



NOTA TÉCNICA DE PROCEDIMENTO CONTÁBIL Nº 004/2022

Florianópolis, 25 de novembro de 2022.

Referência: Contratos de concessão de serviços públicos na modalidade concessões especiais, denominadas Parcerias Público-Privadas (PPP) – Reconhecimento, mensuração, evidenciação e desreconhecimento.

INTRODUÇÃO

- 1 A presente Nota Técnica de Procedimento Contábil (NTPC) tem como objetivo orientar as Unidades Gestoras (UGs) dos órgãos e entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) do Estado de Santa Catarina quanto ao tratamento contábil a ser dado aos contratos de concessão de serviços públicos na modalidade **concessões especiais, denominadas Parcerias Público-Privadas (PPP)**, nos quais o Estado de Santa Catarina figure como concedente.
- 2 Na aplicação desta Nota Técnica o profissional contábil deve observar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em especial a NBC TSP 5 – contratos de concessão de serviços públicos: concedente, de 25 de novembro de 2016, e a NBC TSP – EC – Estrutura Conceitual, além do disposto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central de contabilidade da União e responsável pela padronização de procedimentos contábeis para fins de consolidação das contas públicas.
- 3 No aspecto normativo deve ser observada a legislação brasileira aplicável. As PPP são reguladas pela Lei federal nº 11.079/2004.
- 4 Além das concessões especiais, as concessões de serviços públicos também podem ser classificadas em concessões comuns, todavia, essas não serão objeto desta NTPC. As concessões comuns são reguladas pela Lei federal n. 8.987/95 e abrangem as modalidades concessões de serviços públicos simples e concessões de serviços públicos precedidas da execução de obra pública.

CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

- 5 Segundo o MCASP (9ª edição) a concessão de serviços públicos é a delegação contratual da execução do serviço público, precedida ou não de obra pública, permanecendo a titularidade com o poder público.
- 6 As PPP são classificadas na modalidade especial de concessão de serviços públicos e, ao contrário das concessões comuns, envolvem a contraprestação



ESTADO DE SANTA CATARINA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE CONTABILIDADE E DE INFORMAÇÕES FISCAIS

pecuniária do parceiro público ao parceiro privado, podendo ou não haver cobrança de tarifa dos usuários.

- 7 As PPP implicam a repartição de riscos entre as partes do acordo e por isso são estruturadas para objetos cujo risco de implantação desestimulam iniciativas individuais para sua consecução, seja por complexidade de execução ou pelos valores envolvidos, entre outros fatores.
- 8 Conforme dispõem os §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei nº 11.079/2004, transcritos a seguir, as PPP podem ser do tipo concessão patrocinada ou administrativa:

Art. 2º caput

§ 1º A concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado.

§ 2º Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

- 9 Para facilitar a compreensão dos tipos de concessões, reproduzimos a seguir o quadro resumo constante no MCASP (9ª edição, p. 342 e 343), compilando suas principais características e distinções:

	PPP		Concessão Comum
	Concessão Patrocinada	Concessão Administrativa	
Objeto	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.	Prestação de serviços à Administração Pública com ou sem obras públicas.	Concessão de serviços públicos com ou sem obras públicas.
Usuário	Coletividade.	Administração Pública.	Coletividade.
Contraprestação pecuniária do parceiro privado	Há.	Há.	Não há.
Repartição de riscos entre as partes	Há.	Há.	Não há.
Legislação aplicável	Leis n. 11.079/2004 e 8.987/1995 subsidiariamente	Lei n. 11.079/2004, arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei n. 89.87/1995, e art. 31 da Lei n. 9.074/1995.	Lei n. 8.987/1995

QUADRO 1 – Resumo de enquadramento das concessões (PPP x Comuns)

Fonte: MCASP (9ª ed., p. 342-343).



10 O MCASP (9ª edição, p. 346) traz alguns exemplos de objetos de PPP:

PPP na Modalidade Concessão Patrocinada para Exploração de Rodovia: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá duplicar a rodovia, construir pontes e viadutos, prestar serviços de manutenção, promover a sinalização e disponibilizar socorro médico e mecânico. O parceiro privado é remunerado pela cobrança de tarifa dos usuários da rodovia – pedágio. Considerando-se que o pedágio poderia custar demasiadamente caro ao usuário, o parceiro público subsidia o projeto mediante contraprestação pública ao parceiro privado.

PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Presídio: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir um presídio e prestar serviços de vigilância, limpeza, manutenção das instalações do prédio e alimentação dos presos. A titularidade do poder de polícia, no entanto, não pode ser delegada. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação do parceiro público.

