



BO

LE

PGE-SP

VOLUME 47 | NÚMERO 2
MAIO/AGOSTO 2023

TIM

**CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO**

ISSN 2966-1862



BO

LE

PGE-SP

**VOLUME 47 | NÚMERO 2
MAIO/AGOSTO 2023**

TIM

**CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO**

EXPEDIENTE

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

PROCURADORA-GERAL DO ESTADO

Inês Maria dos Santos Coimbra

PROCURADOR-GERAL DO ESTADO ADJUNTO

Caio Cezar Guzzardi da Silva

PROCURADOR DO ESTADO CHEFE DE GABINETE

Eric Ronald Januário

SUBPROCURADORA-GERAL DA CONSULTORIA GERAL

Alessandra Obara Soares da Silva

SUBPROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA ÁREA DO CONTENCIOSO GERAL

Bruno Lopes Megna

SUBPROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA ÁREA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO-FISCAL

Danilo Barth Pires

CORREGEDOR-GERAL

Anselmo Prieto Alvarez

OUVIDORIA

Regina Maria Sartori

CONSELHO DA PGE

Inês Maria dos Santos Coimbra (Presidente)
Anselmo Prieto Alvarez, Bruno Lopes Megna,
Danilo Barth Pires, Alessandra Obara Soares
da Silva, Lucas Pessôa Moreira, Gustavo
Campos Abreu, Luísa de Oliveira Drummond,
Ana Paula Vendramini, Rafael Modesto
Rigato, Milena Carla A. P. Rosa, Diego Brito
Cardoso, Raquel Cristina Marques Tobias,
André Domingues Figaro, Paulo Henrique
Godoy, Pablo Francisco dos Santos, Rafael
Politi Esposito Gomes, Jéssica Lorencette
Godoy, João Guilherme Simões Herrera, Rafael
Barroso de Andrade, Wesley de Castro Dourado
Cordeiro, Eduardo Luiz de Oliveira Filho.

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

PROCURADOR DO ESTADO CHEFE

Lucas Pessôa Moreira
(26/10/2022 – 06/06/2023)

Fábio André Uema Oliveira
(06/06/2023 – 21/06/2023)

Cintia Byczkowski
(a partir de 26/06/2023)

ASSESSORIA

Raphael Franco Del'Duca
(01/02/2023 – 29/08/2023)

Fábio André Uema Oliveira
(10/11/2022 – 06/06/2023)

Valter Farid Antonio Junior
(a partir de 01/08/2023)

Fernanda Lopes dos Santos
(a partir de 29/08/2023)

COMISSÃO EDITORIAL

PRESIDÊNCIA

Lucas Pessôa Moreira
(26/10/2022 – 06/06/2023)

Cintia Byczkowski
(a partir de 26/06/2023)

SECRETÁRIO EXECUTIVO

Raphael Franco Del'Duca
(a partir de 31/03/2023 – 29/08/2023)

Valter Farid Antonio Junior
(a partir de 13/09/2023)

MEMBROS DA COMISSÃO EDITORIAL

Adriana Masiero Rezende, Adalberto Robert
Alves, Alexandre Ferrari Vidotti, Guilherme
Malaguti Spina, Lucas Soares de Oliveira,
Luciano Alves Rossato, Paulo Alves Netto de

Araújo, Rafael Issa Obeid, Patrícia Helena
Massa, Sueine Patrícia Cunha de Souza.

REDAÇÃO E CORRESPONDÊNCIA

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos
da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo,
Rua Pamplona, 227, 10º andar – CEP 01405-100 –
São Paulo/SP – Brasil. Tel.: (11) 3286-7005.

Homepage: www.pge.sp.gov.br

E-mail: divulgacao_centrodeestudos_pge@sp.gov.br

PROJETO E PRODUÇÃO GRÁFICA

Procurador(a) do Estado responsável:
Fernanda Lopes dos Santos

Equipe: Juliana Aguilera do Nascimento Silva
Guedes, Andreluci de Oliveira B. Figueiredo e
Maisa Maciel Rodrigues

Créditos: Dandara Colins Carvalho Dias (posts do
Instagram – Principais Notícias) e Fernanda Lopes
dos Santos (posts do Instagram – Cursos e Eventos
do Centro de Estudos e ESPGE)

PROJETO GRÁFICO:

Tikinet Edição Ltda.

Rua Santanésia, 528, 1º andar - Vila Pirajussara

CEP 05580-050 – São Paulo – SP - Brasil

(11) 2361-1808 / 2361-1809

comercial@tikinet.com.br

Revisão de Texto e Editoração:

Piero Younan Kanaan | Tikinet

Diagramação: Isac Santos | Tikinet

TIRAGEM: BOLETIM ELETRÔNICO

As colaborações poderão ser encaminhadas
diretamente ao Serviço de Divulgação do Centro
de Estudos. Os artigos jurídicos, pareceres e peças
processuais somente serão publicados com a
aprovação da Comissão Editorial, e as opiniões
neles contidas são de exclusiva responsabilidade
dos respectivos autores, não vinculando a
Administração Pública.

SUMÁRIO

• Apresentação	09
• Cursos e Eventos	11
• Principais notícias	20
• Artigo	23

A contabilidade e a recuperação judicial do crédito tributário: breves apontamentos..... 24

• Parecer NPT nº 124/2023	42
--	-----------

CONCESSÃO. Parceria Público-Privada. Contratos celebrados para construção e operação de complexos hospitalares. Desequilíbrios em favor das concessionárias decorrentes da aplicação de data-base incorreta para os reajustes das contraprestações mensais, conjugados com desequilíbrios em favor do Poder Concedente decorrentes da aplicação indevida de arredondamentos nos reajustes. Saldo aparentemente favorável às concessionárias. Dúvida quanto à possibilidade de a Administração reconhecer a configuração de renúncia tácita às diferenças nos reajustes pretéritos, ou a configuração de institutos correlatos ao princípio da boa-fé objetiva, como a proibição de comportamento contraditório e a supressão, para deixar de pagar as diferenças postuladas pelas concessionárias. Ausência de amparo jurídico. Recomendação de retorno à origem para que se prossiga à apuração definitiva do saldo a ser reequilibrado, na forma sugerida pelo Parecer NPT nº 59/2023 e da Cota NPT nº 28/2023..... 43

• Parecer NPT nº 147/2023	56
--	-----------

CONTRATO ADMINISTRATIVO. Contrato de Concessão nº 003/2018, firmado pelo Estado de São Paulo, atualmente representado pela Secretaria de Parcerias em Investimentos, e a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A. Desequilíbrio econômico-financeiro em decorrência da perda de receita tarifária provocada pela contabilização de demanda real em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, nos anos de 2020, 2021 e 2022 e no primeiro trimestre de 2023. Aplicação do mecanismo de compartilhamento do risco de demanda que independe do fato ensejador da variação da demanda real em relação à demanda projetada. Cláusula 48.2 do

Contrato. Compartilhamento do risco de demanda independentemente do período relativo à pandemia de Covid-19, sempre que contabilizada demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada. Necessidade de consideração de todas as deduções contratuais aplicáveis à receita tarifária, incluindo as relativas à aplicação do Coeficiente de Mensuração de Desempenho da Concessão (“CMD”), nos termos da Cláusula 20.6.2 do Contrato de Concessão. Os valores não arrecadados pela Concessionária, a título de Tarifa de Remuneração, deverão ser considerados de acordo com a tarifa devidamente reajustada de acordo com a fórmula constante da Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão. Ajuste inflacionário da moeda, para fins do fluxo de caixa marginal, que deve ser realizado mediante aplicação do IPCA, nos termos da Cláusula 50.5.6, e não da fórmula de reajuste da Tarifa de Remuneração. Necessidade de ajustes à minuta de termo aditivo modificativo. Proposta de retorno dos autos à origem para prosseguimento de acordo com os apontamentos e recomendações constantes do opinativo..... 57

- **Ementário da Procuradoria Administrativa 82**
- **Ementário da Procuradoria para Assuntos Tributários 88**

Os pareceres previamente aprovados e divulgados são disponibilizados na íntegra, sem alterações.

APRESENTAÇÃO

Incumbe-me a honrosa tarefa de apresentar o Boletim n. 47 do Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado (CEPGE), enquanto veículo de propagação de trabalhos profissionais e acadêmicos de elevada qualidade técnica e atualidade.

O artigo de autoria da Procuradora do Estado Alcione Benedita de Lima traz uma abordagem interdisciplinar da aplicação de regras de contabilidade à recuperação judicial de créditos tributários, em linha com a moderna atuação do profissional do direito que reclama, cada vez mais, domínio de outras áreas do conhecimento para o emprego eficiente das ferramentas jurídicas oferecidas pelo direito posto.

Na área de Consultoria Jurídica, o Parecer do Núcleo de Parcerias e Transporte NPT n. 124/2023, de lavra do Procurador do Estado Iago Oliveira Ferreira, versa sobre a adequação do princípio da boa-fé objetiva na aplicação de fator de reajuste financeiro em contrato administrativo sujeito à parceria público-privada, firmando orientação jurídica preventiva de futuros litígios com emprego de linguagem clara e direta que, aliás, serve de modelo de atuação do advogado público diante das diversas e numerosas dúvidas apresentadas pela Administração.

Publica-se, também, o Parecer NPT n. 147/2023, de autoria do Procurador do Estado Caio Cesar Alves Ferreira Ramos, que versa sobre aditamento de contrato de concessão de linhas do Metrô de São Paulo S/A, para fim de reequilíbrio econômico-financeiro por perda de receita tarifária segundo matriz de riscos contratualmente estabelecida; trabalho que traz valiosos contornos fáticos e jurídicos inerentes a esse complexo instituto jurídico.

A singularidade dos temas tratados desperta a curiosidade e agrega conhecimento incomum ao leitor, sendo esta, aliás, a proposta do Boletim do CEPGE: dar visibilidade a temas novos e relevantes que surgem na rotina profissional, além da divulgação do ementário da Procuradoria Administrativa (PA) e da Procuradoria de Assuntos Tributários (PAT).

Desejo a todos uma excelente leitura!

VALTER FARID ANTONIO JUNIOR

Procurador do Estado

Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo

CURSOS E EVENTOS



08 MAIO
09h às 12h

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

I2AI
A ASSOCIAÇÃO DE 2022

Avanços da Inteligência Artificial e Repercussões no Direito

PALESTRANTES:

THAÍS VICTORETTI - Consultora em Inovação, Inteligência Artificial e Tecnologia Jurídica.
ONÉDIO SEABRA - Coronel do Exército Brasileiro, Presidente da Associação Internacional de Inteligência Artificial (i2ai)
WAGNER SANTOS - Diretor de Operações da Associação Internacional de Inteligência Artificial (i2ai)

DEBATEDOR:

MARCELO FONSECA SANTOS - Vice-Presidente da Associação Nacional das Advogadas e Advogados de Direito Digital - ANADD, Diretor da International Association of Artificial Intelligence - I2AI, Presidente da Comissão de Direito Digital da OAB/SP



ce_pge_sp Acompanhe ao vivo no nosso canal do YouTube!



**WEBNAR:
DECRETO Nº 67.689/2023:
ELABORAÇÃO DE PLANO
DE CONTRATAÇÕES
ANUAL NO ESTADO DE
SÃO PAULO**

DATA: 22/05

HORÁRIO: 10h às 11h

PALESTRANTES

Fabricio Contato Lopes Resende
Procurador do Estado

Luciana Augusta Sanchez
Procuradora do Estado



ASSISTA AO VIVO NO YOUTUBE

Link da transmissão:

[https://youtube.com/live/-aD7oSn9Udk?
feature=share](https://youtube.com/live/-aD7oSn9Udk?feature=share)



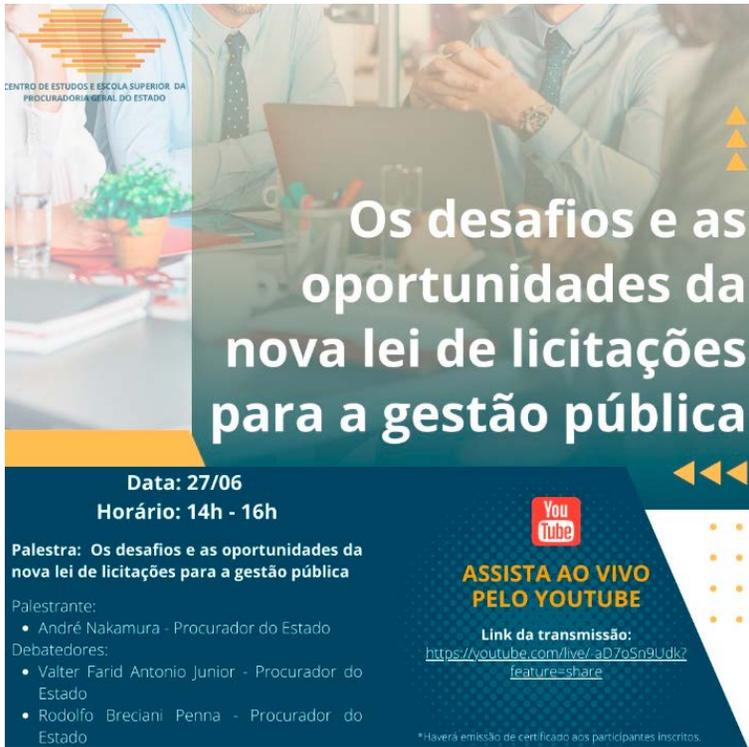
Acompanhe nosso evento sobre Plano de Contratações Anual (PCA) - Decreto nº 67.689/2023. Transmitiremos ao vivo no nosso canal no YouTube.

#nllc

#direitoadministrativo

#pgesp

#soupgesp



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO

Os desafios e as oportunidades da nova lei de licitações para a gestão pública

Data: 27/06
Horário: 14h - 16h

Palestra: Os desafios e as oportunidades da nova lei de licitações para a gestão pública

Palestrante:

- André Nakamura - Procurador do Estado

Debatedores:

- Valter Farid Antonio Junior - Procurador do Estado
- Rodolfo Brechiani Penna - Procurador do Estado

ASSISTA AO VIVO PELO YOUTUBE

Link da transmissão:
https://youtube.com/live/_aD7oSn9Udk?feature=share

*Haverá emissão de certificado aos participantes inscritos.



ce_pge_sp Palestra "Os desafios e as oportunidades da nova lei de licitações para a gestão pública" e lançamento do curso de extensão "Nova Lei de Licitações" promovido em conjunto pela Escola da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, Escola de Governo e da Escola do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Acompanhe a transmissão ao vivo em nosso canal no Youtube.



ce_pge_sp Na tarde desta terça-feira (27), o auditório do Centro de Estudos recebeu a palestra “Os desafios e as oportunidades da nova lei de licitações para a gestão pública” e lançou o curso de extensão “Nova lei de licitações” de iniciativa conjunta da Escola de Governo do Estado de São Paulo – EGESP, do Centro de Estudos e Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – ESPGE/SP e da Escola Paulista de Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – EPCP/TCESP. O evento contou com a presença de Bibiana Camargo, da Escola de Contas, Claudia Antico da Egesp, e dos procuradores do Estado, Cintia Byczkowski, Chefe do Centro de Estudos, Fabio Uema, Coordenador da ESPGE, André Nakamura, Alessandra Obara, Valter Farid e Rodolfo Breciani.



ce_pge_sp O 1º Curso de Inverno da PGE-SP teve início nesta quarta-feira, dia 26, com a palestra do Dr. Floriano, Ministro do TSE, a respeito da Consensualidade na Advocacia Pública. Na ocasião, comemorou-se, também, os 76 anos da PGE-SP, com a apresentação pelos procuradores do Estado, Dra. Renata Pugliesi, Dr. Carlos Eduardo Braga e Dra. Luisa de Oliveira Drumond, e pela executiva pública, Maria Deusilene Alves, do Plano Estratégico da Procuradoria para o próximo quadriênio. O evento contou ainda com a presença do Excelentíssimo Sr. Governador Tarcísio de Freitas, da Procuradora Geral do Estado, Dra. Inês Maria dos Santos Coimbra, do Procurador Geral de Justiça, Dr. Mário Luiz Sarrubo e da Procuradora Chefe do Centro de Estudos, Dra. Cintia Byczkowski.


1º Curso de Inverno
75 anos

Consensualidade & Advocacia Pública

- 1º Painel - Consensualidade e supremacia do interesse público
- 2º Painel - Combate à corrupção e instrumentos de solução negociada
- 3º Painel - Meios consensuais de solução de litígios em contratos administrativos
- 4º Painel - Câmaras de Conciliação da Advocacia Pública

ARRASTE PARA O LADO >>>

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO



ce_pge_sp Na manhã desta quinta-feira (27), no auditório do Centro de Estudos, realizou-se o segundo dia da 1ª edição do Curso de Inverno. O evento contou com 4 painéis expositivos. No primeiro painel participaram os drs. Iago Ferreira, Julia Plenamente, Juliana Bonacorsi e Márcia Maria Semer e foi discutido o tema “Consensualidade e supremacia de interesse público”.

No segundo painel, sob tema “Combate à corrupção e instrumentos de solução negociada” compuseram a mesa os drs. Fernanda Fritoli, Mateus Silveira, Ranieri Lins, Wallace Martins Júnior.

O terceiro painel os palestrantes foram os drs. Alice Voronoff, André Junqueira, Natália Resende Ávila, Tatiana Melamed e discutiram sobre “Meios consensuais de solução de litígios em contratos administrativos”.

E por último, no 4º painel, os drs. Bruno Lopes Megna, Fabrizio Pironi, Kaline Ferreira, Marco Antônio Rodrigues abordaram o tema “Câmaras de Conciliação da Advocacia Pública”

O evento também contou com a participação da Procuradora Chefe do Centro de Estudos dra. Cintia Byczkowski.

PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

1 Curso de Inverno
7º ANOS

Consensualidade & Advocacia Pública

2º Dia

5º Painel - O papel da consensualidade na redução de litígios fiscais

Encerramento da Conferência Consensualidade e Advocacia Pública

CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR

ARRASTE PARA O LADO



ce_pge_sp Aconteceu nesta sexta-feira (28/07) o painel “O papel da consensualidade na redução de litígios fiscais”, a última das cinco exposições que integraram o 1º Curso de Inverno da PGE-SP.

O painel contou com a participação dos Procuradores do Estado Danilo Barth Pires, Alcione Benedita de Lima e Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini e, ainda, do Secretário-executivo da SEFAZ Rogério Campos.

O encerramento do 1º Curso de Inverno ficou a cargo da Procuradora do Estado Chefe do Centro de Estudos, Cintia Byczkowski e da Procuradora-Geral da PGE/SP, Inês Maria dos Santos Coimbra.

