Bens Móveis ou Imóveis

C – Acréscimo Patrimonial – Incorporação de bens por Contratos de PPP

d) Dívida Contratual de PPP

Os bens do ativo permanente, quando adquiridos através de financiamento, promovem a constituição do passivo permanente denominado “Financiamentos do Ativo Permanente”, o qual é equivalente à operação de crédito interna, conforme depreendemos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a seguir:

*“operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, **aquisição financiada de bens**, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros”.*

Tais financiamentos impactam o cálculo da dívida consolidada do ente público, conforme observamos do conceito da LRF a seguir, caso tenha prazo para amortização superior a doze meses:

“ dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.”

“ Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.”

Quando ficar caracterizado que o bem constituído pertence ao parceiro público, devemos verificar uma possível operação de crédito decorrente de dívida contratual de PPP.

Considera-se que ocorre assunção de dívida contratual de PPP quando o contrato indicar uma segregação entre despesas com investimentos e correntes. Por exemplo, suponha-se um contrato de PPP dispondo que depois de realizados os investimentos, e não sendo disponibilizados os serviços contratados, deverão ser pagas por parte do parceiro público 90% das contraprestações contratadas, independentemente da prestação dos serviços. Isto significa que 90% destas contraprestações correspondem ao pagamento de dívida decorrente de investimentos em PPP e 10% contrapartida dos serviços prestados pelo parceiro privado, devendo este fato ser corretamente refletido na contabilidade. Suponhamos que a contraprestação seja de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) por ano, durante 10 anos, perfazendo um total de R\$

100.000.000,00 (cem milhões de reais). O registro contábil quando do recebimento das obras ou bens permanentes que fazem parte do objeto contratado será o seguinte:

D: Mutação Passiva
C: Dívida Contratual de PPP
D: Despesas com Investimentos
C: Receitas com Operação de Crédito
Valor: R\$ 90.000.000,00 (noventa milhões de reais)

O registro contábil da apropriação anual das despesas com o pagamento das contraprestações gera nesse caso os seguintes lançamentos:

D: Dívida Contratual de PPP
C: Mutação Ativa
D: Despesas com Amortização da Dívida em contratos de PPP
C: Contraprestações a pagar contratos de PPP
Valor: R\$ 9.000.000,00

D. Despesa Orçamentária corrente – Equalização de Preços e Taxas
C: Contraprestações a pagar contratos de PPP
Valor: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 10.000.000,00.

Outro exemplo seria um contrato de PPP patrocinada que prevê a ampliação e manutenção de rodovia, com a seguinte estrutura básica de financiamento anual:

Receitas
Tarifa cobrada dos usuários: R\$ 10.000.000,00
Contraprestação pública: R\$ 5.000.000,00

Despesas
Manutenção: R\$ 7.000.000,00
Ampliação: R\$ 7.000.000,00
Retorno do projeto: R\$ 1.000.000,00

TOTAL: R\$ 15.000.000,00

Para efetuar os registros contábeis, neste caso, é necessário verificar no contrato a que objeto está vinculada a despesa – se à manutenção ou se à ampliação da rodovia. No primeiro caso, teremos despesa de custeio; no segundo, despesa de investimento.

Não haverá operação de crédito em contrato de PPP quando as contraprestações pagas pelo parceiro público estiverem relacionadas aos serviços prestados pelo parceiro privado, sendo os pagamentos das contraprestações independentes da constituição do bem.

Portanto, em que pese a contabilidade governamental possuir um grande relacionamento com os aspectos jurídicos, deve guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, interpretar de forma consistente a essência de cada contrato de PPP, em prevalência sobre a forma. Assim, o contrato deverá fornecer indicativos objetivos para que a despesa orçamentária possa ser contabilizada.

e) Lançamento contábil no momento do pagamento das contraprestações:

“A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público-privada poderá ser feita por:

I – ordem bancária;

II – cessão de créditos não tributários;

III – outorga de direitos em face da Administração Pública;

IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais;

V – outros meios admitidos em lei.”

(art. 9º, Lei 11.079/04)

Contabilização:

D. Contraprestações a Pagar contratos de PPP

C. Disponibilidades / Bens

f) Registro da cessão de uso do bem público:

Caso o contrato de PPP preveja a cessão de uso de bem público, o parceiro público deverá manter registro deste ativo patrimonial não financeiro em conta específica durante o período em que o mesmo estiver sendo utilizado pelo parceiro privado para a prestação do serviço, situação em que deverão ser adotados os mesmos critérios de avaliação dos demais ativos, procedendo-se à reavaliação após o encerramento do contrato de parceria.