PPP na Modalidade Concessão Administrativa para Construção e Manutenção de Hospital: de acordo com o contrato, o parceiro privado deverá construir o hospital, instalar os equipamentos necessários, prestar serviços de manutenção das instalações do prédio e dos equipamentos, bem como fornecer materiais hospitalares e medicações. O atendimento será gratuito para os cidadãos. Os médicos, enfermeiros e demais profissionais da área de saúde serão servidores públicos contratados pelo Governo. Neste caso, não é possível a cobrança de tarifas e o parceiro privado será remunerado exclusivamente por contraprestação pública.

11 Antes de adentrarmos nos aspectos contábeis, faz-se necessário resgatar alguns conceitos relacionadas à temática para melhor entendimento da matéria.

11.1 Acordo vinculante corresponde a contrato ou outros acordos que conferem às partes direitos e obrigações tal como se estivessem na forma de contrato (NBC TSP 05, parágrafo 8).

11.2 Contrato de Concessão é um acordo vinculante entre o concedente e o concessionário em que este utiliza o ativo da concessão, por um prazo determinado, para prover serviços públicos, tendo como contrapartida uma compensação (contraprestação, tarifa ou ambos) por seus serviços durante o período da concessão (MCASP, 9ª edição, p. 343).

11.3 Concedente é a entidade que confere à concessionária o direito de exploração dos serviços providos pelo ativo da concessão. Pode ser órgão da Administração Pública direta, fundo especial, autarquia, fundação pública, empresa pública, sociedade de economia mista, ou entidade controlada direta ou indiretamente pelo ente. No caso das PPPs o concedente se chama também de Parceiro Público (MCASP, 9ª edição, p. 343).

11.4 Concessionária corresponde à pessoa jurídica que usa o ativo da concessão, sujeito ao controle da concedente, para fornecer serviços públicos por meio de contrato de concessão. Na modalidade PPP, pode ser denominado também de parceiro privado. Conforme dispõe o art. 9º da Lei nº 11.079/2004, a implantação e gestão do objeto da PPP é realizada por sociedade de propósito específico (SPE) constituída para este fim (MCASP, 9ª edição, p. 343).

11.5 Sociedade de Propósito Específico (SPE) é a sociedade constituída com o fim de implantar e gerir o objeto da parceria (art. 9º, Lei 11.079/2004).



11.6 Ativo da concessão de serviços é o ativo usado para prover serviços públicos no acordo de concessão de serviços que:

- (a) é fornecido pela concessionária, sendo que:
 - (i) constrói, desenvolve ou adquire o ativo de terceiro; ou
 - (ii) é um ativo preexistente da concessionária;
- (b) é fornecido pela concedente, sendo que:
 - (i) é um ativo preexistente da concedente; ou
 - (ii) corresponde a uma melhoria em ativo preexistente da concedente (NBC TSP 05, parágrafo 8).

11.7 Contraprestação é o valor da remuneração a ser pago pelo concedente ao concessionário, sempre precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato de PPP. A contraprestação da Administração Pública poderá ser feita por meio de:

- a. Ordem bancária;
- b. Cessão de créditos não tributários;
- c. Outorga de direitos em face da Administração Pública;
- d. Outorga de direitos sobre bens públicos dominicais; ou
- e. Outros meios admitidos em lei (MCASP, 9ª edição, p. 344).

11.8 Aporte de recursos é um repasse em favor do concessionário, na fase de investimentos do projeto e/ou após a disponibilização dos serviços, para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis. Quando realizado durante a fase dos investimentos a cargo do parceiro privado, deverá guardar proporcionalidade com as etapas efetivamente executadas (MCASP, 9ª edição, p. 344).

11.9 Receitas Adicionais/Extraordinárias são as receitas não diretamente vinculadas ao objeto da concessão, que poderão ser exploradas pelo concessionário, compartilhando os resultados líquidos de tal exploração com o concedente, conforme estabelecido em contrato (MCASP, 9ª edição, p. 344).

11.10 Tarifa/Preço Público é a remuneração obtida pelo concessionário a título de compensação pelos serviços prestados. Constitui pagamento de natureza não tributária e configura obrigação contratual facultativa, já que é a receita obtida direta dos usuários dos serviços (MCASP, 9ª edição, p. 344).

ASPECTOS ORÇAMENTÁRIOS

12 Dado que no decorrer do acordo vinculante de uma PPP há valores despendidos pelo concedente que correspondem a despesas orçamentárias, bem como receitas auferidas, é oportuno apresentar a classificação da despesa orçamentária por natureza e a classificação da receita.