O curso contou com exposições e palestras acerca da relação entre a consensualidade e advocacia pública, se alinhando com as balizas traçadas pelo planejamento estratégico do órgão.

28/07/2023

REUNIÃO FONACE

Conectar, fortalecer transformar



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO




ce_pge_sp Na sexta-feira (28/07), ocorreu a reunião do Fórum Nacional dos Centros de Estudos e Escolas das PGEs e PGDF (FONACE), que contou com a presença dos Procuradores de Estado Cintia Byczkowski (PGE-SP), Ludmila dos Santos Russi (PGE-MS), Fabiana Guardini Nogueira (PGE-SC), Luís Manoel Borges do Vale (PGE-AL), Renata Fabiana Santos Silva (PGE-BA), Carolina Mattos Goes (PGE-TO), Rodrigo Francisco de Paula (PGE-ES) e Jean Paulo Modesto Alves (PGE-PI), além da participação on-line de Procuradores de Estado representantes de Centros de Estudos e Escolas das PGE's do Ceará, Amazonas, Pernambuco e Distrito Federal.



ce_pge_sp O 55º Curso de Atualização Jurídica - Encontro Estadual de Procuradores do Estado (Áreas da Consultoria Geral, Contencioso Geral e Contencioso Tributário-Fiscal) teve início nesta quinta-feira (17/08) com abertura da procuradora-geral do estado, Inês Maria dos Santos Coimbra, e palestra de abertura realizada por Carmen Sílvia Torrese de Carvalho. O evento também contou com a participação da procuradora chefe do Centro de Estudos da PGE/SP, Cintia Byczkowski. O 55º Curso de Atualização Jurídica está sendo realizado nos dias 17 e 18 de agosto, em Atibaia (SP).

PRINCIPAIS NOTÍCIAS



pgesoficial 🌐 O Governo de SP celebrou nesta quarta-feira (26) os 76 anos da Procuradoria Geral do Estado (PGE) de São Paulo em cerimônia no Palácio dos Bandeirantes. A solenidade reforçou a importância e o comprometimento na PGE como suporte para São Paulo seguir avançando com as reformas e ações estruturantes que permitem mais desenvolvimento e oportunidades para todos os paulistas. A comemoração marcou também a abertura do 1º Curso de Inverno do Centro de Estudos da PGE.

"Me sinto extremamente honrado de estar participando dessa celebração. E quem ganha somos nós, os gestores do Estado de São Paulo. É um presente poder contar com um corpo tão qualificado. Um quadro de procuradores tão competente e comprometido", afirmou Tarcísio de Freitas.

"E se o estado é vigoroso e tem condição de executar a política pública é porque vocês existem. Atrás de cada entrega, de cada resultado, de cada escola edificada, hospital, estrada e de cada concessão tem o trabalho da procuradoria", acrescentou o governador.

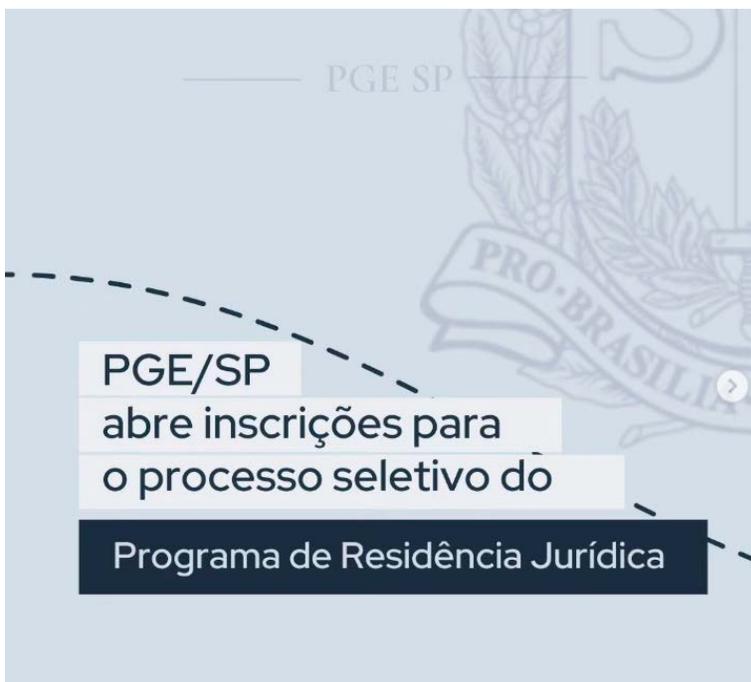
A celebração contou com a presença do ministro do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) Floriano de Azevedo Marques Neto, de secretários de Estado, além da procuradora geral do Estado de São Paulo, Inês Maria dos Santos Coimbra, do procurador-geral de Justiça do Estado de São Paulo, Mário Sarrubbo, de procuradores, servidores e representantes de instituições.

A procuradora geral do Estado, Inês Coimbra, destacou a importância da PGE/SP. "Somos uma instituição fundada na defesa da legalidade, do interesse público e na excelência técnica. E é no coletivo que temos nossa força", afirmou.

Acesse a matéria no link disponível na bio.



pgespficial Neste dia 11 de agosto, "Dia do advogado", relembramos a declaração do governador do Estado de São Paulo, Tarcísio de Freitas, sobre a importância do trabalho da PGE e dos advogados públicos que nela atuam, durante a festa de 76 anos da Instituição.



pgespoficial  No início desta semana (28), a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo abriu inscrições para o Programa de Residência Jurídica. São 100 vagas destinadas a bacharéis em Direito que estejam cursando pós-graduação lato ou stricto sensu na área. As provas teórico-objetivas são no dia 22 de outubro.

Os residentes participarão de atividades de ensino e passarão por treinamento prático. O programa terá duração máxima de 24 meses, com carga horária semanal de 20 horas. Durante a participação, os residentes receberão bolsa-auxílio, auxílio-transporte e seguro contra acidentes pessoais.

A coordenação será realizada pelo Centro de Estágios e pelo Centro de Estudos. Acompanhe o edital e faça a inscrição no link disponível na bio.



ARTIGO

**A CONTABILIDADE E A RECUPERAÇÃO
JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
BREVE APONTAMENTOS**

A CONTABILIDADE E A RECUPERAÇÃO JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: BREVES APONTAMENTOS

ACCOUNTING AND JUDICIAL RECOVERY OF TAX CREDIT: BRIEF NOTES

Alcione Benedita de Lima¹

Sumário: 1. Introdução; 2. Demonstrações Contábeis e Correlatos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. 3. Ativos: alguns conceitos básicos. 4. Conclusão

Resumo: Este trabalho, de caráter interdisciplinar, vale-se de conceitos e normas básicas da Contabilidade relativos às demonstrações contábeis em geral e ao elemento denominado ativo em particular para tratar do uso desse instrumento como subsídio para a atuação do ente público na ação de execução fiscal.

Palavras-chave: Contabilidade. Recuperação do crédito tributário. Demonstrações Financeiras. Pronunciamentos do CPC. Ativo. Ativo Circulante e não Circulante. Regime de Competência.

Abstract: This interdisciplinary work makes use of basic concepts and rules of Accounting related to financial statements in general and to the element called asset in particular to deal with the use of this instrument as a subsidy for the performance of the public entity in the tax enforcement action.

Keywords: Accounting. Recovery of tax credit. Accounting statements. CPC Pronouncements. Assets. Current and Non-Current Assets. Accrual method.

1 Procuradora do Estado. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP).

1. INTRODUÇÃO

Em um passado não muito remoto, a preponderância do pensamento científico analítico em geral e do direito tributário em particular firmou as bases para a defesa da autonomia deste ramo do direito perante outras disciplinas jurídicas ou não jurídicas, como contabilidade, finanças, economia e administração. Na seara tributária, podem ser citados como expoentes brasileiros desse período Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. Mas, atualmente, essa abordagem disciplinar já foi superada pelas abordagens interdisciplinar, multidisciplinar e até mesmo transdisciplinar, advogando-se que, em âmbito tributário, a multidisciplinaridade na aplicação da legislação tributária é o elemento solidificador da necessária segurança jurídica das relações².

Trasladando o estudo interdisciplinar para a fase de cobrança judicial do crédito tributário e considerando que a contabilidade, por exemplo, por meio das demonstrações contábeis, além de fornecer as informações financeiras das empresas, tem o condão de concretizar o princípio da autonomia patrimonial³, parece até mesmo intuitiva a relevância do uso (e estudo, pois) de seu instrumental para subsidiar a atuação do ente público na persecução judicial de seu crédito, a qual demanda, em um primeiro momento, a identificação de patrimônio idôneo apto a garantir a dívida para, oportunamente, satisfazer a pretensão executiva.

De fato, quando se fala em sociedade empresária em geral, o Código Civil estabelece a obrigatoriedade de adoção de um sistema de contabilidade capaz de produzir anualmente o balanço patrimonial e o resultado econômico empresarial. Eis a literalidade dos artigos 1.065 e 1.179 da Lei n. 10.406/2002⁴:

Art. 1.065. Ao término de cada exercício social, proceder-se-á à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico.

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme

2 FERNANDES, Edison Carlos. Multidisciplinaridade na aplicação da legislação tributária. **EDUCAFOCO**, São Paulo, v. 3, p. 1-8, 2022.

3 FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 29.

4 BRASIL. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 11 jan. 2002, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406compilada.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970 (grifo nosso).

Em relação às sociedades anônimas, em específico, a Lei n. 6.404/1976⁵ estabelece, em seu art. 176, que as demonstrações financeiras (contábeis, no caso) deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.

Por sua vez, o Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), o qual estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, as diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo, define que as demonstrações contábeis nada mais são do que “uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade”, que tem como objetivos “proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade [...]” e “apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados”⁶.

Assim, sendo a escrituração contábil o registro de fatos, eventos e de responsabilidades decorrentes de uma atividade econômica exercida por determinada empresa de forma organizada, o qual é viabilizado pela adoção, pelo Brasil, por meio da Lei n. 11.638/2007⁷, posteriormente complementada pela Lei n. 11.941/2009, dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS), vale dizer, das Normas

5 BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 17 dez. 1976, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

6 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 9. CPC, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

7 BRASIL. Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 28 dez. 2007, página 2. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

Internacionais de Contabilidade, que, pautadas em princípios, garante uma maior transparência e confiança para a tomada de decisões dos diversos *stakeholders*⁸, entre eles o credor público. Patente é a importância das demonstrações contábeis para se aferir a situação econômico-financeira das empresas devedoras, e auxiliá-las na identificação de patrimônio apto à satisfação da dívida pública.

Por conseguinte, mostra-se pertinente revisitar os conceitos e normas contábeis básicos, passando pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para se verificar em que medida as demonstrações contábeis poderão servir de instrumento para o intento do credor público que, em sede de execução fiscal, busca a satisfação do crédito consubstanciado na certidão da dívida ativa. Por questões metodológicas, após tratar das demonstrações contábeis em geral, este trabalho terá por objeto explorar um dos itens componentes do balanço patrimonial, qual seja, aquele denominado de ativo.

2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E CORRELATOS PRONUNCIAMENTOS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC

Inicialmente, para o fim deste artigo, parte-se de um cenário ideal, em que os registros contábeis são feitos apropriadamente e em conformidade com as práticas contábeis brasileiras, seguindo as normatizações em vigor e reportando com fidedignidade as alterações econômico-financeiras de determinada entidade.

Nesse contexto mostram-se relevantes os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Criado pela Resolução CFC n. 1.055/2005, o CPC é atualmente composto pelas seguintes entidades: (a) Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); (b) Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional); (c) B3 – Brasil Bolsa Balcão; (d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC); (e) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon); (f) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (Fipecafi); e (g) Entidades representativas de investidores do mercado de capitais. Trata-se de entidade que tem como objetivo, segundo o art. 3º daquele ato normativo⁹:

8 FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, pp. 16 e 21/24.

9 CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.055/2005. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC) e dá outras providências. CFC, Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf. Acesso em: 26 fev. 2022.

[...] o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Destarte, os Pronunciamentos do CPC, passíveis de serem consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo Conselho Federal de Contabilidade e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros (Resolução CFC n. 1.055/2005, art. 4º, § 1º)¹⁰, primam pela convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, vale dizer, aos IFRS emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), organização de interesse público e sem fins lucrativos criada para desenvolver um único conjunto de padrões de divulgação contábil e de sustentabilidade de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e globalmente aceitos e para promover e facilitar a adoção desses padrões¹¹.

Como antes referido na introdução deste trabalho, a adoção, pelo Brasil, das Normas Internacionais de Contabilidade deu-se com a edição da Lei n. 11.638/2007. Referida lei não apenas permitiu a convergência do Brasil às normas internacionais, mas também introduziu alterações na Lei das S.A., suplantando óbices então existentes à adoção dessas normas, fazendo, ainda, expressa menção ao CPC¹².

Feita essa breve digressão, que denota a importância dos Pronunciamentos do CPC para a prática contábil, retoma-se o escopo deste artigo. Consoante o Pronunciamento CPC 26 (R1), que trata da apresentação das demonstrações contábeis (item 15)¹³:

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade.

10 CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.055/2005. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC) e dá outras providências. Brasília, DF: CFC, 2005. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf. Acesso em: 26 fev. 2022.

11 IFRS – International Financial Reporting Standards. About us. IFRS, Londres, [200?]. Disponível em: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>. Acesso em: 22 fev. 2022.

12 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018, p. 19.

13 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 9. CPC, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Presume-se que a aplicação dos pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada. (Alterado pela Revisão CPC 14) (grifo nosso).

Conforme o item 16 desse mesmo Pronunciamento¹⁴:

A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. **A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com esses Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos** (grifo nosso).

Destarte, a correta adoção dos Pronunciamentos do CPC pelas empresas acaba por conferir maior confiabilidade a seus registros contábeis. Evidentemente, eventual irregularidade por erro ou fraude nas demonstrações financeiras ensejará a responsabilização dos administradores, dos contadores e dos auditores, a depender do caso.

Quanto às demonstrações financeiras propriamente ditas, embora a Lei n. 6.404/1976 (LSA), em seu artigo 176¹⁵, exija a elaboração i) do balanço patrimonial; ii) da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; iii) da demonstração do resultado do exercício; iv) da demonstração dos fluxos de caixa; v) e, se companhia aberta, da demonstração do valor adicionado, o já citado Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)¹⁶, em seu item 10, inclui, ainda, dentre as demonstrações contábeis: vi) a demonstração do resultado abrangente do exercício; vii) a demonstração das mutações do patrimônio líquido do período – esta

14 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 9. CPC, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

15 BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, art. 176.

16 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 9. CPC, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

no lugar da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados¹⁷; viii) as notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; ix) o balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a sociedade aplicar uma política contábil retrospectivamente, ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis ou, ainda, quando realizar a reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis; e, por fim, x) as informações comparativas com o período anterior¹⁸.

A obrigatoriedade da elaboração das demonstrações contábeis em comento varia conforme o tipo ou porte societário: enquanto as sociedades anônimas abertas ou fechadas e as empresas de grande porte¹⁹ estão sujeitas à aplicação completa dos CPCs, as pequenas e médias empresas estão atualmente submetidas ao CPC PME (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas²⁰, aprovada pela Resolução CFC n. 1.255/2009²¹, mas, a partir de 1º de janeiro de 2023, as pequenas empresas estarão sujeitas à NBC TG 1001 – Contabilidade para Pequenas Empresas²², o que simplifica em

17 COELHO, Fabio Ulhoa (Coord). **Lei das Sociedades Anônimas Comentada**. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

18 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 10. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

19 Segundo art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 11.638/2007, considera-se de grande porte a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

20 CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade. NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. **CFC**, Brasília, DF, 2011.

21 RIOS, Ricardo Pereira; MARION, José C. **Contabilidade Avançada**. De acordo com as normas brasileiras de contabilidade (NBC) e normas internacionais de contabilidade (IFRS). São Paulo: Grupo GEN, 2020, p. 9. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024876/>. Acesso em: 21 fev. 2022.

22 CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 1001, de 18 de novembro de 2021. **CFC**, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1001.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2022. Segundo “P2” dessa norma, são consideradas pequenas empresas para os seus fins as organizações com finalidade de lucros, com receita bruta acima de R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano, até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) anuais, a partir do ano seguinte.

alguma medida as normas para tais empresas, reduzindo os custos não compensáveis pelo benefício da informação gerada. Já as microempresas²³, de seu turno, devem seguir normas mais simplificadas ainda, atualmente contidas no ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, mas que serão substituídas, a partir de 1º de janeiro de 2023, pela NBC TG 1002 – Contabilidade para Microentidades²⁴.

A despeito de todo esse panorama, as duas principais demonstrações contábeis, em resumo, são: i) o **balanço patrimonial** (BP), que sintetiza o patrimônio empresarial por meio da discriminação do ativo – isto é, do conjunto de bens corpóreos ou incorpóreos e dos direitos de titularidade da empresa –, e do passivo – ou seja, das dívidas contraídas perante terceiros ou os sócios, estas decorrentes da integralização do capital social e de sua evolução (patrimônio líquido) –, registrando, de forma estática e em determinado momento (normalmente 31 de dezembro), a situação econômica empresarial; e ii) a **demonstração do resultado do exercício** (DRE), na qual se identificam as receitas, os custos e as despesas, registrando, assim, a evolução dinâmica da atividade empresarial, que, ao final de um período redundará em lucro ou prejuízo²⁵.

Nesse diapasão, pertinente debruçar-se sobre os elementos integrantes desses documentos contábeis para se proceder à análise da situação econômico-financeira das devedoras. E isso porque, tendo como foco a fase de cobrança judicial de ativos tributários já inscritos em Dívida Ativa, em que o interesse do fisco é identificar bem apto à garantia do cumprimento da obrigação e que possa ser expropriado, ao final, no bojo de execuções fiscais com o objetivo de ver adimplido, ainda que forçadamente, um débito tributário, fazem-se imprescindíveis as adequadas identificação e interpretação dos elementos que integram as demonstrações contábeis, denotativos que são de sua capacidade patrimonial para adimplir a dívida. Visando a esse propósito e considerando os limites metodológicos deste trabalho, passa-se, doravante, a dis-

23 São consideradas microentidades para os fins dessa norma, as organizações com finalidade de lucros, com receita bruta até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano.

24 CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 1002, de 18 de novembro de 2021. CFC, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1002.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2022.

25 FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, pp. 32/33.

correr, ainda que brevemente, sobre um específico elemento do balanço patrimonial, qual seja, o denominado de **ativo**.