Contabilização:

D. Ativo cedido

C. Ativo Permanente (bem cedido)

Término da cessão de uso, com reavaliação do bem cedido:

D. Ativo permanente (bem cedido)

C. Ativo cedido

D/C. Ativo permanente (bem cedido)

C/D. Variação Ativa/Passiva

g) Indenização das parcelas de investimentos vinculados a bens revertidos ao parceiro público no advento do termo contratual, pelo valor residual:

“A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou

depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”

(art. 36, Lei nº 8.987/95)

Contabilização:

D: Ativo Permanente – Imobilizado – Bens Móveis ou Imóveis

C: Mutação Ativa

D: Despesa de Investimento – Indenizações

C: Obrigações – Passivo Financeiro

h) Desincorporação de bens que não são objeto da contabilidade pública, registrados durante o contrato de PPP:

Contabilização:

D. Decréscimo Patrimonial

C. Ativo Permanente – Imobilizado – Bens Móveis ou Imóveis

3.3 Fundo Garantidor de PPP

a) Constituição do Fundo Garantidor de PPP

“Ficam a União, suas autarquias e fundações públicas autorizadas a participar, no limite global de R\$ 6.000.000.000,00 (seis bilhões de reais), em Fundo Garantidor de Parcerias Público-Privadas – FGP, que terá por finalidade prestar garantia de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos federais em virtude das parcerias de que trata esta Lei.

§ 1o O FGP terá natureza privada e patrimônio próprio separado do patrimônio dos cotistas, e será sujeito a direitos e obrigações próprios.

§ 2o O patrimônio do Fundo será formado pelo aporte de bens e direitos realizado pelos cotistas, por meio da integralização de cotas e pelos rendimentos obtidos com sua administração.

§ 3o Os bens e direitos transferidos ao Fundo serão avaliados por empresa especializada, que deverá apresentar laudo fundamentado, com indicação dos critérios de avaliação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados.

§ 4o A integralização das cotas poderá ser realizada em dinheiro, títulos da dívida pública, bens imóveis dominicais, bens móveis, inclusive ações de sociedade de economia mista federal excedentes ao necessário para manutenção de seu controle pela União, ou outros direitos com valor patrimonial.”

(art. 16, Lei 11.079/04)

Contabilização:

D. Ativo Permanente – Investimentos

C. Disponibilidade / Bens

b) Registro da correção mensal da participação em cotas do fundo garantidor, pelo critério de equivalência patrimonial:

A participação em cotas do fundo garantidor será corrigida mensalmente pelo critério de equivalência patrimonial.

Contabilização:

D/C. Ativo Permanente - Investimentos

C/D. Variação Ativa/Passiva

c) Registro da concessão de garantia de reembolsos por FGP:

Quando ocorre a concessão de garantias aos riscos assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP, pelo FGP, deverá haver o registro da provisão para perdas prováveis em investimentos, conforme segue:

D. Variação Passiva

C. Provisão para perdas em Investimentos

4. Referências Bibliográficas

Accounting Standards Board (1998) – Amendment to FRS 5 – “Reporting the substance of transactions”: Private Finance Initiative and similar contracts”.

Banco Central do Brasil (2002) – Circular 3.082 – “Estabelece e consolida critérios para registro e avaliação contábil de instrumentos financeiros derivativos”.

Comissão de Valores Mobiliários (2004) – Instrução CVM nº 408 – “Dispõe sobre a inclusão de Entidades de Propósito Específico – EPE nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias abertas”.

Comissão de Valores Mobiliários (2005) – Deliberação CVM nº 489 – “Aprova o pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas”.

Conselho Federal de Contabilidade (1985) – Resolução CFC nº 612 - “Aprova a NBC T 2.5 – Das Contas de Compensação”.

Conselho Federal de Contabilidade (1993) – Resolução CFC nº 750 - “Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Conselho Federal de Contabilidade (1994) – Resolução CFC nº 774/94 - “Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade”.

Conselho Federal de Contabilidade (2001) – Resolução CFC nº 921/01 - “Aprova da NBC T 10 – Dos aspectos contábeis específicos em entidades diversas, o item: NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil”.

Conselho Federal de Contabilidade (2005) – Resolução CFC nº 1.066/05 - “Aprova a NBC T 19.7 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas”.

Financial Accounting Standards Board (2003) – FASB Interpretation nº 46 – “Consolidation of Variable Interest Entities”.

Her Majesty’s Treasury (s/d) – Technical Note nº 1 – “How to account for PFI Transactions”.

International Public Sector Accounting Standard (2001) - IPSAS 13 – “Leases”.

International Public Sector Accounting Standard (2002) - IPSAS 19 – “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”.

Statistical Office of the European Communities – Eurostat (2004) – Decision 13 – “New decision of Eurostat on deficit and debt treatment of public-private partnerships”.