DESPESAS

- 13** Com base no Decreto Estadual n. 1.738, de 17 de fevereiro de 2022, o qual aprova a classificação da despesa pública estadual, a despesa orçamentária é classificada em duas categorias econômicas: 3 (despesas correntes) e 4 (despesas de capital). As despesas correntes não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Já as despesas de capital, contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.
- 14** Por sua vez, a codificação disponível para o grupo de natureza de despesa (GND) busca agregar os elementos de despesa com características similares no objeto de gasto, podendo ser:
1. Pessoal e Encargos Sociais
 2. Juros e Encargos da Dívida
 3. Outras Despesas Correntes
 4. Investimentos
 5. Inversões Financeiras
 6. Amortização da Dívida
- 15** Na codificação do GND, portanto, juntamente com a da categoria econômica, já se inicia a diferenciação dos gastos de uma PPP. Enquanto as despesas que não contribuem para a formação de um bem de capital trarão a combinação 3.3 (despesas correntes com GND outras despesas correntes), aqueles que contribuem para a formação ou aquisição de um bem de capital trarão a combinação 4.5 (despesas de capital com GND de inversões financeiras).
- 16** A classificação em outras despesas correntes, para fins desta NTPC decorre do fato de que os gastos relacionados às despesas correntes de PPP não se enquadram em nenhuma das demais codificações disponíveis (1 e 2).
- 17** Já a classificação como inversões financeiras, para fins desta NTPC, decorre do fato de que há PPP nas quais haverá uma incorporação de imóveis ou bens de capital já em utilização.
- 18** Agrega-se à codificação da classificação da despesa o conceito de modalidade de aplicação, cuja finalidade é indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da federação e suas respectivas entidades. Tem, ainda, o condão de evitar a dupla contagem de uma despesa no orçamento público, especialmente nas consolidações de contas públicas.
- 19** Observa-se que, dada a especificidade das PPP, foi designada uma modalidade de aplicação exclusiva, representada pela codificação “67 - execução de contrato de parceria público-privada – PPP”, cuja especificação é “despesas orçamentárias do parceiro público decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada (PPP)”.
- 20** Assim, a codificação da despesa até o nível da modalidade de aplicação pode assumir as seguintes configurações: 3.3.67 (para despesas correntes realizadas na execução da PPP) e 4.5.67 (para as despesas de capital realizadas na



ESTADO DE SANTA CATARINA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE CONTABILIDADE E DE INFORMAÇÕES FISCAIS

execução da PPP).

- 21** O elemento da despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto. E neste caso encontram-se três elementos passíveis de utilização nas PPP: 45 – subvenções econômicas; 82 – aporte de recursos pelo parceiro público em favor do parceiro privado decorrente de contrato de PPP; e, 83 – despesas decorrentes de contrato de PPP, exceto subvenções econômicas, aporte e fundo garantidor.
- 22** O MCASP (9ª ed., p. 97 a 101) descreve cada um desses elementos nos seguintes termos:

45 Subvenções Econômicas: despesas orçamentárias com o pagamento de subvenções econômicas, a qualquer título, autorizadas em leis específicas, tais como: ajuda financeira a entidades privadas com fins lucrativos; concessão de bonificações a produtores, distribuidores e vendedores; cobertura, direta ou indireta, de parcela de encargos de empréstimos e financiamentos e dos custos de aquisição, de produção, de escoamento, de distribuição, de venda e de manutenção de bens, produtos e serviços em geral; e, ainda, outras operações com características semelhantes

(...)

82 - Aporte de Recursos pelo Parceiro Público em Favor do Parceiro Privado Decorrente de Contrato de Parceria Público-Privada – PPP: despesas orçamentárias relativas ao aporte de recursos pelo parceiro público em favor do parceiro privado, conforme previsão constante do contrato de Parceria Público-Privada - PPP, destinado à realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos do § 2º do art. 6º e do § 2º do art. 7º, ambos da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004.

83 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor: despesas orçamentárias com o pagamento, pelo parceiro público, do parcelamento dos investimentos realizados pelo parceiro privado com a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, incorporados no patrimônio do parceiro público até o início da operação do objeto da Parceria Público-Privada - PPP, bem como de outras despesas que não caracterizem subvenção (elemento 45), aporte de recursos do parceiro público ao parceiro privado (elemento 82) ou participação em fundo garantidor de PPP (elemento 84)

- 23** Assim, têm-se constituídos os códigos de classificação da natureza da despesa para os gastos em PPP, sendo eles:

Código de classificação da despesa	Descrição	Exemplo
4.5.67.83	despesas de capital decorrentes da parcela da contraprestação referente ao ativo da PPP	O concedente aloca recursos para a realização de obras ou aquisição de bens reversíveis, os quais serão incorporados ao fim da concessão ao patrimônio do Estado, como na construção de uma ponte. Neste caso, o concessionário constrói o ativo e recebe um valor do concedente para fazer frente a esse gasto.
4.5.67.82	despesas de capital decorrentes do aporte de recursos à PPP	Na fase de investimentos de um projeto ou após a disponibilização dos serviços, o concedente aporta recursos que contribuem para a realização de obras ou aquisição de ativos



		reversíveis, como na construção de uma ponte. Neste caso, o concedente aporta recursos durante a execução da obra e não somente após a conclusão de cada etapa, como no exemplo anterior.
3.3.67.45	despesas correntes da concessão patrocinada	Na medida em que a concessão patrocinada tem por característica a contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado, são despesas correntes, como aquelas necessárias a fornecer subsídio ao transporte público visando baratear a passagem aos usuários.
3.3.67.83	despesas correntes da concessão administrativa	O concedente aloca recursos para a realização de despesas correntes, as quais não são incorporadas ao fim da concessão ao patrimônio do Estado.