3. ATIVO: ALGUNS CONCEITOS BÁSICOS

Um primeiro ponto digno de realce é que, consoante outrora consignado, o balanço patrimonial no qual se registra o ativo, ora em estudo, captura a situação econômica empresarial estaticamente e em determinado momento. Logo, um primeiro desafio do exequente destinatário dessas informações é compatibilizar seu adequado uso com a dinâmica própria dos processos executivos, valendo-se, inclusive, do cotejo de balanços concernentes a distintos períodos.

Fixada essa premissa, prossegue-se. Segundo o CPC 00 (R2), que tem por objeto a estrutura conceitual para relatório financeiro, **um ativo é um recurso econômico** (isto é, direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos) **presente controlado pela empresa como resultado de eventos pretéritos**. Os ativos, juntamente com os passivos e o patrimônio líquido, refletem a posição financeira da entidade²⁶.

Segundo Gelbcke, um ativo a ser escriturado não é o benefício econômico em si, mas sim o recurso ou o agente que se espera produzir benefícios econômicos para a entidade no futuro, isto é, que se espera que irá gerar caixa ou reduzir a saída de caixa, sendo, ademais, **imprescindível o controle desse recurso pela entidade, mas não a sua propriedade jurídica**. Trata-se de concepção positivada na LSA, por meio da Lei n. 11.638/2007, que alterou, dentre outros, o art. 179, o qual passou a incluir no ativo imobilizado direitos decorrentes de operação que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle de bens corpóreos destinados à manutenção das atividades empresariais²⁷.

Segundo o CPC 47, que trata da receita de contrato com cliente, o controle característico do ativo antes referido nada mais é do que a “capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo”, o que “inclui a capacidade de evitar que outras entidades

26 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – item 4. CPC, Brasília, DF, 2011. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 20 nov. 2021.

27 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**, pp. 35/36.

direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo”, isto é, obtenham potenciais fluxos de caixa²⁸.

Destarte, se é certo que somente serão classificados como ativos aqueles bens controlados pela empresa, ainda que não sejam de propriedade desta, não menos certo é que **não necessariamente qualquer ativo registrado no balanço terá a aptidão de ser objeto de expropriação no âmbito de execuções fiscais, caso penhorado.**

E isso porque vige em nosso sistema a regra da responsabilidade patrimonial, segundo o qual responde pela dívida, ordinariamente, o conjunto de bens pertencente ao patrimônio do devedor obrigado. Nesse sentido o Código de Processo Civil, que, em seu art. 789²⁹, assim prescreve:

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Se assim o é e, mais, se a classificação de um ativo como tal no balanço patrimonial prescinde da titularidade da propriedade, bastando para tanto o controle de um bem capaz de gerar benefícios futuros, adquire relevância a identificação dos bens integrantes do ativo cuja propriedade de fato seja de titularidade do executado para o fim de se evitar que constrições recaiam sobre bens de terceiros, os quais poderão, inclusive, valer-se dos embargos para afastar a medida, tais quais previstos no art. 674 e ss. do Código de Processo Civil³⁰.

Não obstante, compete ao próprio devedor indicar tais circunstâncias nas notas explicativas previstas no § 4º do art. 176 da LSA³¹. De fato, segundo o CPC 26 (R1)³²,

28 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente – item 33. **CPC**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em: 26 nov. 2021.

29 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 17 mar. 2015, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 26 nov. 2021.

30 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015, art. 674 e ss..

31 BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, Art. 176: “[...] § 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

32 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 7. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

as notas explicativas, elementos integrantes do conjunto completo das demonstrações, “contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis”, e “oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis”. Afinal, se a informação de que a propriedade de determinado bem escriturado no ativo do devedor pertence ao terceiro é relevante para a tomada de decisão de credores, deve, pois, constar das demonstrações contábeis, ainda que nas notas explicativas.

Evidentemente, nada impede que, em tese, sendo do interesse do credor público, a constrição judicial recaia não sobre a propriedade desses ativos controlados pelo devedor, mas sim sobre eventuais direitos deles decorrentes, à luz do art. 11, inc. VIII, da Lei n. 6.830/1989³³ e do art. 835, incisos XII e XIII, do Código de Processo Civil³⁴. Nesse sentido, cita-se, a título exemplificativo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, embora afaste a penhora de bem alienado fiduciariamente em execução promovida por terceiros contra o devedor fiduciante, admite a penhora dos direitos decorrentes desse contrato de alienação fiduciária³⁵).

Feita essa ressalva, prossegue-se: segundo o § 1º do art. 178 da LSA, os ativos devem ser **registrados conforme a ordem decrescente do grau de liquidez**³⁶.

A liquidez dos ativos do devedor é tema de especial relevo para os credores, na medida em que, em caso de expropriação forçada, os bens de maior liquidez, dada

33 BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 24 set.1980, página 19051, art. 11 – A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: [...] VIII – direitos e ações.

34 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015, art. 835. “A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: [...] XII – direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia; XIII – outros direitos”.

35 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1840635/SP. Terceira Turma.** Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em: 16 mar. 2020, DJe: 19 mar. 2020
BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1840635/SP.** Terceira Turma. Relatora: Min. Maria Isabel Galotti, julgado em 16 mar. 2020, DJe: 19/ mar. 2020.

36 BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, Art. 178: “No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia. § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos.

a maior rapidez de sua conversão em disponibilidades³⁷, poderão, em tese, satisfazer mais rapidamente a pretensão executiva, contribuindo para a concretização da garantia constitucional da razoável duração do processo. Sob essa perspectiva, a observância dessa informação poderá ser estrategicamente relevante, pois permite avaliar se e de que forma eventual constrição terá o condão de atender aos interesses do exequente público.

Não bastasse isso, não se pode descurar da ordem preferencial de penhora prevista no art. 11 da LEF³⁸ e do art. 835 do CPC³⁹, os quais colocam no topo de prioridade o dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira, dada sua elevada liquidez. Registra-se, outrossim, o entendimento firmado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n. 1337790/PR (Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 12/06/2013, DJe 07/10/2013)⁴⁰, sob a sistemática dos recursos repetitivos, segundo o qual é legítima a recusa da Fazenda Pública à nomeação de bens à penhora quando não observada a ordem

37 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**, p. 2.

38 BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980, art. 11: “A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações. § 1º – Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção. § 2º – A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º. § 3º – O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo”.

39 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015, art. 835: “A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: I – dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira; II – títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado; III – títulos e valores mobiliários com cotação em mercado; IV – veículos de via terrestre; V – bens imóveis; VI – bens móveis em geral; VII – semoventes; VIII – navios e aeronaves; IX – ações e quotas de sociedades simples e empresárias; X – percentual do faturamento de empresa devedora; XI – pedras e metais preciosos; XII – direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia; XIII – outros direitos. § 1º É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto. § 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento. § 3º Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora”.

40 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1337790/PR. Rel. Ministro Herman Benjamin, 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-es/2147519471>. Acesso em: 26 nov. 2021.

legal de preferência, já que, no entender daquela Corte superior, não há a preponderância, em abstrato, do princípio da menor onerosidade para o devedor sobre o da efetividade da tutela executiva.

Nesse diapasão, adentra-se à análise das contas do **ativo circulante**, haja vista seu maior grau de liquidez. Consoante especificado no CPC 26 (R1), para ser classificado como circulante, o ativo deve satisfazer um dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.⁴¹

A primeira conta do ativo circulante é a denominada “Disponibilidades”, conforme previsto no art. 179 da LSA⁴², na qual se inserem as subcontas “Caixa” (dinheiro; cheques em mãos, recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente), “Depósitos bancários à vista”, “Numerário em trânsito”, “Equivalentes de Caixa – Aplicações de liquidez imediata”, as quais são registradas pelo valor nominal constante dos documentos correspondentes às respectivas transações⁴³. Têm-se, outrossim, os instrumentos financeiros, que, segundo o CPC 39, são qualquer contrato que origina um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade⁴⁴. Atualmente objeto do CPC 48, correspondem a um direito

41 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 66. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 26 nov. 2021.

42 BRASIL. **Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976**, art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

43 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**, pp. 41/44.

44 CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação – Item 11. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/410_CPC_39_rev%2013.pdf. Acesso em 26: nov. 2021.

liquidável em dinheiro, embora não de maneira imediata, e podem viabilizar eventual pedido de penhora de crédito, nos termos em que regulamentada pelo art. 855 e ss. do CPC⁴⁵, com esteio no já citado art. 11, inc. VIII, da LEF⁴⁶.

Há, ainda, outras contas do ativo circulante que merecem especial atenção quando da busca da recuperação judicial do crédito público, como a conta “Clientes” (inclui duplicatas a receber de clientes ou controladas e coligadas; as perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa, Ajuste a valor presente, Faturamento para entrega futura e Saques de exportação). E isso porque poderá subsidiar, conforme o caso, pedido de penhora de recebíveis de clientes, que, sendo uma penhora de crédito, também se funda no art. 11, inc. VIII, da LEF.

Aqui, talvez uma cautela por parte dos executados seja a busca de um adequado dimensionamento da estimativa das perdas decorrentes de créditos de liquidação duvidosa dado seu impacto no patrimônio líquido da empresa. E, quanto a esse tema, esclarece Gelbcke que tem sido prática comum e adequada:

- a) determinar o valor das perdas já conhecidas com base nos clientes atrasados, em concordata, falência ou com dificuldades financeiras; e
- b) estabelecer um valor adicional de perdas estimadas para cobrir perdas prováveis, mesmo que ainda não conhecidas por se referirem a contas a vencer, mas comuns de ocorrer, com base na experiência da empresa, tipo de clientes etc.⁴⁷.

Integra o ativo circulante, ainda, a conta “Estoque”, na qual se registram, entre outros, os produtos acabados, bens sobre os quais poderá, em tese, recair eventual constrição judicial, com esteio no art. 11, inc. VI, da LEF⁴⁸, embora a prática demonstre, via de regra, a inefetividade de tal medida para a satisfação do crédito público, sobretudo pelo pouco interesse que costumam despertar quando levados a leilões públicos.

A par das contas do ativo circulante, têm-se, outrossim, as contas integrantes do **ativo não circulante**. Nestas se inserem as contas da mesma natureza daquelas do ativo circulante, mas que são realizáveis a longo prazo, vale dizer, são realizáveis, certa ou provavelmente, após o término do exercício seguinte, o que, geralmente,

45 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015, art. 855 e ss.

46 BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980, 24 set. 1980, art. 11, inc. VIII.

47 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de Contabilidade Societária*. 3. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018, p. 55.

48 BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980, 24 set. 1980, art. 11, inc. VI.

corresponde à realização em um prazo superior a um ano a contar do balanço⁴⁹. Nessa conta incluem-se o ativo realizável a longo prazo (créditos e valores, investimentos temporários a longo prazo, despesas antecipadas, tributos diferidos), investimentos, ativo imobilizado e intangível, sobre os quais, evidentemente, também poderão recair constrições judiciais para oportuna satisfação do crédito público, à luz da legislação anteriormente mencionada.

Por fim, merece ser pontuado que a escrituração da companhia deve registrar as mutações patrimoniais pelo **regime de competência**, *ex vi* do art. 177, *caput* da LSA⁵⁰. Vale dizer: o valor do crédito de qualquer operação comercial deve ser apropriado na data da constituição da obrigação, independentemente da data da entrega do bem ou de seu vencimento⁵¹. Dito de outro modo: as receitas devem ser apropriadas ao período em função de sua incorrência e as despesas, de sua vinculação à receita, independentemente de seus reflexos no caixa⁵².

Nesse sentido, como já mencionado, eventuais créditos escriturados a serem recebidos de terceiros pelo devedor tributário executado, ainda que não liquidados, poderão ser indicados à garantia da dívida em execução, com esteio no art. 11, inc. VIII, da Lei n. 6.830/1980⁵³ c/c arts. 855 e ss. do Código de Processo Civil⁵⁴, impedindo, por exemplo, a alienação ou oneração de tais créditos pelo executado e tornando o devedor do executado depositário dos créditos penhorados. Nesse caso, para bem proteger o interesse do fisco, deve-se atentar quanto a eventuais mutações patrimoniais decorrentes da rescisão ou resolução dos contratos registradas posteriormente pela companhia, também sob o regime de competência, especial-

49 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *op cit*, p. 92.

50 BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, art. 177: “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

51 COELHO, Fabio Ulhoa. *Lei das Sociedades Anônimas Comentada*. São Paulo: Grupo GEN, 2021, p. 1089.

52 GELBCKE, Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de Contabilidade Societária*, p. 41.

53 BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980, 24 set. 1980. Art. 11: “A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: [...] VIII – direitos e ações”.

54 BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015., arts. 855 e ss.

mente porque podem eventualmente representar mero expediente para se livrar da constrição judicial.

4. CONCLUSÃO

A convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais a partir da Lei n. 11.638/2009 e o trabalho desenvolvido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis trouxeram maior transparência e confiabilidade às demonstrações contábeis, as quais, além de seguir as normatizações em vigor, devem reportar com fidedignidade as alterações econômico-financeiras de determinada entidade.

Como visto, entre essas demonstrações, inclui-se o balanço patrimonial, que é o responsável por capturar eventos econômico-financeiros, registrando-os estaticamente. Em razão disso, um dos grandes desafios para os exequentes em geral, incluído o público, consiste em utilizar adequadamente as informações estáticas disponibilizadas por esse documento, compatibilizando-as à dinâmica própria dos processos executivos, para que ele sirva como instrumento apto a nortear a persecução do crédito e, assim, contribuir para a concretização da pretensão executiva em tempo razoável.

Embora os documentos contábeis elaborados com observância dos Pronunciamentos do CPC representem uma útil ferramenta para o credor público que, em sede de execução fiscal, busca a satisfação do crédito consubstanciado na Certidão da Dívida Ativa, auxiliando-o na identificação de patrimônio idôneo para garantir a dívida e, oportunamente, satisfazer o **crédito** em execução, algumas cautelas devem ser por ele adotadas, como, por exemplo, identificar quais bens integrantes do ativo são de fato de propriedade do executado e atentar-se para as implicações da adoção do regime de competência no que tange a eventuais mutações patrimoniais registradas contabilmente.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 17 dez. 1976, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 24 set.1980, página 19051. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm.

BRASIL. Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 11 jan. 2002, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 28 dez. 2007, página 2. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

BRASIL. Lei n. 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data da publicação: 17 mar. 2015, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 26.11. nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei n. 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, Seção 1, data de publicação: 15 dez. 2006, página 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1840635/SP**. Rel. Min. Maria Isabel Galotti, 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1337790/PR**. Rel. Ministro Herman Benjamin, 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-es/2147519471>. Acesso em: 26 nov. 2021.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 1000 (R1) – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: [NBC TG1000\(R1\)](http://www.nbc.org.br) (cfc.org.br). CFC, Brasília, DF, 2011.

CFC. Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 1001, de 18 de novembro de 2021. CFC, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1001.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2022.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade, NBCTG 1002, de 18 de novembro de 2021. **CFC**, Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG1002.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2022.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n. 1.055/2005. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – (CPC) e dá outras providências. **CFC**, Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf. Acesso em: 26 fev. 2022.

COELHO, Fabio Ulhoa (Coord). **Lei das Sociedades Anônimas Comentada**. São Paulo: Grupo GEN, 2021.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro – item 4. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 20 nov. 2021.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1). Apresentação das Demonstrações Contábeis – item 9. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 20 nov. 2021.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação – Item 11. **CPC**, Brasília, DF, 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/410_CPC_39_rev%2013.pdf. Acesso em 26: nov. 2021.

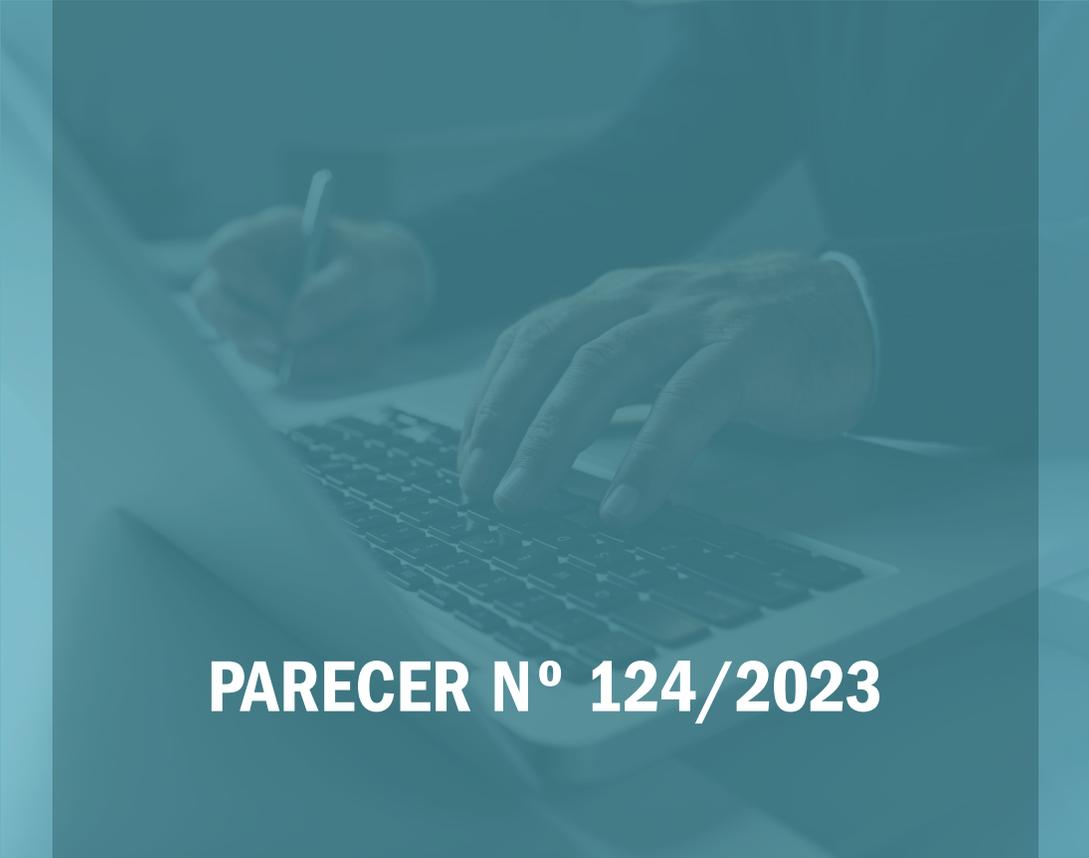
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente – item 33. **CPC**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>. Acesso em: 26 nov. 2021.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015.

FERNANDES, Edison Carlos. Multidisciplinaridade na aplicação da legislação tributária. **EDUCA-FOCO**, São Paulo, v. 3, p. 1-8, 2022.

