



Item 1.6. Parceria Público-Privada (PPP)

Normas e procedimentos de gestão fiscal decorrentes dos contratos de PPP.

Esse tema foi incluído nas discussões do GTREL em razão das recentes alterações na forma de contabilização dos contratos de PPP pelo parceiro público apresentadas na última reunião do GTCON. Dentre as mudanças, destacamos a distinção entre os passivos relativos ao ativo da concessão e os da prestação de serviços e a desvinculação da abordagem baseada no controle/riscos para registro do ativo no parceiro público.

A portaria 614/2004, que estabelecia normas gerais relativas à consolidação das contas públicas aplicáveis aos contratos de PPP, apresentava a necessidade de registro da dívida em contrapartida de ativo, caso houvesse conjuntamente contraprestação fixa, risco de disponibilidade e de construção (ambos no limite de 40%).

De acordo com esse entendimento, o valor do ativo constituído seria o valor do risco assumido, e esse valor não representava o real valor no ativo. O passivo constituído seria decorrente de provisão de risco, e, por depender de análise de cada caso, na maioria dos casos não se entendia que havia risco e também não se contabilizava o ativo e o passivo. Dessa forma o reconhecimento do ativo pelo parceiro público era exceção e não regra.

A baixa do passivo acontecia quando o risco de fato se concretizava. Esse valor pago pelo risco concretizado, não estava incluído no valor normal das contraprestações e, portanto, não eram incluídos nos limites de 1% e de 5% da RCL, para a União e para os estados e municípios respectivamente, mas sim um valor pago além desses limites e considerado como Operação de Crédito e Dívida Consolidada para fins de verificação dos limites estabelecidos pela LRF.

Havia também o entendimento de que, em geral, nas PPP não se conseguia separar, no valor das contraprestações pagas pelo parceiro público, aquele correspondente ao elemento patrimonial ativado, e, em razão disso, a despesa orçamentária era registrada da seguinte forma:

- Despesa corrente de subvenções econômicas (elem.45) -> CONCESSÃO PATROCINADA
- Despesa corrente de prestação de serviços (elem. 39) -> CONCESSÃO ADMINISTRATIVA

Com o advento da Lei nº 12.766/12, que instituiu a figura do aporte de recursos, e com o entendimento do IPSASB quanto à base de registro dos ativos no patrimônio do parceiro público com base na fruição potencial do serviço, houve necessidade de mudança nas normas de registro contábil das PPP.

Em virtude disso, a contabilização das PPP foi discutida na última reunião conjunta do GTCON e do GTREL, em outubro de 2014, e a definição, incluída na 6ª edição do MCASP, objetivou possibilitar a distinção entre os passivos relativos ao ativo da concessão e os passivos relativos à prestação de serviços, tanto sob a ótica patrimonial quanto orçamentária.



Conforme orientações inseridas no MCASP, deverá haver registro de um ativo da concessão, quando:

- O ativo preenche os requisitos para reconhecimento:
 - a) Probabilidade que benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços dele fluirão para a entidade;
 - b) Possibilidade de que seu custo ou valor seja determinado em bases confiáveis.
- O parceiro público controla/regula o serviço objeto da concessão;
- O parceiro público detém o controle ou qualquer participação residual no ativo ao final do contrato ou o ativo é utilizado durante toda a vida econômica.

Sobre o registro do passivo, o MCASP orienta:

O parceiro público deve reconhecer um passivo da concessão quando os requisitos para reconhecimento do passivo – probabilidade que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida para extinção de uma obrigação presente e possibilidade de que valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis – estiverem presentes.

Em PPP, as contraprestações abrangem a remuneração do parceiro privado pela prestação dos serviços e a aquisição do ativo da concessão, quando aplicável. O passivo referente à remuneração pelos serviços é registrado quando da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o passivo referente à aquisição do ativo é registrado quando de sua incorporação.

Com a introdução das novas regras, tornaram-se relevantes para a responsabilidade na gestão fiscal a definição e a revisão dos seguintes pontos:

- 1- Identificar o total das despesas de caráter continuado, previstas na Lei nº 11.079/2004.
- 2- Avaliar o enquadramento do passivo decorrente de PPP nos conceitos de operação de crédito e dívida consolidada.
- 3- Revisar o Anexo 13 do RREO – Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.

Para subsidiar as discussões, são apresentadas a seguir considerações sobre os três pontos citados:

1- Identificar o total das despesas de caráter continuado, previstas na Lei nº 11.079/2004.