Quadro 2 – classificação da despesa orçamentária das PPP

RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DA CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

24 A concessão de serviço público é formalizada mediante contrato de concessão, conforme legislação vigente. A assinatura do contrato de PPP deve ser registrada por meio do evento contábil:

Evento: 570452 – Registro de Contratos de PPP

D - 7.1.2.3.8.03.01.00 - Obrigações Contratuais-Contraprestações Futuras

C - 8.1.2.3.8.03.01.00 - Contraprestações Futuras - A Executar

25 Quando ocorrer a execução orçamentária da despesa, após o estágio da liquidação da despesa, deve-se reclassificar a conta de controle da situação do contrato, por meio do seguinte evento contábil:

Evento: 570453 - Reclassificação de Contratos de PPP - A Executar para Executados

D - 8.1.2.3.8.03.01.00 - Contraprestações Futuras - A Executar

C - 8.1.2.3.8.03.02.00 - Contraprestações Futuras - Executadas

26 Para o reconhecimento de um ativo de concessão, além de atender ao próprio conceito de ativo, são requisitos que o controle e a regulação dos serviços recaiam sobre o concedente, cabendo-lhe fixar os serviços, os usuários e os valores que o concessionário deve praticar na execução da concessão. Nesse sentido, o MCASP (9ª ed., p. 347) assevera:

O concedente deve reconhecer um ativo da concessão quando, além dos requisitos para reconhecimento de ativo (...) **estejam presentes todos** os seguintes **requisitos**:

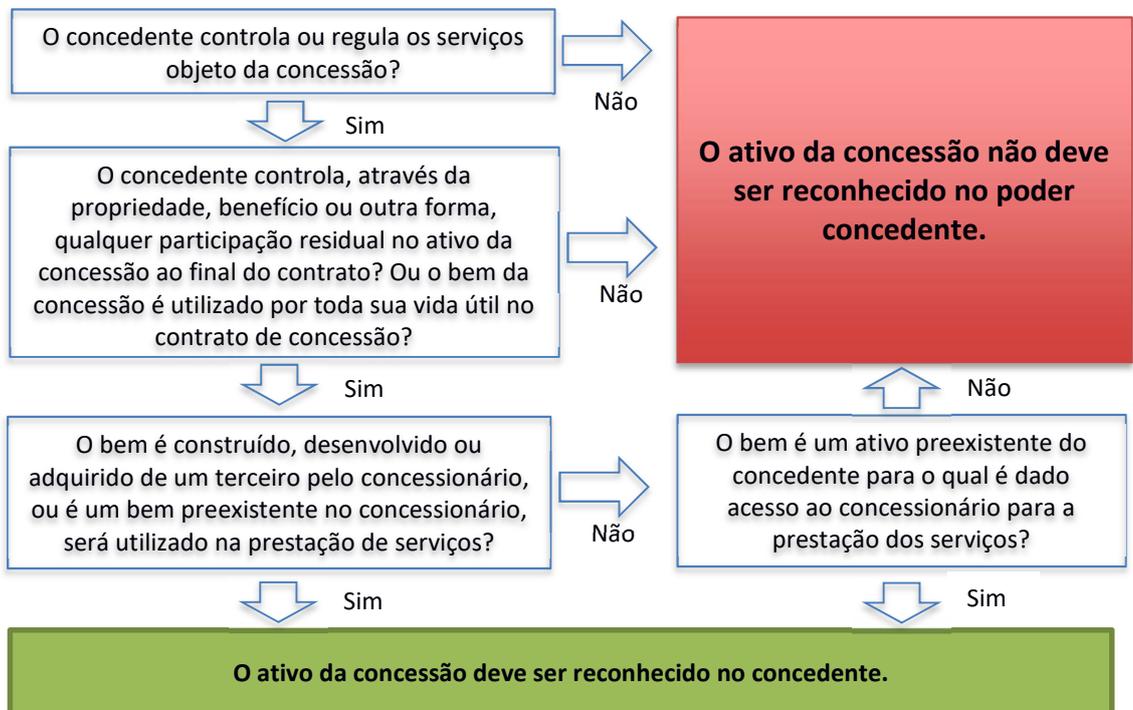
a) O concedente controla ou regula o serviço objeto da concessão.



- b) O concedente detém o controle ou qualquer participação residual significativa no ativo ao final do prazo do contrato de concessão ou o ativo é utilizado durante toda a sua vida útil. (grifou-se)

27 Ressalta-se o papel fundamental do controle ou regulação do serviço público concedido, uma vez que se houver liberdade do concessionário para explorar o serviço concedido, tal concessão não é regida pela NBC TSP 05 e por esta NTPC, não havendo necessidade de reconhecimento do ativo da concessão no poder concedente. O controle e a regulação são caracterizados pela determinação de quais serviços o concessionário deve oferecer, quais usuários devem ser atendidos ou os preços a serem cobrados.