GELBCKE, Rubens; SANTOS, Arioaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2018, p. 19.

IFRS – International Financial Reporting Standards. Who we are. **IFRS**, Londres, [200?]. Disponível em: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>. Acesso em: 22 fev. 2022.



PARECER N° 124/2023

PROCESSO: 024.00051834/2023-09
PARECER NPT N.º 124/2023

CONCESSÃO. Parceria Público-Privada. Contratos celebrados para construção e operação de Complexos Hospitalares.

PARECER NPT Nº 124/2023

- PROCESSO:** 024.00051834/2023-09
- INTERESSADO:** Unidade de Acompanhamento dos Contratos de Parcerias Públicas Privadas UACPPP
- PARECER:** NPT n.º 124/2023
- EMENTA:** CONCESSÃO.Parceria Público-Privada.Contratos celebrados para construção e operação de Complexos Hospitalares. Desequilíbrios em favor das concessionárias decorrentes da aplicação de data-base incorreta para os reajustes das contraprestações mensais, conjugados com desequilíbrios em favor do Poder Concedente decorrentes da aplicação indevida de arredondamentos nos reajustes. Saldo aparentemente favorável às concessionárias. Dúvida quanto à possibilidade de a Administração reconhecer a configuração de renúncia tácita às diferenças nos reajustes pretéritos, ou a configuração de institutos correlatos ao princípio da boa-fé objetiva, como a proibição de comportamento contraditório e a supressão, para deixar de pagar as diferenças postuladas pelas concessionárias. Ausência de amparo jurídico. Recomendação de retorno à origem para que se prossiga à apuração definitiva do saldo a ser reequilibrado, na forma sugerida pelo Parecer NPT nº 59/2023 e da Cota NPT nº 28/2023.

Senhor Procurador do Estado Coordenador,

1. Retornam os autos a este Núcleo de Parcerias e Transportes, mais uma vez, em virtude de nova consulta encaminhada Unidade de Acompanhamento de Contratos de Parceria Público-Privada – UACPPP da Secretaria de Estado da Saúde, a respeito da execução de contratos de PPP para construção e operação de Complexos Hospitalares em São Paulo (fls. 704/707).

2. Em 5 de abril de 2023, este órgão consultivo se manifestou, por meio do Parecer NPT nº 59/2023 (fls. 90/99), para dirimir dúvidas relacionadas às regras contratuais para o reajuste das contraprestações e aporte de recursos,

oportunidade em que se delineou que: (i) não deve ser aplicado qualquer arredondamento no cálculo dos reajustes anuais, conforme cláusula 25.8 dos contratos; (ii) o cálculo do reajuste anual deve sempre ser feito com referência ao mês de fevereiro (mês de aniversário do contrato), refletindo nas cobranças realizadas no mesmo mês, a serem quitadas no mês de março.

3. Em conclusão, recomendou-se à Administração que conferisse se os valores pagos a título de aporte de recursos e contraprestações mensais seguiram a interpretação delineada, e definir se há eventuais divergências a equacionar nos pagamentos efetuados.

4. Em 25 de abril, foram encaminhadas as correspondências ISO 031-2023 (fls. 102/107) e ISP 077-2023 (fls. 302/307) pelas concessionárias Inova Saúde Sorocaba SPE SA e Inova Saúde São Paulo SPE SA, informando que, ao longo da fase operacional de ambos os contratos de PPP, houve repasse do reajuste das contraprestações mensais com um mês de atraso, considerando a interpretação delineada no Parecer NPT n° 59/2023, tendo em vista que o reajuste apenas foi calculado nas cobranças realizadas no mês de março, com pagamentos em abril.

5. Com efeito, assim se pronunciou a Inova Saúde Sorocaba SPE SA (fl. 105):

13. Aplicando-se justamente essa interpretação dada pela Procuradoria Geral do Estado no Parecer NPT n° 59/2023, amplamente fundamentada no Contrato, obtém-se a confirmação da existência de substanciais valores recebidos a menor pela Concessionária, a serem ressarcidos pelo Poder Concedente, considerando a aplicação correta do reajuste contratual incidente sobre as Contraprestações Mensais.

14. De modo a facilitar a compreensão do tema, a INOVA elaborou a planilha em anexo (Anexo I), com a demonstração da forma de aplicação do reajuste em relação às cobranças de Contraprestações Mensais realizadas nos meses de janeiro, fevereiro e março em relação a todos os anos de operação do Hospital, planilha que deixa claro que nas cobranças realizadas nos meses de fevereiro (e pagas e março ou abril) não houve a aplicação do reajuste contratual. Esse reajuste somente foi aplicado nas cobranças realizadas nos meses de março, e pagas pelo Poder Concedente nos meses subsequentes (abril ou maio), contrariamente ao que dispõe o Contrato e à interpretação contratual definida pela Procuradoria Geral do Estado no Parecer NPT n° 59/2023.

6. Nesse sentido, as concessionárias pleitearam o ressarcimento dos valores pagos a menor em razão da não aplicação do reajuste sobre as contraprestações com mês de referência de fevereiro, cuja cobrança fora feita em fevereiro e pagamento foi feito em março ou meses subsequentes, com encontro de contas

em relação aos valores eventualmente pagos a maior em virtude da não aplicação do método do truncamento no cálculo dos reajustes anuais (fls. 106 e 306).

7. Em 03 de maio de 2023, a UACPP encaminhou novamente o feito a este Núcleo, para análise do pleito submetido pelas concessionárias (fl. 657), o que foi respondido por meio da Cota NPT nº 28/2023 (fls. 659/661), na qual se constatou não haver mais divergência interpretativa entre as partes quanto à sistemática aplicável ao reajuste contratual, restando apenas à Administração conferir se os pagamentos pretéritos foram realizados de acordo com as premissas estabelecidas e apurar eventual diferença existente.

8. Seguindo a recomendação, a UACPP remeteu à análise da consultoria da FIPE para realização de tal conferência (fls. 664/665), tendo a entidade, em seu parecer (fls. 666/703), chegado à conclusão de que: (i) considerando os três complexos hospitalares, existiram 11 pagamentos, todos nos meses de fevereiro, que não foram reajustados no momento correto seguindo a data-base desse reajuste previsto; e (ii) o descasamento do momento de reajuste das contraprestações mensais “*causou recebimento a menor pela Concessionária, e conseqüente desequilíbrio econômico-financeiro de R\$ 5.250.608,40 em valor corrente, ou de R\$ 3.477.955,61, em moeda da data base do contrato*” (fl. 684).

9. Não obstante as manifestações exaradas ao longo da instrução processual, a UACPPP encaminhou, por meio da Informação nº 127/2023 (fls. 704/707), nova consulta a este órgão jurídico, sobre a possibilidade de que a Administração negue o pleito das concessionárias e não pague a diferença de reajuste postulada, com base na perda do direito decorrente de renúncia tácita, ou como consequência da vedação ao comportamento contraditório, ou ainda em virtude da incidência dos institutos da *supressio* e *surrectio*.

É o relatório. Passo a opinar.

10. Considerando que o Parecer NPT nº 59/2023 dirimiu as dúvidas jurídicas relativas à sistemática aplicável ao reajuste contratual do aporte público e contraprestações mensais, consigno que a presente análise se circunscreve, especificamente, à dúvida quanto à configuração de eventual perda do direito das concessionárias ao ressarcimento ora pleiteado – o qual se refere às diferenças verificadas em virtude do atraso no repasse dos reajustes das contraprestações mensais em relação à sua data-base contratual –, perda esta que, caso constatada, seria passível de lastrear a negativa administrativa dos pleitos aduzidos.

11. Segundo indicado pela UACPPP, teria se operado pelo menos um dos seguintes institutos jurídicos que levariam, como consequência, à perda do direito das concessionárias a reivindicar a diferença de reajuste postulada: (i) renúncia tácita; (ii) proibição de comportamento contraditório; ou (iii) *supressio/surrectio*.

12. Previamente à análise detalhada de cada instituto, observo que todas as hipóteses acima partem da premissa de que as concessionárias são contratualmente responsáveis pelo cálculo do reajuste anual das contraprestações e pela realização das cobranças já devidamente reajustadas, na forma da cláusula 25.14 dos contratos de PPP sob referência, de modo que os atrasos verificados no repasse do reajuste ao longo dos últimos cinco anos teriam contado com a aceitação e validação dos parceiros privados, sem que houvesse iniciativa sua para alteração da sistemática ou questionamento quanto à sua aplicação (Informação UACPPP nº 127/2023, fl. 706).

13. Nesse contexto, em um primeiro plano, cogita-se se essa aceitação poderia ser interpretada enquanto uma **renúncia tácita** das concessionárias em relação à revisão posterior da data-base em que se operaram os reajustes anuais, considerando que já teriam anuído ao “costume contratual reiteradamente seguido” de apenas promover o reajuste das parcelas no mês de março, não obstante a disciplina contratual preveja a sua incidência desde o mês de fevereiro, conforme elucidado no Parecer NPT nº 59/2023.

14. Essa não nos parece ser, contudo, a melhor interpretação da situação sob exame.

15. Isso porque o repasse do reajuste com defasagem de um mês não parece ter decorrido de um descumprimento consciente do contrato pelas partes, isto é, de um ato volitivo da concessionária ao realizar o cálculo dos reajustes e as respectivas cobranças, ao qual teria anuído o Poder Concedente, mas, ao revés, de um equívoco interpretativo quanto às suas disposições no que diz respeito à sistemática do reajuste anual.

16. Isto é, ambas as partes contratuais, ao calcularem (parceiro privado) e homologarem (parceiro público) os reajustes anuais, pensavam estar cumprindo rigorosamente as disposições contratuais, com base em uma interpretação equivocada acerca de suas disposições no que diz respeito à data-base para incidência do reajuste, que apenas em data recente foi corretamente elucidada.

17. Portanto, não há como reconhecer que houve uma renúncia tácita ao direito ao recebimento do reajuste na data-base contratualmente prevista, tendo em vista que a reiteração da prática em descompasso com o contrato não se

deu de forma consciente pelas concessionárias, que pensavam estar, justamente, seguindo a data-base prevista no ajuste.

18. Como é cediço na doutrina civilista, a manifestação de vontade, ainda que tácita, deve necessariamente ser consciente, isto é, o agente deve ter pleno conhecimento acerca das implicações de sua declaração, dado que qualquer eficácia jurídica que dela se extraia terá como fundamento último a autonomia da vontade, e esta apenas se concretiza quando livre e consciente. Ausente esse pressuposto, a manifestação exteriorizada pelo agente não é passível de se configurar enquanto um ato jurídico e gerar as consequências normativas a ele associadas, uma vez que aqui nem mesmo se poderá falar em manifestação de vontade – isto é, estamos no plano da inexistência do potencial ato jurídico sob consideração.

19. Sem embargo, assim leciona a doutrina de Marcos Bernardes de Mello¹:

“Com efeito, **para compor suporte fático suficiente de ato jurídico a vontade há de ser consciente**, em virtude do que aquele que a declara ou manifesta deve saber que a está declarando ou manifestando com o sentido próprio. Por essa razão é que um indivíduo que, comparecendo a um leilão, em localidade cujos usos desconhece, exprime, involuntariamente, gesto que significa lance (p. ex.: acena com a cabeça para cumprimentar) uma pessoa conhecida que identificou na platéia), não está, efetivamente, comprando. **A inexistência da vontade negocial, na sua manifestação, leva à inexistência do ato**” (grifo nosso).

20. No mesmo sentido, Fredie Didier Jr. e Daniela Bonfim já tiveram oportunidade de destacar²:

Primeiro, para que componha o suporte fático de qualquer ato jurídico em sentido amplo, **deve-se verificar a consciência da exteriorização da vontade**, quanto (i) à vontade em si mesma, ou seja, o conteúdo da vontade exteriorizada e (ii) a vontade de exteriorizar/ declarar, expressa ou tacitamente. **Se inexistente consciência, inexistente vontade exteriorizada, não se verifica a suficiência do suporte fático do ato jurídico (em sentido lato)**. A consciência é essência do próprio elemento nuclear fático, quer se trate de declaração expressa, quer se trate de declaração tácita (ou manifestação).

1 MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 3ª ed São Paulo: Saraiva, 1988, p. 150.

2 DIDIER JR., Fredie; BONFIM, Daniela. Exercício tardio de situações jurídicas ativas. O silêncio como fato jurídico extintivo: renúncia tácita e *supressio*. **Revista do Ministério Público**. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 50, out./dez. 2013, p. 21.

21. Veja-se que, no momento em que as concessionárias procederam ao cálculo do reajuste com atraso de um mês, não havia a consciência de se estar expressando alguma manifestação de vontade a respeito do modo de ser da sistemática de reajuste contratual, ou muito menos de se estar renunciando a algum direito previsto contratualmente, pois, ao que transparece do desenrolar dos fatos, considerava-se que se estava apenas dando cumprimento a uma relação jurídica com contornos já disciplinados no instrumento contratual, da forma como ali disposto.

22. O ponto crucial, nesse aspecto, é que não há como renunciar, ainda que tacitamente, a um direito que o titular nem sabe que possui – como parece ser o caso verificado nos autos. É o que apontam, com muita percuciência, Didier Jr. e Bonfim³:

A consciência da vontade exteriorizada (por meio de declaração tácita) significa o conhecimento das circunstâncias envolvidas, como a existência do direito e o seu não-exercício deliberadamente. **Não se pode considerar que alguém que desconhecia ser titular de um direito tenha exteriorizado vontade como elemento fático da renúncia.** O desconhecimento da titularidade do direito é circunstância que, no caso, obstará a verificação da mencionada declaração de vontade.

23. Portanto, s.m.j., não há como se vislumbrar um ato de renúncia no aparente erro cometido pelas concessionárias no cálculo dos reajustes anuais, pois não restou configurada uma inequívoca manifestação de vontade no sentido da alteração da data-base contratual para fins de reajuste.

24. Nesse ponto acrescento ainda, em reforço ao entendimento esposado, que, na forma do artigo 114 do Código Civil⁴, a renúncia ou qualquer outro ato benéfico há de ser interpretado restritivamente, de modo que, ainda que tácito, o ato de renúncia deve ser inequívoco para se enquadrar juridicamente enquanto tal, produzindo os correspondentes efeitos.

25. De outro lado, também não parece ter se configurado, em concreto, a extinção do direito em virtude da **proibição ao comportamento contraditório** (*nemo potest venire contra factum proprium*).

26. É assente na doutrina que, para a configuração da proibição ao comportamento contraditório, devem ser verificados quatro pressupostos, quais sejam: (i) um *factum proprium* ou conduta inicial; (ii) a legítima confiança de outrem

3 DIDIER JR., BONFIM, *Op. cit.*, p. 21.

4 Artigo 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

na preservação do sentido objetivo desta conduta; (iii) um comportamento que contradiz esse sentido objetivo extraível do comportamento inicial, que viola a confiança da contraparte contratual em relação à manutenção de uma linha de comportamento coerente com esse sentido; e (iv) um dano ou potencial de dano gerado a partir da quebra da confiança legítima⁵.

27. No caso em tela, não me parece que se configura o instituto, sob um primeiro ângulo, por estar ausente o segundo pressuposto descrito, qual seja, o despertar de uma legítima confiança no parceiro público em relação à continuidade do descumprimento do contrato em seu benefício.

28. Isso porque, não obstante haja uma conduta inicial das concessionárias em calcular o reajuste com atraso, aparentemente, como consignado acima, ambas as partes tinham a percepção de que a data-base adotada era a correta – o que transparece em suas condutas de calcular o reajuste (concessionárias) e homologá-lo (Estado) – e, portanto, que se estava cumprindo à risca as disposições contratuais, equívoco que apenas veio a ser notado em momento posterior.

29. É dizer, a conduta das concessionárias jamais externalizou, como sentido objetivo, a intenção de descumprir reiteradamente os contratos, seja pelo fato de que tal sentido não foi visado conscientemente por elas, seja também porque, ao que parece, a contraparte contratual (Estado) não a compreendeu desta forma.

30. Assim, não havendo confiança legítima criada quanto ao descumprimento reiterado do contrato, tampouco houve quebra de confiança a partir da conduta posterior das concessionárias em buscar alterar a data-base dos reajustes de acordo com a interpretação do contrato que foi reputada como correta, e solicitando o ressarcimento das diferenças correspondentes aos atrasos pretéritos, o que também resulta na ausência do terceiro pressuposto para a configuração do instituto do *venire contra factum proprium*.

31. Veja-se que, aqui, não se verifica incoerência entre comportamentos sequenciais, uma vez que, bem analisados os fatos, a conduta das concessionárias permaneceu coerente ao longo de todo tempo, caso se enxergue a sua atuação sob a perspectiva finalística de cumprir regularmente o contrato.

32. Isto é, tanto a conduta inicial de reajustar apenas em março, como o comportamento recente de antecipar a data-base do reajuste para fevereiro,

5 SCHREIBER, Anderson. *A proibição de comportamento contraditório. Tutela da confiança e venire contra factum proprium*. São Paulo: Atlas, 2016, p. 86.

visaram sempre ao mesmo objetivo, qual seja, a de aplicar as disposições contratuais, segundo a interpretação que se percebia como correta acerca da sua normatividade.

33. Portanto, tomando como premissa que a coerência deve ser analisada sob o aspecto finalístico, isto é, sob a ótica do resultado pretendido com os comportamentos praticados⁶, não há nem mesmo que se falar em conduta incoerente das concessionárias no caso, que dirá em quebra de confiança legítima despertada na Administração.

34. Por fim, tampouco se vislumbra presente o último pressuposto para a incidência da proibição ao comportamento contraditório, que diz respeito ao dano decorrente da quebra da confiança, pois, ainda que se considere que o Estado tenha criado legítima confiança na reiteração do descumprimento contratual em seu benefício, não celebrou compromissos ou adotou posições diferentes em virtude desta crença, que possam ter lhe gerado prejuízos no momento de sua reversão.

35. Ao contrário, pelo que transparece da instrução processual, o único efeito causado ao longo do tempo pela conduta inicial da concessionária foi a de gerar um enriquecimento sem causa à Administração Pública, sendo que a reversão da situação causa apenas a cessação da situação de benefício indevido ao ente público, não havendo qualquer prejuízo associado.

36. Ante todo o exposto, do ponto de vista jurídico, não me parece ter se configurado a perda do direito das concessionárias ao cálculo correto do reajuste contratual, e aos ressarcimentos não prescritos correspondentes, em virtude da incidência do instituto do *venire contra factum proprium*.