Com a especificação da classificação orçamentária da despesa baseada na finalidade do gasto, observa-se as orientações a seguir discriminadas, constantes no MCASP 6ª edição, para as classificações orçamentárias dos aportes e contraprestações.

Aporte de recursos destinados a obras e aquisições de bens reversíveis.	Despesa de capital	4.5.67.82
Contraprestação concessão patrocinada – remuneração do parceiro pela prestação de serviços.	Despesa corrente	3.3.67.45



Contraprestação concessão administrativa – prestação de serviços direta ou indiretamente à Adm. Pública	Despesa corrente	3.3.67.83
Contraprestação – decorrente da incorporação de bens de capital.	Despesa de capital	4.5.67.83

O artigo 10 da Lei de PPP condiciona a abertura do processo licitatório a estudo técnico que demonstre:

b) que as despesas criadas ou aumentadas não afetarão as metas de resultados fiscais previstas no Anexo referido no § 1o do art. 4o da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa;

Primando pelo equilíbrio das contas públicas, princípio da LRF, a Lei nº 11.079 traz medidas de compensação para despesas criadas ou aumentadas. No entanto, não destaca o tipo de despesa que estará sendo objeto desse controle.

Ressalta-se, então, que para efeitos de verificação dos limites estabelecidos nos art. 22 e 28 da Lei nº 11.079 /2004, serão consideradas todas as despesas executadas, **correntes e de capital**, como despesas de caráter continuado.

*Art. 22. A **União** somente poderá contratar parceria público-privada quando a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas não tiver excedido, no ano anterior, a **1% (um por cento) da receita corrente líquida** do exercício, e as despesas anuais dos contratos vigentes, nos 10 (dez) anos subseqüentes, não excedam a 1% (um por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios.*

*Art. 28. A União não poderá conceder garantia ou realizar transferência voluntária aos **Estados, Distrito Federal e Municípios** se a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a **5% (cinco por cento) da receita corrente líquida** do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subseqüentes excederem a 5% (cinco por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios. [\(Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012\)](#)*

No entanto, apenas as despesas correntes de caráter continuado (remuneração do parceiro pela prestação de serviços e a prestação de serviços direta ou indiretamente à Adm. Pública) irão compor o cálculo da margem líquida de expansão da DOCC que compõe o Demonstrativo 8 do Anexo de Metas Fiscais.

- 2- Avaliar o enquadramento do passivo decorrente de PPP nos conceitos de operação de crédito e dívida consolidada.**



Atualmente, o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF estabelece que o passivo de PPP é computado no total da Dívida Consolidada e no montante de Operação de Crédito, (equiparando-se à aquisição financiada de bens na forma de arrendamento mercantil), integrando os limites estabelecidos na Resolução do Senado Federal para esse tipo de operação. No entanto, a redação presente no MDF, transcrita a seguir, está baseada no entendimento sobre a contabilização das PPP definida nas versões anteriores do MCASP (5ª edição e anteriores), em que a decisão sobre a propriedade do ativo e o seu registro, dependia da análise da distribuição de riscos.

ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA CONSOLIDADA LÍQUIDA – DCL

DÍVIDA DE PPP (V)

Nessa linha, registrar o saldo líquido do exercício anterior e do exercício de referência até o quadrimestre correspondente do montante das obrigações financeiras e de realização de operações de crédito, assumidas em virtude de contrato de PPP, registradas no passivo patrimonial e demonstradas na linha Saldo Líquido de Passivos de PPP do [Anexo 13 – Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas](#) do Relatório Resumido de Execução Orçamentária.

*O **saldo líquido** é calculado pelo somatório dos registros de obrigações não relacionadas à prestação de serviços; de obrigações assumidas em contrapartida ao registro no balanço do ente público de ativos da Sociedade de Propósito Específico (SPE) contratada; e de provisões de riscos assumidos pelo setor público em contratos de PPP; abatido das garantias concedidas por fundos ou empresas garantidoras, explicitadas no Relatório Resumido de Execução Orçamentária.*

Cabe ressaltar que além do registro da operação de crédito em virtude do risco relevante assumido pelo parceiro público, que enseja o registro do ativo constituído e da dívida de igual valor, pode haver operação de crédito também quando o contrato indicar que o pagamento das contraprestações de PPP estiverem vinculadas ao fornecimento do bem. Assim, tais contraprestações vinculadas ao fornecimento do bem também se constitui dívida consolidada.

Dessa forma, risco alto, ativo constituído pela SPE e passivo de igual valor são integralmente registrados no ente público. Além da análise do risco, contraprestações vinculadas a ativos constituídos pela SPE também integram a dívida consolidada. Caso haja sobreposição de um passivo com o outro, prevalece o de maior valor, pelo princípio contábil da prudência.

ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Abertura de Crédito

Aquisição Financiada de Bens e Arrendamento Mercantil Financeiro

Derivadas de PPP

Nessa linha, registrar o valor das operações de crédito internas realizadas sob a forma de aquisição financiada de bens, inclusive aquelas feitas na forma de arrendamento mercantil financeiro, decorrentes de Parcerias Público-Privadas – PPP.

Caso a realização de uma PPP envolva a assunção de riscos pela Administração Pública que possam vir a afetar a sua situação fiscal, essa operação terá como consequência a



incorporação de um passivo ao patrimônio público. Nessa situação, a contratação de PPP compreenderá a realização de uma operação de crédito no valor do passivo incorporado.

Com a mudança de critérios contábeis para o reconhecimento do ativo e do passivo, tornou-se inevitável a revisão dos aspectos fiscais associados aos contratos de PPP.

No processo de revisão dos pontos relacionados à Lei de Responsabilidade Fiscal aplicáveis aos contratos de PPP, verificou-se que caso os passivos de PPP sejam computados nos limites da dívida e das operações de crédito, a contratação de PPP seria na maioria das vezes inviabilizada por ultrapassar os limites do ente devido ao elevado montante envolvido nesse tipo de contrato.

Analisando a situação extrema em que grande parte das despesas fossem referente às contraprestações relacionadas à incorporação de ativos, verifica-se que, caso esse registro no passivo integrasse o conceito de Operações de Crédito, para fins de cumprimento dos limites da LRF, todo o valor do ativo da concessão seria incluído no limite no momento da contratação, procedimento que poderia inviabilizar a contratação da PPP por exceder o limite estabelecido para as operações de crédito (60% União e 16% demais entes).

O caso da Dívida Consolidada é semelhante, pois, se o passivo decorrente dos ativos da concessão integrasse o conceito de Dívida Consolidada, todo o valor já seria incluído no limite no momento da incorporação do investimento no ativo, procedimento que poderia inviabilizar a contratação da PPP por exceder o limite estabelecido para a Dívida Consolidada (200% RCL Estados e 120% RCL Municípios).

Destaca-se que dissociar o passivo de PPP dos controles da Dívida Consolidada e das Operações de Crédito não significa abster-se de um amplo controle sobre os valores envolvidos, uma vez que a própria lei fixou limite para as contraprestações da PPP em relação à Receita Corrente Líquida – RCL, o mesmo parâmetro utilizado pela LRF para diversos limites (inclusive Operações de Crédito e Dívida Consolidada).

3- Revisar o Anexo 13 do RREO – Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas.

A seguir encontra-se proposta para o demonstrativo de PPP, que reflete a contabilização do contrato no patrimônio do ente público e dá transparência ao cumprimento do **limite** das despesas derivadas das parcerias público-privadas em relação à receita corrente líquida.



Tabela 13 - Demonstrativo das Parcerias Público Privadas

<ENTE DA FEDERAÇÃO>
 RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DAS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS
 ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
 <PERÍODO DE REFERÊNCIA>

RREO - Anexo 13 (Lei nº 11.079, de 30.12.2004, arts. 22, 25 e 28)

Em Reais

ESPECIFICAÇÃO	SALDO TOTAL EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (a)	REGISTROS EFEITUADOS EM <EXERCÍCIO>										SALDO TOTAL (c) = (a + b)
		Até o bimestre (b)										
TOTAL DE ATIVOS												
Ativos Constituídos pela SPE												
TOTAL DE PASSIVOS (I)												
Obrigações decorrentes de Ativos Constituídos pela SPE												
Provisões de PPP												
ATOS POTENCIAIS PASSIVOS												
Garantias e Contragarantias concedidas												
Obrigações contratuais - PPP												
DESPESAS DE PPP	EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO CORRENTE (EC)	<EC + 1>	<EC + 2>	<EC + 3>	<EC + 4>	<EC + 5>	<EC + 6>	<EC + 7>	<EC + 8>	<EC + 9>	
Do Ente Federado (I)												
Das Estatais Não-Dependentes (II)												
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL) (III)												
TOTAL DAS DESPESAS / RCL (%) (V) = (I/III)												

Nota:

FONTE: Sistema <sisitema>, Unidade Responsável: <Unidade Responsável>. Emissão: <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>. Assinado Digitalmente no dia <dd/mm/aaaa>, às <hh:mm:ss>.

MATERIAL DE DISCUSSÃO