28 A seguir, reproduzimos um fluxograma para orientar o reconhecimento de ativos da concessão apresentado no MCASP (9ª ed., p. 348):



Fonte: MCASP (9ª ed., p. 348). Adaptado.

Reconhecimento dos ativos

29 Na hipótese de ativo preexistente da concedente, considerando que já houve o reconhecimento inicial no Imobilizado, os ativos da concessão de serviços devem ser contabilizados como uma classe separada de ativos, ou seja, reclassificados, segundo parágrafo 13 da NBC TSP 05.

30 O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) relativo ao exercício financeiro de 2023 apresenta as seguintes contas contábeis:

- 1.2.3.1.1.11.00 - Bens Móveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.2.1.09.00 - Bens Imóveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.8.1.07.00 - Depreciação Acumulada - Bens Móveis - Ativos de Concessão



ESTADO DE SANTA CATARINA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE CONTABILIDADE E DE INFORMAÇÕES FISCAIS

- 1.2.3.8.1.08.00 - Depreciação Acumulada - Bens Imóveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.8.1.09.00 - Exaustão Acumulada - Bens Móveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.8.1.10.00 - Exaustão Acumulada - Bens Imóveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.8.1.11.00 - Amortização Acumulada - Bens Móveis - Ativos de Concessão
- 1.2.3.8.1.12.00 - Amortização Acumulada - Bens Imóveis - Ativos de Concessão

31 A reclassificação do ativo como ativo de concessão de serviços públicos deve ser efetuada por meio de Nota de Lançamento (NL) com os seguintes eventos contábeis:

Evento: 540546 (Estorno) – Reclassificação ou Baixa de Bens Móveis e Imóveis

D - 1.2.3.X.X.XX.XX.XX

e

Evento 540546 - Reclassificação ou Baixa de Bens Móveis e Imóveis

C - 1.2.3.X.X.XX.XX.XX

32 Já a reclassificação da depreciação/exaustão/amortização deve ser efetuada por meio de NL com os seguintes eventos contábeis:

Evento: 540556 - Baixa da Depreciação de Bens Móveis e Imóveis

D - 1.2.3.8.1.XX.XX.XX

e

Evento: 540556 (Estorno) - Baixa da Depreciação de Bens Móveis e Imóveis

C - 1.2.3.8.1.XX.XX.XX

33 No caso de ativo fornecido pela concessionária utilizado na concessão (ou resultante da), seu reconhecimento inicial é mensurado segundo seu valor justo, podendo-se utilizar relatórios sobre o progresso da construção ou desenvolvimento fornecidos pela concessionária. São considerados para cálculo do valor justo tão somente os valores efetivamente aplicados na construção ou ampliação da capacidade de geração de benefícios futuros do ativo, não se levando em conta, portanto, gastos com sua operação e manutenção.

34 Com base no item acima, o reconhecimento do ativo construído ou desenvolvido relativo à concessão deve ser em contrapartida a um passivo. Para melhor compreensão da operação, o lançamento contábil do reconhecimento do ativo será apresentado na parte que trata do reconhecimento dos passivos, a seguir.

Reconhecimento dos passivos

35 Na ocorrência de reconhecimento de ativo da concessão fornecido pela concessionária, deve-se reconhecer também um passivo. Destaca-se o parágrafo 15 da NBC TSP05:

O passivo reconhecido(...) deve ser inicialmente mensurado pelo mesmo valor que o ativo da concessão de serviço mensurado de acordo com o item 11 [da NBC TSP 05, correspondendo ao item 27 desta NTPC], ajustado por qualquer



ESTADO DE SANTA CATARINA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
DIRETORIA DE CONTABILIDADE E DE INFORMAÇÕES FISCAIS

outro valor transferido da concedente à concessionária, ou da concessionária para a concedente.