37. Pelos mesmos motivos, também entendo que não se verificou, em concreto, o instituto da *supressio* ou *Verwirkung* (denominação adotada em sua origem germânica), o qual, como destaca a doutrina, não é mais que um caso especial da proibição ao comportamento contraditório, em que a conduta inicial não é comissiva, mas sim omissiva. Nesse sentido se posicionam Anderson Schreiber⁷:

6 “O que se deve analisar é a contradição entre o sentido objetivo da conduta inicial, à luz da confiança que se alega objetivamente despertada por quem invoca o *venire contra factum proprium*, e o sentido objetivo da conduta posterior (ou seja, do resultado que ela pretende obter), à vista da mesma confiança (SCHREIBER, *Op. cit.*, p. 98, grifo nosso).

7 *Op. cit.*, p. 125.

Nesse contexto, não há como se disfarçar a íntima relação entre a *Verwirkung* e o *venire contra factum proprium*. Também a *Verwirkung* tem como núcleo uma contradição a um *factum proprium*, apenas que o *factum proprium* se mostra, em tal caso, como um comportamento omissivo. Na *Verwirkung*, a inadmissibilidade do exercício do direito vem como consequência de ter a conduta omissiva – a inatividade, o retardamento – do titular deste direito gerado em outrem a confiança de que aquele direito não seria mais exercido. O que se tutela é também, na versão hoje mais aceita da *Verwirkung*, a confiança no comportamento coerente daquele que se retardou em fazer valer o seu direito.

Trata-se, portanto, de uma subespécie de *venire contra factum proprium*, caracterizada pelo fato de a conduta inicial ser um comportamento omissivo, um não exercício de uma situação jurídica subjetiva.

38. A partir da descrição acima, o instituto seria em tese aplicável à hipótese sob análise, caso se considere que a conduta inicial das concessionárias em atrasar o repasse dos reajustes foi uma conduta omissiva, enquadrada como o não exercício do seu direito subjetivo a perceber uma remuneração reajustada a partir da data-base prevista nos contratos.

39. Porém, como já argumentado acima, não se pode falar em não exercício consciente do direito ao reajuste pelas concessionárias, ou mesmo na externalização objetiva da intenção de não exercê-lo, passível de gerar uma legítima expectativa na Administração quanto à continuidade do seu não exercício.

40. A questão jurídica aqui é muito semelhante à analisada acima, no que diz respeito à renúncia tácita, posto que, da mesma forma que não se pode renunciar a um direito que não se sabe que tem, também não é possível externar inequivocamente a intenção de não exercê-lo, e tampouco é plausível considerar que este não exercício gerou uma expectativa legítima na contraparte contratual quanto à sua continuidade, quando essa mesma contraparte também não tinha conhecimento da existência do direito sob questão.

41. Sob outro prisma, a doutrina também reconhece espaço muito limitado para a aplicação do instituto da *surrectio* em ordenamentos jurídicos que, como o brasileiro, já possuem uma regulamentação detalhada do instituto da prescrição, enquanto instrumento responsável por delimitar temporalmente o exercício legítimo das pretensões subjetivas. Isso porque, além da potencial burla, pela via interpretativa, a norma objetiva fixada em lei, é difícil sustentar que, na situação em que ao titular do direito já é facultado o seu exercício em um determinado prazo, a omissão durante esse prazo teria gerado expectativa

legítima na contraparte contratual quanto ao seu não exercício até o termo final da prescrição⁸.

42. Nesse sentido, há que se reconhecer que o instituto aplicável para fins de limitar temporalmente o exercício do direito em tela é o da prescrição, o qual, segundo entendimento da Procuradoria Geral do Estado, conta com prazo de cinco anos para casos de reequilíbrio contratual *lato sensu*, como o presente.

43. Com efeito, o Parecer SubG. Cons. n° 83/2018 fixou o entendimento de que, em se tratando de pedidos para recomposição de desequilíbrios gerados pelo incumprimento de disposições contratualmente previstas (reequilíbrios *lato sensu*), incide o prazo prescricional quinquenal previsto no artigo 1° do Decreto federal n° 20.910/1932⁹, nos termos do entendimento consignado no Parecer PA n° 58/2016¹⁰.

44. Assim, entendo que a omissão das concessionárias no exercício do seu direito à efetivação do reajuste na data-base contratual correta deve se sujeitar apenas à limitação temporal decorrente do prazo prescricional aplicável, de cinco anos, não permitindo, s.m.j., concluir pela extinção peremptória e definitiva do seu direito, abrangendo reajustes futuros e diferenças pretéritas, em virtude da configuração do instituto da *supressio*.

45. A propósito, destaco que, tanto no caso da proibição ao comportamento contraditório em sentido estrito, como no caso da *supressio*, o fundamento último para a sua aplicação reside na tutela ao princípio da boa-fé objetiva na relação contratual, o qual restaria violado por parte do próprio Estado, em minha percepção, a partir da utilização de uma exegese oportunista das normas aplicáveis para obstar o exercício de um direito legítimo das concessionárias em fazer valer a disciplina do contrato, tanto para implementar corretamente os reajustes futuros, como para reclamar as diferenças passadas não prescritas.

8 SCHREIBER, Op. cit., p. 127.

9 “Art. 1° As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem”.

10 Nos termos do despacho de aprovação do Parecer PA n° 58/2016 pelo então Procurador Geral do Estado: “Aprovo o Parecer PA n° 58/2016, que conclui ser aplicável o prazo de prescrição quinquenal nas pretensões de ressarcimento de enriquecimento sem causa e de reparação civil formuladas contra a Fazenda Pública, por ter o Superior Tribunal de Justiça uniformizado o entendimento pela aplicação do Decreto n° 20.910/32, que deve prevalecer sobre o prazo trienal previsto no Código Civil”.

46. Com efeito, isso se torna ainda mais premente à luz da disciplina dos contratos, que dispõem expressamente que a falha no exercício e/ou renúncia a direitos contratuais devem ser interpretados restritivamente, não devendo abranger posições jurídicas futuras ou não afetadas por essas ações e, especificamente no caso da renúncia, apenas é admitida se manifestada por escrito. É o que se extrai da literalidade da cláusula 55.4 dos contratos, abaixo reproduzida:

55.4. A (a) falha em uma ou mais ocasiões de uma Parte na (i) solicitação de cumprimento de quaisquer termos, obrigações ou condições estabelecidos neste Contrato, ou (ii) no exercício de qualquer direito ou preferência a ela conferido por este Contrato; assim como (b) qualquer renúncia de uma das Partes quanto a uma violação de termos, obrigações ou condições estabelecidas neste Contrato, não poderá ser considerado como um perdão ou novação para demais violações, obrigações ou condições, direitos ou privilégios estabelecidos neste Contrato, os quais permanecerão vigentes e produzindo seus devidos efeitos. O exercício parcial ou isolado dos direitos e obrigações previstos aqui não impede o exercício futuro dos demais direitos e obrigações aqui previstos.

55.4.1. A renúncia de uma Parte quanto a qualquer direito não será válida caso não seja manifestado por escrito e deverá ser interpretada restritivamente, não permitindo sua extensão a qualquer outro direito ou obrigação estabelecido neste Contrato.

47. Finalmente, respondendo à última dúvida suscitada pela Administração, destaco que o expediente já se encontra suficientemente instruído, inclusive com requerimentos detalhados formulados pelas concessionárias, considerando o histórico de contraditório para fins de equacionar as diferenças decorrentes da aplicação da sistemática de reajuste contratual. Deste modo, parece-me que se pode prescindir da notificação das concessionárias para apresentar um novo requerimento na forma da cláusula 24.6 dos contratos, devendo a Administração, no entanto, conferir o exato valor a ser reequilibrado, à luz dos elementos informacionais constantes dos autos e outros que se fizerem necessários, considerando as diferenças decorrentes da eventual não aplicação da metodologia e data-base corretas nos reajustes passados, na forma recomendada pelo Parecer NPT nº 59/2023 e pela Cota NPT nº 28/2023.

48. Assim, respondendo à consulta formulada pela UACPPP, é possível concluir que:

(i) não há amparo jurídico para que o Poder Concedente, com base no princípio da boa-fé objetiva e institutos correlatos, ou mesmo a partir do reconhecimento de uma suposta renúncia tácita do direito pelos seus titulares, deixe de pagar as diferenças verificadas nos reajustes passados em virtude da aplicação incorreta

da disciplina encartada nos contratos de PPP firmados com as concessionárias Inova Saúde Sorocaba SPE SA e Inova Saúde São Paulo SPE AS – ou cobrar as diferenças eventualmente constatadas em favor do Estado –, desde que não estejam prescritas, assim como não há amparo jurídico para obstar a aplicação da sistemática contratualmente prevista nos reajustes futuros, conforme detalhada no Parecer NPT nº 59/2023;

(ii) constatando-se, definitivamente, diferenças em favor das concessionárias em virtude da aplicação incorreta da sistemática e data-base nos reajustes pretéritos, a situação em tela se enquadra como desequilíbrio contratual decorrente do incumprimento de disposições contratuais, a ser reequilibrado na forma do contrato no que diz respeito aos impactos decorrentes de fatos geradores não alcançados pelo prazo prescricional de cinco anos, contado a partir dos respectivos requerimentos administrativos das concessionárias que apontaram as mencionadas diferenças e reclamaram os ressarcimentos correspondentes.

É o parecer, que encaminho ao i. Procurador do Estado Coordenador deste Núcleo de Parcerias e Transportes, com proposta de dispensa da submissão dos autos à D. Subprocuradora Geral da Consultoria Geral, em virtude de tratar-se de ato de gestão contratual que não demanda a celebração de termo de aditamento, conforme disposto no artigo 1º, inciso II, a, da Ordem de Serviço SubG-Cons nº 1, de 19 de agosto de 2022, que regulamenta a Portaria SubG-Cons nº 3, de 11 de agosto de 2022.¹¹

São Paulo, 26 de julho de 2023.

IAGO OLIVEIRA FERREIRA

Procurador do Estado

11 “Artigo 1º - Ficam dispensados de apreciação e aprovação, pelo Subprocurador Geral da Consultoria Geral, as manifestações e pareceres elaborados pelo Núcleo de Parcerias e Transportes, que tenham por objeto consultas envolvendo os projetos de acompanhamento do núcleo e relativas a: (...) II – atos de gestão contratual que: a) não demandem a celebração de termo de aditamento”.

PROCESSO: 024.00051834/2023-09

INTERESSADO: Unidade de Acompanhamento dos Contratos de Parcerias Públicas Privadas UACPPP

ASSUNTO: Aplicação dos reajustes previstos na Cláusula Vigésima Quinta dos Contratos de Concessão Administrativa PPP nº 01 e 02/2014 - Hospital Estadual de Sorocaba, Hospital Estadual de São José dos Campos e HCRSM.

PARECER: NPT n.º 124/2023

Aprovo o **Parecer NPT nº 124/2023**, por seus próprios fundamentos.

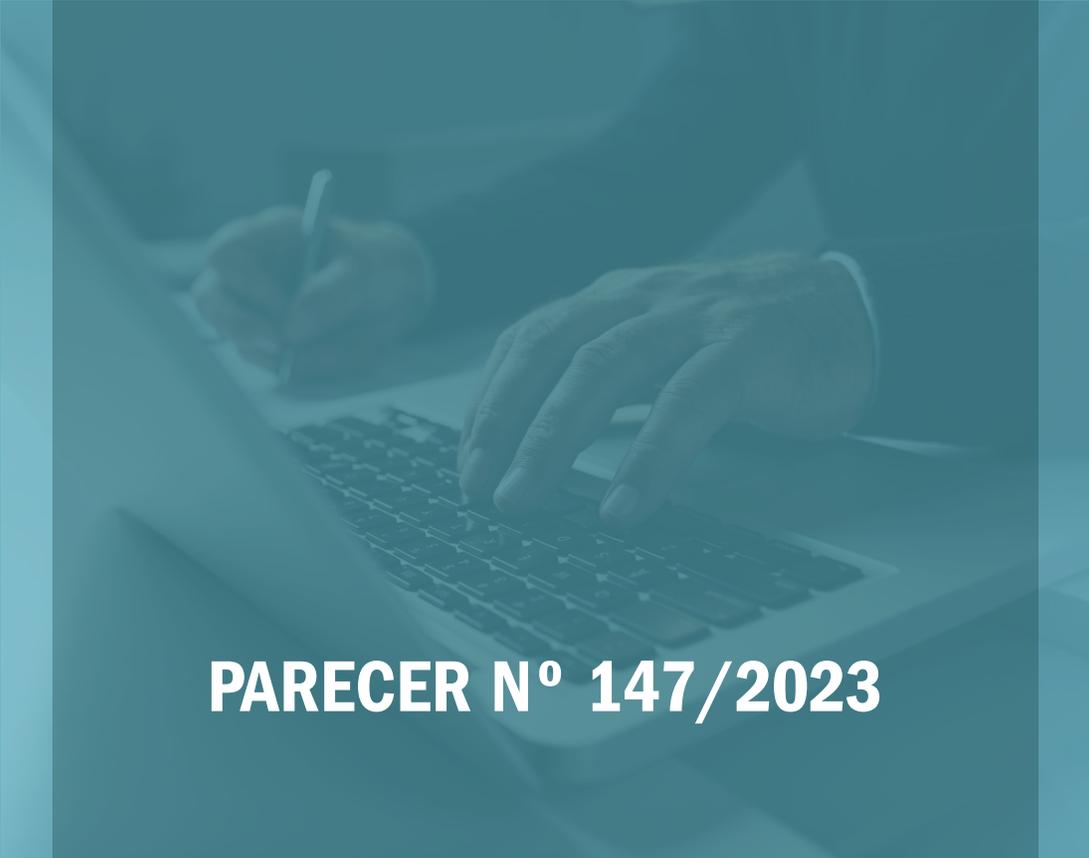
Devolvam-se os autos à Secretaria da Saúde, aos cuidados da Unidade de Acompanhamento dos Contratos de Parcerias Público-Privadas - UACPPP.

São Paulo, 26 de julho de 2023.

GUILHERME MARTINS PELLEGRINI

Procurador do Estado

Respondendo pela Coordenação do Núcleo de Parcerias e Transportes



PARECER N° 147/2023

PROCESSO: 021.00000536/2023-27
PARECER NPT N.º 147/2023

CONTRATO ADMINISTRATIVO. Contrato de Concessão n° 003/2018, firmado pelo Estado de São Paulo, atualmente representado pela Secretaria de Parcerias em Investimentos, e a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.

PARECER NPT Nº 147/2023

- PROCESSO:** 021.00000536/2023-27
- INTERESSADO:** Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.
- PARECER:** NPT n.º 147/2023
- EMENTA:** CONTRATO ADMINISTRATIVO. Contrato de Concessão nº 003/2018, firmado pelo Estado de São Paulo, atualmente representado pela Secretaria de Parcerias em Investimentos, e a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A. Desequilíbrio econômico-financeiro em decorrência da perda de receita tarifária provocada pela contabilização de demanda real em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, nos anos de 2020, 2021 e 2022 e no primeiro trimestre de 2023. Aplicação do mecanismo de compartilhamento do risco de demanda que independe do fato ensejador da variação da demanda real em relação à demanda projetada. Cláusula 48.2 do Contrato. Compartilhamento do risco de demanda independentemente do período relativo à pandemia de Covid-19, sempre que contabilizada demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada. Necessidade de consideração de todas as deduções contratuais aplicáveis à receita tarifária, incluindo as relativas à aplicação do Coeficiente de Mensuração de Desempenho da Concessão (“CMD”), nos termos da Cláusula 20.6.2 do Contrato de Concessão. Os valores não arrecadados pela Concessionária, a título de Tarifa de Remuneração, deverão ser considerados de acordo com a tarifa devidamente reajustada de acordo com a fórmula constante da Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão. Ajuste inflacionário da moeda, para fins do fluxo de caixa marginal, que deve ser realizado mediante aplicação do IPCA, nos termos da Cláusula 50.5.6, e não da fórmula de reajuste da Tarifa de Remuneração. Necessidade de ajustes à minuta de termo

aditivo modificativo. Proposta de retorno dos autos à origem para prosseguimento de acordo com os apontamentos e recomendações constantes do opinativo.

Sr. Procurador do Estado Coordenador;

1. Trata-se de proposta de celebração de termo aditivo modificativo ao Contrato de Concessão nº 003/2018, firmado pelo Estado de São Paulo, atualmente representado pela Secretaria de Parcerias em Investimentos, e a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A., visando a reconhecer o desequilíbrio econômico-financeiro e a promover o correspondente reequilíbrio contratual, em favor da Concessionária, em decorrência da perda de receita tarifária provocada pela contabilização de demanda real em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, nos quatro trimestres de 2020, 2021 e 2022, bem como no primeiro trimestre de 2023.

2. Inicialmente, a Concessionária apresentou pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão em razão dos efeitos provocados pela pandemia de Covid-19 sobre a demanda do serviço concedido, até a publicação da Portaria nº 913, de 22 de abril de 2022, do Ministério da Saúde, a qual declarou o encerramento da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (“ESPIN”) decorrente do novo coronavírus, nas seguintes comunicações:

- (i) Carta MOB-276/2020, de 09.09.2020, relativa ao primeiro e ao segundo trimestre de 2020 (fls. 02/22);
- (ii) Carta MOB-388/2020, de 23.12.2020, relativa ao terceiro trimestre de 2020 (fls. 24/27);
- (iii) Carta MOB-092/2021, de 25.03.2021, relativa ao quarto trimestre de 2020 (fls. 29/32);
- (iv) Carta MOB-206/2021, de 25.06.2021, relativa ao primeiro trimestre de 2021 (fls. 33/36);
- (v) Carta MOB-317/2021, de 22.09.2021, relativa ao segundo trimestre de 2021 (fls. 37/40);
- (vi) Carta MOB-416/2021, de 20.12.2021, relativa ao terceiro trimestre de 2021 (fls. 41/44);
- (vii) Carta MOB-080/2022, de 17.03.2022, relativa ao quarto trimestre de 2021 (fls. 45/72); e
- (viii) Carta MOB-328/2022, de 27.09.2022, relativa a todo o período da pandemia de Covid-19, abrangendo desde o primeiro trimestre de 2020 até o segundo trimestre de 2022 (fls. 81/90).

2.1. Posteriormente, a Concessionária, por meio da Carta MOB- 416/2022, de 23.12.2022 (fls. 73/80), e da Carta MOB-184/2023, de 16.06.2023 (fls. 110/121), complementou o pedido com os dados relativos ao terceiro trimestre de 2022 e ao primeiro trimestre de 2023, respectivamente.