- 36** Caso um ativo preexistente do concedente seja reclassificado como ativo da concessão, não se deve reconhecer um passivo. Contudo, deve-se reconhecer um passivo caso o concedente tenha que realizar contraprestações adicionais ao concessionário, como, por exemplo, a ampliação da capacidade de geração de benefício futuro decorrente de intervenção no ativo pelo concessionário.
- 37** Dessa forma, um passivo será reconhecido pelo mesmo valor do ativo da concessão fornecido pela concessionária, ajustando-se o valor de acordo com contraprestações do concedente ao concessionário ou do concessionário ao concedente. De modo geral, os parâmetros para esses ajustes estarão previstos nos contratos de concessão.
- 38** Uma vez que o passivo reconhecido depende do modelo de concessão, a natureza do passivo depende desse modelo. Dessa forma, a compensação do concedente ao concessionário poderá ocorrer de várias maneiras (intercambiáveis):
- a) conforme o modelo de financiamento de passivos (quando se realiza pagamentos ao concessionário);
 - b) conforme modelo de concessão de direitos ao concessionário (quando a compensação se dá por outros meios), podendo ocorrer:
 - i. o direito de o concessionário auferir receitas de usuários da concessão; ou
 - ii. cedendo ao concessionário um ativo gerador de receita.
- 39** Nesta NTPC adotaremos a perspectiva do MCASP (9ª ed., p. 349), segundo o qual:
- (...) o modelo de financiamento de passivos deve ser entendido como o modelo de uma concessão administrativa. O modelo de concessão de direitos à concessionária é bastante semelhante às concessões comuns. Já o modelo bifurcado, é alinhado às concessões patrocinadas, onde uma parte da remuneração do concessionário é paga por contraprestações (como no modelo de financiamento de passivos) e outra parte advém das tarifas cobradas dos usuários dos serviços (como no modelo de concessão de direitos ao concessionário). Assim, o modelo bifurcado apresenta características do modelo de financiamento de passivos e do modelo de concessão de direitos ao concessionário.
- 40** Nos modelos de concessões administrativas, típicas de PPP, a contraprestação do concedente pode representar uma remuneração ao parceiro privado ou a aquisição de um ativo da concessão (ou uma combinação de ambos). Dessa forma, seguindo o regime da competência, reconhece-se o passivo no momento da ocorrência do fato gerador, representado pela prestação do serviço. De forma complementar, reconhece-se o passivo decorrente da aquisição de um ativo de concessão no momento do reconhecimento do ativo correspondente.
- 41** Fica evidente a necessidade de controles sistemáticos acerca dos valores pagos ao concessionário, de maneira a segregar, de acordo com a essência da transação, os componentes patrimoniais reconhecidos. Pode-se ter, diante de cada realidade, **uma redução de passivo** (quando reconhecido um ativo), **um**



encargo financeiro (variação patrimonial diminutiva) ou **um pagamento por serviços prestados pela concessionária** (variação patrimonial diminutiva).

42 Como se depreende do exposto até o momento, na análise do caso concreto, havendo necessidade de reconhecimento de um ativo de concessão, diversos elementos devem ser considerados, com as devidas implicações no ativo, no passivo e nas contas de controle.

43 O MCASP (9ª ed., p. 347) ressalta:

A forma como o concessionário é remunerado afeta como o valor justo do ativo da concessão é determinado em seu reconhecimento inicial. Quando há pagamentos efetuados pelo concedente, o valor justo do ativo representa a parcela paga ao concessionário referente à incorporação do ativo (bem da concessão). Quando o concedente não faz pagamentos ao concessionário pelo ativo da concessão, o ativo deve ser contabilizado como uma troca não monetária de ativos (direito de exploração do ativo em troca da incorporação do bem da concessão).

44 A seguir, apresentam-se os registros contábeis aplicáveis aos casos de reconhecimento do passivo de concessão:

44.1 Reconhecimento do passivo pela incorporação do ativo:

Evento: 570454 - Reconhecimento de Ativos Construídos pela SPE - PPP

D - 1.2.3.x.x.xx.xx - Bens Móveis e Imóveis – Ativos de Concessão

C - 2.2.8.6.1.01.00.00 - Obrigações Decor. de Ativos Construídos pela SPE - (P)

a. Para a reclassificação do passivo não circulante para o passivo circulante, conforme o prazo de exigibilidade, deve-se utilizar o seguinte evento contábil:

Evento: 570455 - Reclassificação de Obrigações decorrentes de Ativos Construídos - PPP

D - 2.2.8.6.1.01.00.00 - Obrigações Decor. de Ativos Construídos pela SPE - (P)

C - 2.1.8.6.1.01.01.00 - Obrigações Decor. de Ativos Construídos pela SPE - (P)

b. A baixa do passivo circulante (P) ocorrerá pela execução da despesa no momento do empenho relativo às seguintes naturezas de despesas: 45.67.83 (parcela da contraprestação referente ao ativo) ou 45.67.82 (aporte de recursos).

44.2 Reconhecimento do passivo em relação à parcela da contraprestação referente ao pagamento dos serviços:

Evento: 570456 - Inscrição de Obrigações decorrentes da Contraprestação de Serviços em Contratos de PPP



D - 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)

C - 2.2.8.6.1.02.00.00 - Obrigações Decor. da Contraprestação de Serv. em Contratos PPP (P)

- a. Para a reclassificação do passivo não circulante para o passivo circulante, conforme o prazo de exigibilidade, deve-se utilizar o seguinte evento contábil:

Evento: 570457 - Reclassificação de Obrigações decorrentes da Contraprestação de Serviços em Contratos PPP

D - 2.2.8.6.1.02.00.00 - Obrigações Decor. da Contraprestação de Serv. em Contratos PPP (P)

C - 2.1.8.6.1.02.01.00 - Obrigações Decor. da Contraprestação de Serv. em Contratos PPP (P)

- b. A baixa do passivo circulante (P) ocorrerá pela execução da despesa, no momento do empenho, relativo seguintes as naturezas de despesas: 33.67.45 (concessão patrocinada) ou 33.67.83 (concessão administrativa).

RECEITAS ADICIONAIS

- 45 O acordo vinculante pode prever que o concessionário possa explorar receitas adicionais. Nestes casos, quando essa receita adicional for compartilhada com o concedente, deverá haver registro, reconhecendo-as no momento da ocorrência do fato gerador. Por exemplo, na concessão de uma barragem, receitas adicionais com a visitação pública poderiam se enquadrar neste tópico.
- 46 O MCASP (9ª ed., p. 350) sugere que esse compartilhamento de receita adicional pode ser reconhecido de duas formas:
- 46.1** na primeira, quando previsto no acordo vinculante, como uma redução da contrapartida devida pelo concedente no curso da PPP, caso em que haverá reconhecimento de uma variação patrimonial aumentativa em contrapartida a uma redução do passivo já registrado conforme visto nesta nota técnica;
- 46.2** na segunda, quando o acordo vinculante não prevê essa compensação, caberia o reconhecimento de uma variação patrimonial aumentativa, com repercussão em uma conta de ativo para representar o valor da receita adicional a receber, devendo-se observar o regime da competência. No momento do recebimento do recurso financeiro, dá-se o reconhecimento de uma receita orçamentária.
- 47 Para fins de classificação da receita, tais ingressos vão representar geralmente receitas correntes patrimoniais, decorrentes de delegações de serviços públicos. A codificação atual disponível para representar essa receita é 41399990198 – outras receitas patrimoniais – administração direta – poder executivo ou mesmo 416 - receita de serviços (e seus desdobramentos de acordo com o tipo de serviço).



Eventualmente, nos casos em que for aplicável, pode-se utilizar a codificação de uma receita de capital, quando representar um financiamento, como a 42311071198 – amortização de financiamentos diversos – administração direta – poder executivo.

PROVISÃO PARA RISCOS DECORRENTES DE CONTRATOS DE PPP

48 O acordo vinculante pode prever alguns riscos inerentes à PPP. Dessa forma, o concedente deve reconhecer uma provisão para riscos **quando for provável a saída de recursos** para fazer frente às razões desse risco e, simultaneamente, for **possível estimar confiavelmente o valor** desse risco. Para o registro da provisão, deve-se utilizar o evento abaixo:

Evento: 570458 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

D - 3.9.7.6.1.00.00 – VPD de Provisão para Riscos decor. de Contratos de PPP

C - 2.2.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

- a. Para a reclassificação da provisão do passivo não circulante para o passivo circulante, conforme o prazo de exigibilidade, deve-se utilizar o seguinte evento contábil:

Evento: 570459 - Reclassificação da Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

D - 2.2.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

C - 2.1.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

49 Caso haja concretização do risco, caberá o reconhecimento de uma obrigação a pagar, promovendo-se a baixa da provisão. Nesse caso, a UG deve comunicar à Gerência de Contabilidade Pública (GECOP) da Diretoria de Contabilidade e de Informações Fiscais (DCIF), solicitando o cadastramento do evento, tendo em vista que a conta contábil a ser informada dependerá da classificação orçamentária da despesa.

Evento: Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

- a) Sendo o valor da obrigação **igual** ao valor provisionado:

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)

C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)

- b) Sendo o valor da obrigação **maior** ao valor provisionado:

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)

D 3.x.x.x.x.xx.xx VPD

C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)

- c) Sendo o valor da obrigação **menor** ao valor provisionado:

D 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões (P)



C 2.x.x.x.x.xx.xx Obrigações a Pagar (P)
C 4.9.7.1.x.xx.xx Reversão de Provisões

50 Caso a probabilidade que ensejou a constituição da provisão deixar de existir, promove-se a sua reversão, utilizando-se os eventos contábeis a seguir:

Evento: 570459 (ESTORNO) - Reclassificação da Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

D - 2.1.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

C - 2.2.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

e

Evento: 570460 - Reversão da Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

D - 2.2.7.6.1.00.00 - Provisão para Riscos decorrentes de Contratos de PPP

C - 4.9.7.1.1.06.00 - Reversão de Provisões decorrentes de Contratos de PPP

GARANTIAS

51 Dadas as especificidades das PPP, o concedente pode prestar garantias ao concessionário, tais como (art. 8º, Lei 11.079/2004): a) vinculação de receitas; b) instituição ou utilização de fundos especiais; c) seguro-garantia (desde que não sejam seguradoras controladas pelo concedente); d) garantia de organismos internacionais ou instituições financeiras (desde que não controladas pelo concedente); e) fundo garantidor¹ ou empresa estatal criada para tal finalidade; f) outras formas de garantia previstos em lei.