3. Em 02.06.2023, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro da Comissão de Monitoramento das Concessões e Permissões dos Serviços de Transportes Públicos Metropolitanos de Passageiros (“CMCP”) elaborou Parecer Técnico Econômico-Financeiro sobre os pedidos de reequilíbrio econômico-financeiro apresentados pela Concessionária (fls. 91/105).

3.1. Na oportunidade, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro reconheceu a existência de desequilíbrio contratual, a ser reequilibrado em favor da Concessionária, mediante a aplicação das regras contratuais de compartilhamento do risco de demanda entre a Contratada e o Poder Concedente, nos seguintes termos:

“[A]pós a emergência da COVID em 2020, a demanda efetiva representou, já no primeiro trimestre, 59% da demanda projetada em contrato. Ou seja, a partir do primeiro trimestre de 2020, considerando a subcláusula 48.9 do contrato, surgiu a necessidade de demonstração de ocorrência inequívoca de desequilíbrio.

Neste sentido, considerando a pujança do efeito da pandemia sobre a concessão, entendemos que a visualização gráfica do comportamento da demanda mensal de passageiros já é suficiente à demonstração do impacto causado na concessão e, considerando que a remuneração da concessão é baseada em tarifa de remuneração por passageiro, demonstra-se também o impacto nas receitas e nos resultados financeiros da concessão: [...]

Quanto ao prazo e duração do evento, verifica-se que a pandemia se iniciou no primeiro trimestre de 2020. A contratada apresentou correspondências referindo-se aos efeitos do flagelo com base na arrecadação ocorrida até o segundo trimestre de 2022. Efetivamente, considerando a finalização da emergência trazida pela ANVISA no período e a queda de grande parte das restrições, tal marco final parece possível de aplicação.

Contudo, a contratada apresentou pedidos de reconhecimento de desequilíbrio para o período posterior ao 2º trimestre sem, entretanto, vincular tais pedidos a pandemia de COVID-19, uma vez, ao que parece, que este evento foi considerado finalizado. Tal interpretação da contratada parece congruente com sua tese, todavia, não foi apresentada pela contratada nos pleitos posteriores ao COVID-19 a causa do não atingimento, motivação solicitada no contrato.

Ora, entende-se que, a princípio, a afluência de repetidos períodos posteriores à pandemia com níveis de demanda mais baixos, mesmo que não tenha ocorrido pela pandemia em si, já que esta havia acabado, advém de uma mudança no

comportamento da sociedade e dos usuários demandantes do serviço. Ou seja, permanece a inexistência de responsabilidade da contratada nos níveis de demanda que vem sendo medidos na concessão.

Por conseguinte, entende-se que, adotando a interpretação proposta de manutenção da utilização dos mecanismos de mitigação de demanda e de solidariedade entre as partes também para os períodos posteriores à pandemia – nos marcos temporais propostos pela contratada –, também inexistem condições agravantes ou atenuantes que importariam na assunção de risco pela contratada referente aos valores inferiores a 60%. Tal premissa, contudo, ao afastar parcialmente a necessidade de delimitação de evento específico causador de desequilíbrio para o período posterior à COVID-19, parece bem se amoldar à análise jurídica posterior.

Assim sendo, propõe-se o tratamento conjunto, nestes autos, dos trimestres posteriores à emergência de pandemia na ANVISA que tenham também apresentado demanda inferior a 60% da demanda projetada em contrato. Ou seja, o período proposto neste relatório finda-se em março de 2023 – 1º trimestre do ano corrente com as mesmas condições de aplicação do mecanismo de mitigação e demanda usual e adicional” (g.n.) (fls. 93/95).

3.2. No mesmo opinativo técnico, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro também se manifestou a respeito de ponderação feita pela Consultoria Jurídica da Secretaria dos Transportes Metropolitanos, no Parecer CJ/STM nº 46/2020, o qual abordou o tratamento jurídico a ser dado à aplicação do mecanismo contratual de compartilhamento do risco de demanda entre o Poder Concedente e a Concessionária, em vista dos efeitos causados pela pandemia de Covid-19, nos seguintes termos:

“18. [N]ão resta claro no contrato se, na hipótese de o número de passageiros transportados ultrapassar os limites da chamada banda de demanda, para mais ou para menos, se, quando do cálculo do desequilíbrio econômico financeiro do contrato previsto na Cláusula 48.9, deverá ser considerado apenas os impactos econômico-financeiros resultantes da variação da demanda aquém do patamar de 60% do quanto projetado, ou além do patamar de 140% do quanto projetado, ou se, ao revés, deve ser considerada a totalidade dos impactos econômico-financeiros causados por uma demanda excepcionalmente destoante da que havia sido considerada quando da estruturação do projeto de concessão, incluindo-se nos cálculos, em consequência, também os impactos econômico-financeiros já compensados – nesta hipótese, a título meramente provisório – pelo mecanismo previsto na Cláusula 48.

[...]

21. Nesta esteira, entendo que a própria excepcionalidade da situação capaz de levar a demanda real a patamares tão distantes da demanda projetada inviabiliza que se defina – de antemão, de forma definitiva (para o restante do contrato) e independentemente de uma prévia análise técnica – se, independentemente das

razões que tenham levado o número de passageiros para patamares tão distintos do quanto projetado, e independentemente da aferição do efetivo patamar de variação em relação aos limites previstos na banda de demanda, o pagamento decorrente de tal mecanismo deverá ser tomado, para a parcela de variação de demanda que se situar no interior da banda prevista na Cláusula 48, como uma compensação definitiva, ou se, quando superados estes limites mínimos ou máximos, o procedimento de reequilíbrio econômico-financeiro deverá calcular a recomposição do equilíbrio contratual como um todo, incluindo a avaliação da suficiência, ou eventual excessividade, do mecanismo contratual previsto na Cláusula 48. [...]

23. De rigor reconhecer, portanto, que as premissas adotadas para a modelagem de tal mecanismo contratual são de caráter econômico-financeiro, sendo a análise jurídica feita a posteriori”.

3.3. A esse respeito, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro adotou a premissa de que a lógica de compartilhamento do risco de demanda estabelecida no Contrato de Concessão deve ser mantida, mesmo diante dos efeitos provocados pela pandemia de Covid-19, de modo a somente se imputar totalmente ao Poder Concedente o risco de frustração de arrecadação de receita tarifária quando a demanda real atingir patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, considerando-se definitivamente realizadas as compensações decorrentes da aplicação do mecanismo contratual de compartilhamento do risco entre o Poder Concedente e a Concessionária nas demais bandas de demanda, nos seguintes termos:

“[D]ialogando com as questões postas pela CJ em seu parecer supracitado, entende-se, quanto aos mecanismos de mitigação de demanda da cláusula 48, que **não há razão para que não seja mantida a matriz de risco para as faixas de atingimento de demanda já abarcadas pelo regramento contratual de mitigação.** Ou seja, **não parece razoável considerar que o Estado assuma, em tais faixas, risco de demanda maior ou menor do que o estipulado no contrato,** visto não haver fatores agravantes como, por exemplo, culpabilidade de quaisquer das partes ou condição que tenha atingido somente o setor em que se insere a contratada. [...]

Já em relação a faixa de demanda inferior a 60%, a princípio não parece haver falar em solidariedade considerando que a gradação de distribuição de risco advinda do próprio contrato já parece caminhar nesta direção e considerando a incrementalidade do risco assumido pelo Poder Concedente paulatinamente em relação ao desvio da projeção de contrato. Reserva-se, entretanto, a futura análise jurídica pelas áreas responsáveis considerando que as premissas propostas também envolvem tal matéria” (g.n.) (fls. 97/98).

3.4. Considerando essas premissas, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro reconheceu a existência de desequilíbrio contratual, a ser reequilibrado em favor da Concessionária, no valor de R\$ 95.529.293,63 (noventa e cinco

milhões, quinhentos e vinte e nove mil, duzentos e noventa e três reais e sessenta e três centavos), na data-base contratual, equivalente ao valor atualizado de R\$ 176.765.538,94 (cento e setenta e seis milhões, setecentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e trinta e oito reais e noventa e quatro centavos), na data-base de fevereiro/2023 (fl. 104).

4. Em 19.06.2023, a Concessionária, por meio da Carta MOB- 189/2023, manifestou-se a respeito do Parecer Técnico Econômico-Financeiro elaborado pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP (fls. 122/136).

4.1. Na oportunidade, a Concessionária discordou de algumas das premissas adotadas no Parecer Técnico Econômico-Financeiro¹, porém, exclusivamente para os fins deste processo, anuiu com o valor apurado pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro, desde que retificado erro material verificado no cálculo então realizado (os valores do desequilíbrio nos meses de outubro/2022 a março/2023 não foram considerados nos cálculos), a fim de que seja reconhecido que o valor atualizado do desequilíbrio econômico-financeiro equivale a R\$ 185.190.957,46 (cento e oitenta e cinco milhões, cento e noventa mil, novecentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos), na data-base de fevereiro/2023.

4.2. Na mesma ocasião, a Concessionária também informou as premissas do tratamento contábil e tributário a ser dado ao processo de reequilíbrio econômico-financeiro, o que, considerando a incidência de tributos sobre a renda, resultaria no valor bruto de R\$ 280.592,359,79 (duzentos e oitenta milhões, quinhentos e noventa e dois mil, trezentos e cinquenta e nove reais e setenta e nove centavos), nos seguintes termos:

“Conforme indicado no item “4. Valor de desequilíbrio” do já referido Parecer Técnico, não foi considerado tributo direto sobre as receitas tarifárias. Contudo, destaca-se que haverá incidência de Imposto de Renda na alíquota de 34% sobre o VPL de R\$ 185.190.957,46 na base de fevereiro de 2023, já considerando a correção do erro material apontado no Apêndice I. Assim, o valor bruto a ser reequilibrado é de R\$ 280.592.359,79 na base de fevereiro de 2023, correspondendo a uma diferença de R\$ 95.401.402,33 em relação ao VPL. Com base no disposto, a Concessionária

1 A Concessionária argumenta que, diferentemente do sugerido no parecer técnico, a aplicação do mecanismo contratual de compartilhamento do risco de demanda independe da comprovação da razão causadora da variação da demanda real em relação à demanda projetada, a qual nem sequer deve estar atrelada a um evento de caso fortuito ou força maior, bastando apenas a constatação de demanda real em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada para que se materialize desequilíbrio contratual a ser reequilibrado em favor da Concessionária.

ria solicita o pagamento integral em pecúnia do valor bruto do desequilíbrio, no mesmo ano de seu reconhecimento por essa Comissão. Caso o desequilíbrio não seja pago integralmente, ressaltamos a importância de que seja realizado o aporte mínimo da diferença de R\$ 95.401.402,33 para pagamento dos devidos tributos, de forma que não haja impacto financeiro negativo no caixa da Concessionária, uma vez que o pagamento do tributo em caso como o ora em comento há de ocorrer no lançamento contábil em seu balanço financeiro do montante total a ser reequilibrado, a saber, quando da formalização do correspondente termo aditivo. Um aspecto adicional a ser pontuado é que também não está sendo considerado qualquer valor a título de ISS/ICMS, dado o tratamento atual dispensado às receitas tarifárias e demais relacionadas à remuneração pela prestação do serviço, e não está sendo considerado nenhum valor a título de contribuições ao PIS e Cofins, neste caso, tendo em vista a aplicação do art. 1º da Lei Federal nº 12.860, de 11 de setembro de 2013. A eventual incidência destes tributos modificaria o valor total do desequilíbrio apurado e, neste contexto, entendemos ser necessária a posterior inclusão de cláusula contratual prevendo o recálculo do valor do desequilíbrio caso, por qualquer motivo, venham a ser exigidos tais tributos sobre o valor a ser reequilibrado à Concessionária, como de praxe”.

5. Em 31.07.2023, a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (“FIPE”) concluiu o Relatório Técnico de Avaliação do processo de reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão (fls. 159/193 e 195/215).

5.1. Nessa oportunidade, a FIPE certificou a existência do erro material apontado pela Concessionária no cálculo realizado pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP, retificando, inclusive, os fatores de reajuste então utilizados pela Unidade, bem como confirmou a proposta de tratamento contábil e tributário apresentada pela Contratada, concluindo pela existência de desequilíbrio contratual, a ser reequilibrado em favor da Concessionária, pelo valor bruto de R\$ 280.701.438,67 (duzentos e oitenta milhões, setecentos e um mil, quatrocentos e quarenta e oito reais e sessenta sete centavos).

6. Em 04.08.2023, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP anuiu com as manifestações da Concessionária e da FIPE a propósito do Parecer Técnico Econômico-Financeiro anteriormente apresentado (fls. 216/222).

6.1. Na ocasião, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro apresentou as modalidades de reequilíbrio econômico-financeiro cabíveis no caso concreto, com considerações especiais a respeito do reequilíbrio mediante o emprego de verbas do Tesouro do Estado, nos seguintes termos:

“13. [E]ntende-se que a modalidade de reequilíbrio a ser detalhada no momento é o ressarcimento à Concessionária.

13.1 O valor de reequilíbrio a ser pago na modalidade é de R\$ 280.701.438,67, conforme demonstrado no Anexo ao Processo SEI_021.00000185_2023_54 – G1_P2_M1_L5e17_P3.B – (3851774). Tal valor poderia ser pago imediatamente em relação à emissão dos relatórios e pareceres apresentados nos autos.

13.2 Alternativamente, considerando a condição de pagamento no presente ano fiscal do valor mínimo relativo à incidência tributária, conforme sugestão da contratada, o reequilíbrio dar-se-ia através de pagamento no presente ano de R\$ 95.438.489,15 complementado por pagamentos adicionais perfazendo R\$ 185.262.949,52.

13.3 A título de exemplo, trazemos divisão dos valores e possíveis prazos de pagamento:

- Parcela Única de R\$ R\$ 280.701.438,67 ou · Parcela inicial de R\$ 95.438.489,15 a ser paga em 2023;
- Parcela adicional de R\$ 92.631.474,76 a ser paga em 2024, atualizada de acordo com os reajustes tarifários, no mês destes, e TIR do evento, nos aniversários do contrato transcorridos;
- Parcela adicional de R\$ 92.631.474,76 a ser paga em 2025, atualizada de acordo com os reajustes tarifários, no mês destes, e TIR do evento, nos aniversários do contrato transcorridos.

13.4 Considerando, contudo, que o contrato tem aniversário em agosto, já se presume que será necessária capitalização da taxa de retorno apurada para o evento (5,45%) até a assinatura do aditivo em estudo, resultando nos seguintes valores:

- Parcela única de R\$ 295.999.667,08 ou
- Parcela inicial de R\$ 100.639.886,80 a ser paga em 2023;
- Parcela adicional de R\$ 97.679.890,14 a ser paga em 2024, atualizada de acordo com os reajustes tarifários, no mês destes, e TIR do evento, nos aniversários do contrato transcorridos;
- Parcela adicional de R\$ 97.679.890,14 a ser paga em 2025, atualizada de acordo com os reajustes tarifários, no mês destes, e TIR do evento, nos aniversários do contrato transcorridos” (fls. 220/221).

6.2. De todo modo, a Divisão de Controle Econômico e Financeiro ressaltou a necessidade de manifestação deste Núcleo de Parcerias e Transportes quanto às “premissas e interpretações adotadas, em especial aquelas relacionadas com a aplicação do mecanismo de compartilhamento de demanda do contrato, conforme explanação ofertada no Parecer Técnico” (fl. 219).

7. Em 09.08.2023, o Sr. Coordenador Substituto da CMCP encaminhou o feito ao Sr. Chefe de Gabinete da Secretaria de Parcerias em Investimentos

(fls. 223/224), visando à submissão dos autos a este Núcleo de Parcerias em Investimentos, para manifestação nos termos propostos pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro, bem como para análise da minuta de termo aditivo modificativo juntada ao expediente (fls. 225/229).

8. Em seguida, o Sr. Chefe de Gabinete da Secretaria de Parcerias em Investimentos solicitou a análise deste Núcleo de Parcerias e Transportes (fls. 230/231), o qual dispõe de competência para tanto, nos termos da Portaria SubG-Cons nº 03, de 13 de agosto de 2022, com a redação dada pela Portaria SubG-Cons nº 03, de 12 de janeiro de 2023².

É o relatório. Opino.

9. A Cláusula Quadragésima Oitava (“Risco de demanda”) do Contrato de Concessão estabelece um mecanismo contratual de compartilhamento do risco de não-realização da demanda projetada entre o Poder Concedente e a Concessionária³.

9.1. Em princípio, esse mecanismo envolve a realização de ajustes extraordinários à receita devida à Contratada em decorrência da Tarifa de Remuneração, em caso de variação da demanda real trimestral em relação à demanda projetada no mesmo período, conforme as projeções constantes das Cláusulas 48.10 e 48.11 do Contrato de Concessão, na forma disciplinada nas Cláusulas 48.16⁴ e 48.17⁵ do Contrato.

2 “Artigo único - Fica designado o Núcleo de Parcerias e Transportes para exercer as atividades de consultoria e assessoramento jurídico à Secretaria de Parcerias em Investimentos, enquanto não for instalada Consultoria Jurídica específica”.

3 “48.1.0 risco de não-realização da DEMANDA PROJETADA, constante da Cláusula 48.10 ou Cláusula 48.11, será compartilhado entre o PODER CONCEDENTE e a CONCESSIONÁRIA, nos termos previstos nesta Cláusula”.

4 “48.16. Os ajustes nas receitas da CONCESSIONÁRIA, em função do mecanismo de mitigação do risco de demanda, serão efetuados até o 5º dia útil do mês subsequente ao trimestre considerado para efeito de verificação”.

5 “48.17. O valor Md será pago no decorrer do trimestre subsequente, iniciando-se no dia seguinte ao de sua apuração, em parcelas diárias e iguais”.

9.2. Nesse sentido, segundo as Cláusulas 48.4⁶, 48.5⁷, 48.6⁸, 48.7⁹ e 48.8¹⁰ do Contrato de Concessão, na hipótese de a demanda real trimestral ser contabilizada entre: (i) 90% (noventa por cento) e 110% (cento e dez por cento) da demanda projetada, não deve haver nenhum ajuste; (ii) 90% (noventa por cento) e 80% (oitenta por cento) ou 80% (oitenta por cento) e 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, deve haver um ajuste para mais; e (iii) 110% (cento e dez por cento) e 120% (cento e vinte por cento) ou 120% (cento e vinte por cento) e 140% (cento e quarenta por cento), deve haver um ajuste para menos, de acordo com as fórmulas de cálculo estabelecidas no Contrato.