52 Para registrar as garantias prestadas, os eventos a seguir são disponibilizados:

Evento: 570461 - Registro de Garantias Concedidas em Contratos de PPP

D - 7.1.2.1.1.01.07 - Garantias Concedidas em Contratos de PPP

C - 8.1.2.1.1.01.22 - Garantias Concedidas em Contratos de PPP - A Executar

e

Evento: 570462 - Reclassificação de Garantias Concedidas em Contratos de PPP A Executar para Executadas

D - 8.1.2.1.1.01.22 - Garantias Concedidas em Contratos de PPP - A Executar

C - 8.1.2.1.1.01.23 - Garantias Concedidas em Contratos de PPP - Executadas

¹ Em Santa Catarina foi instituído, por meio da Lei 17.157/2017, e regulamentado pelo Decreto 1.714/2022, o fundo garantidor das parcerias público-privadas de Santa Catarina (FGP/SC). Esse fundo visa prestar garantias de pagamento de obrigações pecuniárias assumidas pelos parceiros públicos em virtude de parcerias integrantes do programa de PPP do Estado. O regulamentou essa lei.



DESRECONHECIMENTO

- 53 O desreconhecimento de acordos de concessão de serviços públicos ocorre pelo encerramento do contrato, seja pelo decorrer do prazo de vigência, seja pela antecipação de seu encerramento nos casos previstos nos instrumentos que os formalizaram.
- 54 No caso de antecipação do encerramento do contrato, deve-se levantar os saldos das contas contábeis e promover as respectivas baixas, utilizando-se os eventos contábeis de estorno.

EVIDENCIAÇÃO

- 55 As regras de evidenciação previstas em outras normas se aplicam à evidenciação das concessões. Dessa forma, deve-se divulgar as seguintes informações em relação aos acordos de concessão de serviços públicos, de acordo com a NBC TSP 05:
- d) descrição do acordo;
 - e) termos significativos do acordo que possam afetar seu montante, momento e segurança acerca dos seus fluxos de caixa futuros (por exemplo, prazo da concessão, datas de revisão/renegociação de valores e bases nas quais as revisões de valores e/ou renegociações serão determinadas);
 - f) a natureza e a extensão (por exemplo, quantidade, prazo ou montante, quando apropriado) de:
 - a. direitos de uso de ativos específicos;
 - b. direitos esperados de que a concessionária forneça serviços específicos em relação ao acordo de concessão de serviço;
 - c. ativos de concessão de serviços reconhecidos como ativos no exercício, incluindo ativos existentes da concedente reclassificados como ativos da concessão de serviços;
 - d. direitos de recebimento de ativos específicos ao final do Acordo de Concessão de Serviços;
 - e. opções de renovação e conclusão do Acordo de Concessão de Serviços;
 - f. outros direitos e obrigações (por exemplo, reparação geral dos ativos da concessão de serviços); e
 - g. obrigações de fornecer à concessionária acesso a ativos de concessão de serviços ou outros ativos geradores de receitas; e
 - g) alterações no acordo ocorridas durante o exercício.
- 56 Quando o acordo de concessão de serviços públicos for **significativo**, as informações previstas no item 42 devem ser fornecidas individualmente. Caso contrário, podem ser fornecidas de forma agregada para cada classe de acordo de concessão. Dessa forma, se há concessões de estradas que individualmente não são relevantes, poderiam estar agregadas numa única classe geral de “acordos não significativos de concessão de estradas”.



CONSIDERAÇÕES FINAIS

- 57 Uma vez que há reconhecimento de um ativo de concessão, na forma desta NTPC, deve-se contabilizar outros passivos, compromissos, passivos contingentes e ativos contingentes observando o que dispõe a NBC TSP 03 – provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.
- 58 Dado o modelo de concessão de direitos à concessionária, a contabilização de receitas deve obedecer às regras desse modelo. As outras receitas decorrentes dessa concessão devem ser contabilizadas em conformidade com a NBC TSP 02 – receita de transação com contraprestação.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

Jorge Luiz Alves

Auditor Estadual de Finanças Públicas
Matrícula 650.411-6

(assinado digitalmente)

Andréa Terezinha Vitali

Auditora Estadual de Finanças Públicas
Contadora CRCSC nº 25.017/O-5

De acordo.

(assinado digitalmente)

Graziela Luiza Meinheim

Gerente de Contabilidade Pública
Contadora CRCSC nº 25.039/O-2

De acordo. Disponibilizar esta Nota Técnica de Procedimento Contábil no sítio da Secretaria de Estado da Fazenda e dar ciência, por correio eletrônico, a todos os órgãos e entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social do Estado.

(assinado digitalmente)

Jefferson Fernando Grande

Diretor de Contabilidade e de Informações Fiscais
Contador CRCSC nº 28.552/O-5