9.3. Para além disso, a Cláusula 48.9 do Contrato de Concessão prevê que, na hipótese de a demanda real trimestral ser contabilizada em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) ou superior a 140% (cento e quarenta por cento) da demanda projetada para o período, está caracterizado o desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato, sendo, portanto, cabível o correspondente reequilíbrio, em favor da Concessionária ou do Poder Concedente, conforme o caso¹¹.

6 “48.4. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja entre 90% (noventa por cento) e 110% (cento e dez por cento), inclusive, da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, não haverá nenhum ajuste extraordinário à receita decorrente da TARIFA DE REMUNERAÇÃO”

7 “48.5. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja entre 90% (noventa por cento) e 80% (oitenta por cento), inclusive, da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, haverá ajuste extraordinário para mais na receita decorrente da TARIFA DE REMUNERAÇÃO, mediante aplicação da seguinte fórmula: [...]”.

8 “48.6. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja entre 80% (oitenta por cento) e 60% (sessenta por cento), inclusive, da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, haverá ajuste extraordinário para mais na receita decorrente da TARIFA DE REMUNERAÇÃO, mediante aplicação da seguinte fórmula: [...]”.

9 “48.7. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja entre 110% (cento e dez por cento) e 120% (cento e vinte por cento), inclusive, da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, a receita decorrente da TARIFA DE REMUNERAÇÃO será ajustada para menos, mediante aplicação da seguinte fórmula: [...]”

10 “48.8. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja entre 120% (cento e vinte por cento) e 140% (cento e quarenta por cento), inclusive, da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, as receitas decorrentes da TARIFA DE REMUNERAÇÃO serão ajustadas para menos, mediante aplicação da seguinte fórmula:”.

11 “48.9. Caso a demanda trimestral real contabilizada esteja abaixo de 60% (sessenta por cento) ou acima de 140% (cento e quarenta por cento) da DEMANDA PROJETADA para o período, nos termos da Cláusula 48.10 ou da Cláusula 48.11, caberá a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro, com

9.4. Nesse sentido, caso a demanda trimestral alcance algum desses patamares, impõe-se a abertura de processo de reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, sendo, de todo modo, possível que, paralelamente, promova-se a mitigação do desequilíbrio mediante a manutenção dos ajustes cabíveis na receita da Concessionária, de acordo com o mecanismo previsto nas Cláusulas 48.4 a 48.8, 48.16 e 48.17¹².

9.5. Nesse contexto, foi instaurado o presente processo administrativo, nos termos exigidos pela Cláusula 48.9 do Contrato de Concessão, uma vez que, conforme relatado alhures, constatou-se a contabilização da demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada nos anos de 2020, 2021 e 2022, bem como no primeiro trimestre de 2023, o que, a rigor, implica a ocorrência de desequilíbrio contratual a ser reequilibrado em favor da Concessionária.

10. Esclarecidas as linhas básicas do contexto contratual pertinente ao caso concreto, passa-se à análise das premissas adotadas pelos atos administrativos praticados ao longo do presente autuado, conforme o requerido pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP (fls. 216/222).

10.1. De todo modo, ressalta-se que esta manifestação se circunscreve aos aspectos jurídicos da matéria telada, escapando à competência estritamente jurídica deste órgão consultivo a análise das premissas e metodologias técnicas e econômico-financeiras pertinentes à mensuração do desequilíbrio econômico-financeiro e do correspondente reequilíbrio contratual de que trata este expediente.

11. Primeiramente, cabe esclarecer que a aplicação do mecanismo de compartilhamento do risco de demanda de que trata a Cláusula Quadragésima Oitava (“Risco de demanda”) do Contrato de Concessão, seja para a realização de ajustes extraordinários na receita tarifária devida à Concessionária, de acordo

a observância de todos os procedimentos necessários à demonstração inequívoca de seu cabimento, seja em favor da CONCESSIONÁRIA, seja em favor do PODER CONCEDENTE”.

12 Esse ponto foi esclarecido pela Consultoria Jurídica da Secretaria dos Transportes Metropolitanos, no Parecer CJ/STM nº 46/2020, nos seguintes termos: “17. Outrossim, mesmo quando ultrapassados tais limites da banda de demanda [previstos na Cláusula 48.9], entendo que a sistemática de pagamento estabelecida no contrato, nos termos das Cláusulas 48.16 e 48.17, indica que a necessidade de abertura de um procedimento de reequilíbrio econômico-financeiro não obsta a manutenção do mecanismo de compartilhamento de demanda, inclusive na hipótese do número de passageiros transportados ultrapassar os limites de 60% e 140% da demanda estimada”.

com as bandas de demanda previstas nas Cláusulas 48.4 a 48.8, na forma das Cláusulas 48.16 e 48.17, seja para a caracterização de desequilíbrio contratual e a realização do respectivo reequilíbrio econômico-financeiro, nos termos da Cláusula 48.9, independente do fato ensejador da variação da demanda real em relação à demanda projetada, conforme o expressamente previsto na Cláusula 48.2 do Contrato¹³.

11.1. Em outras palavras, em que pese o presente expediente ter sido instaurado a partir de comunicações da Concessionária em que relatados os efeitos da pandemia de Covid-19 sobre a demanda do serviço concedido, o reconhecimento do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão independente de a variação da demanda real em relação à demanda projetada apurada neste autuado estar ou não relacionada ao referido contexto pandêmico.

11.2. Isso porque, de acordo com a matriz de riscos especificamente instituída pelo referido mecanismo contratual de compartilhamento do risco de demanda, o evento de desequilíbrio sob responsabilidade do Poder Concedente no caso em análise, a ser identificado nos termos da Cláusula 50.4.1 do Contrato de Concessão¹⁴, não consiste na ocorrência de episódio de caso fortuito ou força maior, ou qualquer outra circunstância relacionada à teoria das áleas contratuais, mas na própria contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, nos termos da Cláusula 48.9 do Contrato.

11.3. Por esse motivo, para o reconhecimento do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão e a realização do correspondente ree-

13 “48.2.A aplicação do mecanismo de compartilhamento previsto nesta Cláusula independente do fato ensejador da variação da DEMANDA PROJETADA, não havendo cabimento de qualquer pleito de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro adicional em favor de quaisquer das PARTES, inclusive em razão dos eventos a seguir listados: (i) inclusão de novas linhas no SISTEMA METROFERROVIÁRIO; (ii) inclusão, exclusão ou alteração do itinerário de linhas dos serviços de transporte público coletivo de passageiros sobre pneus, seja de competência estadual ou municipais; (iii) alteração das condições socioeconômicas em relação às quais a demanda foi projetada pela ADJUDICATÁRIA; (iv) surgimento de outros modais de transporte coletivo de passageiros; e (v) fatos caracterizáveis como caso fortuito ou força maior”.

14 “50.4. Quando o pedido de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro for iniciado por requerimento da CONCESSIONÁRIA, o pedido deverá ser devidamente fundamentado, e estar acompanhado de todos os documentos necessários à demonstração do cabimento do pleito, inclusive quanto à: 50.4.1. Identificação precisa do evento de desequilíbrio, acompanhado, quando pertinente, de evidência da responsabilidade do PODER CONCEDENTE”.

quilíbrio contratual, é irrelevante o fato de a Concessionária não ter indicado a causa da variação da demanda no período posterior à pandemia de Covid-19, conforme inicialmente destacado pelo Parecer Técnico Econômico-Financeiro da Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP (fl. 94),, o que, inclusive, foi posteriormente reconhecido pela referida área técnica (fl. 217).

11.4. De todo modo, cabe observar que a Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP incorporou o período posterior à pandemia de Covid-19 no cálculo do desequilíbrio econômico-financeiro apurado neste autuado, razão pela qual a Concessionária anuiu com o valor então alcançado, ressaltando apenas um simples erro material, que já foi corrigido no Relatório Técnico de Avaliação da FIPE (fls. 195/215), o qual foi ratificado pela referida área técnica (fls. 216/222).

11.5. Sendo assim, caso inexistam outras divergências conceituais entre a Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP e a Concessionária, recomenda-se a supressão, da minuta de termo aditivo modificativo acostada aos autos, das previsões segundo as quais os fundamentos e critérios de apuração utilizados para o dimensionamento do desequilíbrio econômico-financeiro e a realização do respectivo reequilíbrio no caso concreto aplicam-se exclusivamente à presente hipótese e não constituem precedente válido para qualquer outro fim (fls. 225/229).

12. Em prosseguimento, cabe destacar que está correto o entendimento adotado pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP de que a lógica de compartilhamento do risco de demanda prevista na Cláusula Quadragésima Oitava (“Risco de demanda”) do Contrato de Concessão deve ser integralmente mantida mesmo no período relativo à pandemia de Covid-19 e na hipótese de contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada.

12.1. Com efeito, essa Cláusula estabelece um regramento unificado de compartilhamento do risco de demanda entre o Poder Concedente e a Concessionária, no âmbito de diferentes bandas de demanda, incluindo a hipótese de contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) ou superior a 140% (cento e quarenta por cento) da demanda projetada. A diferença desta faixa de demanda em relação às demais é que, caso verificada, impõe-se a abertura formal de processo de reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, no qual a medida de reequilíbrio a ser adotada não necessariamente envolve a realização de ajuste à receita

tarifária decorrente da Tarifa de Remuneração, mas qualquer outra medida admitida pela Cláusula 50.13 do Contrato.

12.2. Nesse sentido, como reconhecido pela Divisão de Controle Econômico-Financeiro da CMCP, isso significa que, no caso concreto, somente devem ser totalmente imputados ao Poder Concedente os efeitos da variação da demanda real trimestral contabilizada em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, e apenas no que se refere a essa banda de demanda, nos termos da Cláusula 48.9 do Contrato de Concessão. Nas demais bandas estabelecidas nas Cláusulas 48.4 a 48.8 do Contrato, devem ser observados os termos do compartilhamento do risco de demanda entre o Poder Concedente e a Concessionária, considerando-se definitivas as compensações realizadas mediante os ajustes extraordinários de receita feitos na forma das Cláusulas 48.16 e 48.17.

12.3. Nesse particular, como relatado alhures, a Consultoria Jurídica da Secretaria dos Transportes Metropolitanos, no Parecer CJ/STM nº 46/2020, perfilhou o entendimento de que “não resta[ria] claro no contrato se [...] quando do cálculo do desequilíbrio econômico financeiro do contrato previsto na Cláusula 48.9, deverá ser considerado apenas os impactos econômico-financeiros resultantes da variação da demanda aquém do patamar de 60% do quanto projetado, ou além do patamar de 140% do quanto projetado, ou se, ao revés, deve ser considerada a totalidade dos impactos econômico-financeiros causados por uma demanda excepcionalmente destoante da que havia sido considerada quando da estruturação do projeto de concessão, incluindo-se nos cálculos, em consequência, também os impactos econômico-financeiros já compensados – nesta hipótese, a título meramente provisório – pelo mecanismo previsto na Cláusula 48”, tendo legado essa questão à análise jurídica posterior.

12.4. No entanto, em que pese a abertura então reconhecida pela Consultoria Jurídica da Secretaria dos Transportes Metropolitanos, é possível compreender que a Cláusula 48.2 do Contrato de Concessão, ao afirmar que não é cabível qualquer pleito de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro adicional ao determinado pelo mecanismo contratual de compartilhamento do risco de demanda, afasta a validade de qualquer interpretação no sentido de que, na hipótese de contabilização de demanda trimestral real em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) – ou superior a 140% (cento e quarenta por cento) – da demanda projetada, o processo de reequilíbrio contratual, instaurado nos termos exigidos pela Cláusula 48.9, poderia implicar a revisão das compen-

sações previamente realizadas na forma das Cláusulas 48.16 e 48.17, com eventual redistribuição da proporção de risco alocada ao Poder Concedente e à Concessionária nas bandas estabelecidas nas Cláusulas 48.4 a 48.8.

12.5. Por evidente, isso não significa que haveria óbices jurídicos a que as partes avaliassem tecnicamente a adequação do mecanismo contratual de compartilhamento do risco de demanda para a garantia da continuidade da prestação do serviço concedido, sobretudo em circunstâncias excepcionais, como a pandemia de Covid- 19, com a adoção de soluções alternativas para a preservação do equilíbrio econômico- financeiro do Contrato de Concessão. Trata-se de possibilidade inerente à natureza incompleta dos contratos de parceria, que, como sabido, são “realisticamente impossibilitados de regular todos os aspectos da relação contratual, o que os torna naturalmente inacabados e com lacunas, que reclamarão tecnologia contratual capaz de resolver a infinidade de contingências que poderão surgir durante sua execução”¹⁵.

12.6. No entanto, dado que foi plenamente garantida a continuidade da prestação do serviço concedido, mesmo durante o referido contexto pandêmico, mediante a manutenção dos pagamentos decorrentes dos ajustes de receita realizados de acordo com as bandas estabelecidas nas Cláusulas 48.4 a 48.8, na forma das Cláusulas 48.16 e 48.17, em paralelo à instauração do procedimento de reequilíbrio contratual, nos termos da Cláusula 48.9, não se vislumbra razão para que se deixe de observar estritamente os termos do compartilhamento do risco de demanda determinados pelo Contrato de Concessão, reputando-se como definitivas as compensações previamente realizadas.

12.7. Trata-se da premissa adotada pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP, tendo a Concessionária anuído com o valor do desequilíbrio econômico-financeiro assim apurado pela referida área técnica, não havendo, portanto, motivo para infirmar os procedimentos adotados em virtude de análise jurídica posterior.

13. Quanto às demais premissas e metodologias adotadas pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP para a mensuração do desequilíbrio econômico-financeiro e do respectivo reequilíbrio contratual devido à Concessionária, revisadas, sob o ponto de vista técnico, pela FIPE, com a posterior anuência da área técnica, cabe ressaltar que, a rigor, a matéria escapa à

15 GARCIA, Flávio Amaral. *Concessões, parceria e regulação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 148-149.

competência estritamente jurídica deste órgão consultivo, sendo, de todo modo, pertinentes os seguintes apontamentos.

13.1. Segundo a documentação carreada aos autos, é importante observar que os únicos encargos incidentes sobre a receita tarifária considerados para a mensuração do desequilíbrio e o cálculo do reequilíbrio contratual consistiram nos tributos diretos incidentes sobre a renda da Concessionária – Imposto de Renda (“IR”) e Contribuição Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”)¹⁶ – e no custo de arrecadação decorrente da utilização do sistema do Bilhete Único, além dos valores devidos a título de outorga variável e ônus de fiscalização, nos termos das Cláusulas 23.2¹⁷ e 23.3¹⁸ do Contrato de Concessão.

13.1.1. A esse respeito, é relevante notar, ainda, que a minuta de termo aditivo modificativo juntada ao expediente indica que o valor a ser pago à Concessionária a título de reequilíbrio econômico-financeiro, notadamente na hipótese de reequilíbrio mediante o emprego de verbas do tesouro, “não sofrerá qualquer dedução aplicável à RECEITA TARIFÁRIA, inclusive, mas não se limitando a, deduções decorrentes da aplicação do Indicador de Qualidade de Serviço (IQS) e do Indicador de Qualidade do Serviço de Manutenção (IQM)”.

16 Os cálculos consideraram a isenção de ICMS, nos termos do art. 78 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, a não incidência de ISSQN e a aplicação de alíquota zero de PIS e COFINS sobre a receita decorrente da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros por meio metroviário, nos termos da Lei federal nº 12.860, de 11 de setembro de 2013. De acordo com o Relatório Técnico de Avaliação da FIPE, os efeitos da incidência da CRPB sobre as receitas da Concessionária, nos termos da Lei federal nº 12.546, de 14 de dezembro de 2021, serão avaliados por ocasião da apuração do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão em decorrência do impacto da variação da demanda real em relação à demanda projetada sobre os custos suportados pela Concessionária (fls. 213/214), com o que anuiu a Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP, que asseverou que “a análise quanto ao possível impacto deste tributo carece de análises mais aprofundadas” (fl. 218).

17 “23.2. A CONCESSIONÁRIA, complementarmente, pagará ao PODER CONCEDENTE o valor correspondente a 1% (um por cento) da RECEITA TARIFÁRIA bruta, mensalmente, a título de OUTORGA VARIÁVEL da CONCESSÃO, a partir do início da OPERAÇÃO COMERCIAL pela CONCESSIONÁRIA, de acordo com normatização a ser fixada pelo PODER CONCEDENTE, observada a Cláusula 20.6.2, inciso (ii)”.

18 “23.3. A CONCESSIONÁRIA pagará mensalmente ao órgão ou entidade da Administração Pública Direta ou Indireta do ESTADO responsável pelo exercício da atividade de gerenciamento e fiscalização, o valor correspondente a 1% (um por cento) da RECEITA TARIFÁRIA bruta, pela atividade de gerenciamento e fiscalização do CONTRATO, a partir da assunção da OPERAÇÃO COMERCIAL pela CONCESSIONÁRIA do TRECHO EM OPERAÇÃO, de acordo com normatização a ser fixada pelo PODER CONCEDENTE, observada a Cláusula 20.6.2, inciso (i)”.

13.1.2. No entanto, essa premissa é incorreta, uma vez que, em se tratando de processo de reequilíbrio econômico-financeiro que visa à recomposição de perda de receita tarifária decorrente da variação a menor da demanda real em relação à demanda projetada, o reequilíbrio deve sofrer todas as deduções contratuais aplicáveis à receita tarifária, incluindo as relativas à aplicação do Coeficiente de Mensuração de Desempenho da Concessão (“CMD”), nos termos da Cláusula 20.6.2 do Contrato de Concessão¹⁹, assim como ocorreria caso não houvesse a ocorrência do evento de desequilíbrio (contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada no período) e a Concessionária auferisse a receita que deixou de arrecadar.

13.1.3. Sendo assim, recomenda-se a revisão do valor do desequilíbrio e do reequilíbrio contratual, bem como a supressão da referida previsão da minuta de termo aditivo modificativo, salvo se indicado, no documento, o valor do reequilíbrio que já considere eventual dedução decorrente da aplicação do CMD, caso em que essa condição deverá ser especificamente indicada no termo.

13.2. Para além disso, cabe observar que, de acordo com a metodologia aplicada pela FIPE, o cálculo do desequilíbrio econômico-financeiro e do corres-

19 “20.6.2. O valor final a ser transferido da CONTA DE ARRECAÇÃO para a conta corrente de titularidade da CONCESSIONÁRIA considerará a dedução dos valores devidos pela CONCESSIONÁRIA, a qualquer título, destacando-se os seguintes: (i) 1% (um por cento) da RECEITA TARIFÁRIA bruta mensal, pelo exercício das atividades de gerenciamento e fiscalização do CONTRATO, que será transferido até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente ao da apuração, ao órgão ou entidade da Administração Pública Direta ou Indireta do ESTADO responsável pelo exercício da atividade de gerenciamento e fiscalização do CONTRATO, a partir da assunção da OPERAÇÃO COMERCIAL pela CONCESSIONÁRIA do TRECHO EM OPERAÇÃO, de acordo com normatização a ser fixada pelo PODER CONCEDENTE; (ii) 1% (um por cento) da RECEITA TARIFÁRIA bruta mensal, a título de OUTORGA VARIÁVEL, que será transferido até o 5º (quinto) dia útil do mês subsequente ao da apuração, ao PODER CONCEDENTE, de acordo com normatização a ser fixada pelo PODER CONCEDENTE; (iii) os montantes devidos pela CONCESSIONÁRIA ao PODER CONCEDENTE, a qualquer título, já líquidos e exigíveis após a conclusão, se o caso, do correspondente processo administrativo, incluindo multas, indenizações, no momento do pagamento do valor devido, no limite de até 5% (cinco por cento) do valor diário devido à CONCESSIONÁRIA, sendo que os valores remanescentes serão descontados nos dias subsequentes, até a plena quitação do valor devido; e (iv) Até 5% (cinco por cento), após o período indicado nas Cláusulas 20.6.2.3 e 20.6.2.4, mediante aplicação do COEFICIENTE DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO DA CONCESSÃO - CMDC, mecanismo de verificação da qualidade e da disponibilidade, conforme metas e padrões apurados por meio dos indicadores IQM e IQS, medidos na prestação dos serviços de operação e de manutenção pela CONCESSIONÁRIA, para cada uma das LINHAS, desde o início da OPERAÇÃO COMERCIAL DA LINHA 5 e da OPERAÇÃO COMERCIAL DA LINHA 17, de acordo com as seguintes fórmulas de cálculo: [...]”

pondente reequilíbrio contratual devido à Concessionária envolveu a aplicação de fator de inflação/deflação, visando à definição do valor do desequilíbrio/reequilíbrio na data-base de fevereiro/2023, de acordo com a fórmula paramétrica constante da Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão²⁰.

13.2.1. A esse respeito, cumpre destacar que a Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão é aplicável para o reajuste da Tarifa de Remuneração devida à Concessionária, de acordo com fórmula paramétrica que envolve a variação do Índice de Preços ao Consumidor (“IPC”) da FIPE e do índice de reajuste aplicado às tarifas do serviço de distribuição de energia elétrica prestado pela Eletropaulo, conforme divulgado em resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”).

13.2.2. Nesse sentido, o referido dispositivo contratual é aplicável para determinar quais seriam os valores, devidamente reajustados, que deixaram de ser arrecadados pela Concessionária, a título de Tarifa de Remuneração, em cada um dos trimestres em que houve a contabilização de demanda real em patamar inferior à demanda projetada.

13.2.3. No entanto, para fins do cálculo do desequilíbrio econômico-financeiro e do respectivo reequilíbrio contratual decorrente da perda de receita tarifária provocada pela variação da demanda real em relação à demanda projetada, notadamente para trazer a uma mesma data-base todos os referidos valores que deixaram de ser arrecadados pela Concessionária, a título de Tarifa de Remuneração, não é aplicável a fórmula prevista na Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão, mas sim a regra específica prevista na Cláusula 50.5.6²¹.

13.2.4. Vale dizer, os valores não arrecadados pela Concessionária, a título de Tarifa de Remuneração, deverão ser considerados, para fins de cálculo da receita frustrada, devidamente reajustados de acordo com a fórmula constante da Cláusula 21.1 do Contrato de Concessão.

13.2.5. No entanto, para fins de incorporação destes valores no fluxo de caixa marginal, considerando a necessidade de que todos os valores estejam sob uma mesma moeda, na mesma data-base, tais dados devem ser inseridos

20 “21.1. A TARIFA DE REMUNERAÇÃO será reajustada anualmente, nos termos da Lei Federal n.º 9.069/1995, tendo como data base 01/02/2017, pela aplicação da seguinte fórmula paramétrica: [...]”.

21 “50.5.6. Quando os fluxos de caixa do negócio a que se refere a Cláusula 50.5 forem apurados em reais (R\$) correntes, a taxa de desconto descrita na Cláusula 50.5.4 deverá incorporar o IPCA”.

com a atualização monetária decorrente da aplicação do IPCA/IBGE (e não variação do IPC- FIPE e da índice de reajuste tarifário aplicado no setor elétrico), nos termos da Cláusula 50.5.6 do Contrato, acrescida da taxa de desconto definida na forma da Cláusula 50.5.4²², visando ao cálculo do valor presente líquido do fluxo.

13.2.6. Sendo assim, impõe-se a revisão do valor do desequilíbrio/reequilíbrio contratual, de acordo com o exposto acima.

14. Quanto à modalidade de reequilíbrio econômico-financeiro a ser adotada no caso concreto, a decisão compete ao Sr. Secretário de Parcerias em Investimentos, nos termos da Cláusula 50.13 do Contrato de Concessão²³23, do art. 12, V, do Decreto nº 67.435, de 1º de janeiro de 2023²⁴24, e do art. 18, IV, da Resolução SPI nº 10, de 27 de março de 2023²⁵.

14.1. Nesse particular, não há óbice jurídico a que, na hipótese de decisão de reequilíbrio mediante o emprego de verbas do Tesouro do Estado e de parcelamento dos pagamentos a serem realizados pelo Poder Concedente, atenda-se ao pedido da Concessionária para que a primeira parcela tenha, no mínimo, valor equivalente à tributação incidente sobre o valor total do reequilíbrio, so-

22 “50.5.4. A taxa de desconto real anual a ser utilizada no cálculo do valor presente de que trata a Cláusula 50.5.3, será igual a 158% (cento e cinquenta e oito por cento) da média dos últimos 3 (três) meses da taxa bruta de juros de venda das NTN B, ex ante à dedução do Imposto de Renda, com vencimento compatível com o término do CONTRATO, publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, apurada na data do efetivo impacto do evento de desequilíbrio no fluxo de caixa da CONCESSIONÁRIA”.

23 “50.13. O PODER CONCEDENTE terá a prerrogativa de escolher, dentre as seguintes opções, ou outras que forem legalmente admitidas, a forma pela qual será implementada a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, buscando sempre assegurar a continuidade da prestação do SERVIÇO CONCEDIDO, e desde que assegurada a efetiva recomposição do desequilíbrio econômico-financeiro reconhecido: (i) alteração do prazo de CONCESSÃO; (ii) revisão da TARIFA DE REMUNERAÇÃO; (iii) alteração das obrigações previstas neste CONTRATO; (iv) alteração do percentual da OUTORGA VARIÁVEL ou do percentual devido em razão do exercício das atividades de gerenciamento e fiscalização do CONTRATO; (v) ressarcimento ou indenização à CONCESSIONÁRIA; ou (vi) combinação das modalidades anteriores, ou outras permitidas pela legislação, a critério do PODER CONCEDENTE”.

24 “Art. 12. Compete ao Secretário de Parcerias em Investimentos representar o Estado, na condição de Poder Concedente, na prática dos atos a este reservados por lei, regulamento ou contrato, em relação aos seguintes serviços públicos: (...) V – transporte metroferroviário”.

25 “Art. 18. Sem prejuízo dos demais atos a este reservados por lei, regulamento ou contrato, compete ao Poder Concedente, representado pela Secretaria de Parcerias em Investimentos, nas matérias sob competência da CMCP: (...) IV – aprovar a recomposição do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão”.

bretudo porque este é contabilmente escriturado, pela Contratada, a partir do momento em que formalizado pelo Poder Concedente, independentemente do momento em que efetivamente pagas as respectivas parcelas.

14.2. Há que se ressaltar, entretanto, que o parcelamento do pagamento do reequilíbrio ampliará o valor do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão e, conseqüentemente, o volume de recursos públicos necessários para a recomposição do equilíbrio contratual, em razão da incidência, ao longo do tempo, da taxa interna de retorno do fluxo de caixa marginal, o que deve ser ponderado pelo Sr. Secretário de Parcerias em Investimentos, como alertado pela Divisão de Controle Econômico e Financeiro da CMCP.

14.3. De qualquer forma, anteriormente à decisão do Sr. Secretário de Parcerias em Investimentos, o Colegiado da CMCP, e não apenas a Divisão de Controle Econômico e Financeiro, deve formalmente deliberar sobre o desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão e sobre as propostas de modalidade de reequilíbrio, incluindo classificação de acordo com critério de vantajosidade e impacto sob a perspectiva do programa estadual de concessões e parcerias público-privadas, nos termos do art. 3º, II e III, da Resolução SPI nº 10/2023²⁶, e do art. 3º da Resolução SPI nº 01/2023²⁷.

15. Sobre a minuta de termo aditivo modificativo, observa-se que o documento atende à finalidade pretendida pela Administração, sendo, entretanto, cabíveis alguns apontamentos.

15.1. Quanto ao preâmbulo da minuta de termo aditivo modificativo, recomenda-se a supressão da menção ao disposto no art. 65, II, “d”, da Lei federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993²⁸, como fundamento para a celebração do aditamento, uma vez que, no caso concreto, a recomposição do equilíbrio

26 “Art. 3º. Compete ao Colegiado da CMCP: (...) II – deliberar a respeito de pedidos de reconhecimento de eventos de desequilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão; III – encaminhar propostas de reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão para aprovação do Poder Concedente”.

27

28 “Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos: (...) d) para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração para a justa remuneração da obra, serviço ou fornecimento, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de conseqüências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em

econômico- financeiro do Contrato de Concessão não decorre da superveniência de fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, tampouco da materialização de episódio de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, que configure álea econômica extraordinária e extracontratual, mas simplesmente do previamente convencionado pelas partes no mecanismo de compartilhamento do risco de demanda contratualmente estabelecido, em especial no disposto na Cláusula 48.9 do Contrato.

15.2. Quanto ao penúltimo item dos “*consideranda*” da minuta de termo aditivo modificativo, recomenda-se a supressão da expressão “devido à perda de receita tarifária advinda do impacto da pandemia de COVID-19 sobre a redução da demanda de passageiros”.

15.2.1. Isso porque, como exposto no item 12 deste opinativo, embora o presente expediente tenha sido instaurado a partir de comunicações da Concessionária em que relatados os efeitos da pandemia de Covid-19 sobre a demanda do serviço concedido, o reconhecimento do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão independe de a variação da demanda real em relação à demanda projetada estar ou não relacionada ao referido contexto pandêmico, sendo o verdadeiro evento de desequilíbrio apurado neste autuado a contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da demanda projetada, independentemente do fato que tenha dado causa a essa circunstância.

15.3. Quanto à Cláusula Primeira (“Objeto”) da minuta de termo aditivo modificativo, considerando que o aditamento ora proposto tem por objeto apenas o reconhecimento do desequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão e a realização do correspondente reequilíbrio, em favor da Concessionária, em decorrência da perda de receita tarifária provocada pela contabilização de demanda real em patamar inferior à demanda projetada, sem abordar, nessa oportunidade, eventual desequilíbrio contratual decorrente dos impactos da variação da demanda sobre os custos pertinentes à prestação do serviço concedido, potencialmente passível de reequilíbrio, se o caso, em favor do Poder Concedente, recomenda-se a inclusão de dispositivo que expressamente indique essa circunstância, nos seguintes termos:

caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual”.

“1.2. O presente termo aditivo tem por objeto exclusivamente o desequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO que decorre da perda de RECEITA TARIFÁRIA provocada pela contabilização de demanda real trimestral em patamar inferior a 60% (sessenta por cento) da DEMANDA PROJETADA no período de que trata a Cláusula 1.1, sendo eventual desequilíbrio contratual decorrente dos impactos da variação da demanda sobre os custos pertinentes à prestação do SERVIÇO CONCEDIDO apurado em sede de processo administrativo próprio, a ensejar a celebração de termo aditivo específico, se o caso”.

15.4. Quanto à Cláusula Segunda (“Desequilíbrio econômico- financeiro do contrato”), Subcláusula 2.3, alínea “a”, da minuta de termo aditivo modificativo, reitera-se a recomendação constante do item 12.4 deste opinativo, de modo que o dispositivo deve ser excluído caso inexistam outras divergências entre a CMCP e a Concessionária, para além da questão relativa à desnecessidade de comprovação do fato ensejador da contabilização da demanda real em patamar inferior à demanda projetada para fins do reequilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão, nos termos da Cláusula 48.9 do Contrato.

15.5. Quanto à Cláusula Terceira (“Reequilíbrio econômico- financeiro do contrato”), Subcláusula 3.1, da minuta de termo aditivo modificativo, recomenda-se a substituição da expressão “por meio de RESSARCIMENTO” por “por meio do emprego de verbas do Tesouro do Estado”, uma vez que o reequilíbrio econômico-financeiro, neste caso concreto, não implica a recomposição de qualquer tipo de custo adicional incorrido pela Concessionária, mas sim da perda de receita (tarifária).

15.6. Quanto à Cláusula Terceira (“Reequilíbrio econômico- financeiro do contrato”), Subcláusula 3.2, da minuta de termo aditivo modificativo, recomenda-se a alteração do dispositivo em questão, uma vez que, conforme o exposto no item 13.2 deste opinativo, a atualização do valor do desequilíbrio econômico-financeiro e do correspondente reequilíbrio contratual não deve observar a fórmula de reajuste da Tarifa de Remuneração, prevista na Cláusula 21.1 do Contrato, mas sim a regra constante da Cláusula 50.5.6, nos seguintes termos:

“3.2. Os valores indicados nos subitens do item 3.1 acima serão atualizados monetariamente, nos aniversários de vigência do CONTRATO, mediante a incidência da taxa interna de retorno, incorporada do IPCA, nos termos da Cláusula 50.5.6 do CONTRATO”.

15.7. Quanto à Cláusula Terceira (“Reequilíbrio econômico- financeiro do contrato”), Subcláusula 3.3, do termo aditivo modificativo, reitera-se a recomendação constante do item 14.4 deste opinativo, uma vez que, em se tratando de

reequilíbrio econômico-financeiro que visa à recomposição de perda de receita tarifária, o reequilíbrio deve sofrer todas as deduções contratuais aplicáveis à receita tarifária, incluindo as relativas à aplicação do CMD, nos termos da Cláusula 20.6.2 do Contrato de Concessão.

16. Por todo o exposto, nos limites da competência estritamente jurídica deste órgão consultivo, excluídos os aspectos técnicos e discricionários pertinentes à matéria telada, propõe-se o retorno dos autos à origem para prosseguimento dos trâmites pertinentes à celebração do termo aditivo modificativo ora proposto, desde que atendidos todos os apontamentos e recomendações constantes do opinativo.

É o parecer, à autoridade superior.

São Paulo, 22 de agosto de 2023.

CAIO CÉSAR ALVES FERREIRA RAMOS

Procurador do Estado

PROCESSO: 021.00000536/2023-27

INTERESSADO: Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.

ASSUNTO: Desequilíbrio econômico-financeiro: Impactos da pandemia de COVID-19 sobre a receita tarifária – Apuração do desequilíbrio econômico-financeiro referente aos impactos da pandemia de COVID-19 sobre a receita tarifária da concessão firmada com a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.

PARECER: NPT n.º 147/2023

1. Me manifesto favoravelmente ao Parecer NPT n.º 147/2023, por seus próprios fundamentos, destacando que o evento de desequilíbrio reconhecido nestes autos é a própria constatação de demanda trimestral inferior a 60% da demanda trimestral estimada, sendo absolutamente irrelevantes as razões que conduziram a tal redução da demanda.

2. Considerando que a matéria não se enquadra nas hipóteses de dispensa de apreciação da Subprocuradoria Geral da Consultoria Geral, decorrente da Ordem de Serviço SubG. Cons n.º 1, de 19 de agosto de 2022, que regulamenta a Portaria SubG-Cons n.º 3, de 11 de agosto de 2022, encaminhe-se à Subprocuradora Geral da Consultoria Geral, com proposta de aprovação.

São Paulo, 22 de agosto de 2023.

THIAGO MESQUITA NUNES

Procurador do Estado Assessor Coordenador do Núcleo de Parcerias e Transportes

PROCESSO: 021.00000536/2023-27

INTERESSADO: Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.
ASSUNTO: Desequilíbrio econômico-financeiro: Impactos da pandemia de COVID-19 sobre a receita tarifária – Apuração do desequilíbrio econômico-financeiro referente aos impactos da pandemia de COVID-19 sobre a receita tarifária da concessão firmada com a Concessionária das Linhas 5 e 17 do Metrô de São Paulo S.A.

PARECER: NPT n.º 147/2023

Com o destaque constante do despacho do Procurador do Estado Assessor, Coordenador do Núcleo de Parcerias e Transportes, aprovo o Parecer NPT n.º 147/2023 que, nos limites das atribuições do órgão consultivo, examinou consulta atinente à recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do Contrato de Concessão n.º 3/2018, indicando a viabilidade, do ângulo jurídico, de celebração de termo de aditamento, desde que observadas as recomendações veiculadas no opinativo. Restitua-se, pois, à origem, para ciência e prosseguimento.

SubG-Consultoria, 22 de agosto de 2023.

ALESSANDRA OBARA SOARES DA SILVA
SUBPROCURADORA GERAL DO ESTADO CONSULTORIA GERAL

EMENTÁRIO DA PROCURADORIA ADMINISTRATIVA

PA N.4/2023

CARTEIRA DE PREVIDÊNCIA DAS SERVENTIAS NOTARIAIS E DE REGISTRO. INVALIDAÇÃO. Invalidação de ato fundado na Decisão Normativa 01/2011 do Conselho da Carteira das Serventias. Resolução SFP-22, de 15 de abril de 2021. Efeitos. Prescrição quinquenal para as pretensões deduzidas pela Fazenda Pública para reaver seus créditos. Decreto Federal nº 20.910/1932. O termo inicial do prazo de prescrição para a exigibilidade do indébito, na hipótese de pagamento indevido de valores pela Administração, sucede-se na data do pagamento. Prestações sucessivas. Proposta de solução no sentido da dispensa de restituição ao erário das importâncias recebidas a título de pagamento indevido. Precedentes: PA 29/2018, PA 76/2020, PA 10/2016, PA 69/2020, PA-3 117/1993, PA-3 197/1993, PA 87/2011.

Aprovado.

PA N.5/2023

REFORMA DA PREVIDÊNCIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 103/2019. INCORPORAÇÃO DE VANTAGENS TRANSITÓRIAS PARA FINS DE CÁLCULO DAS APOSENTADORIAS

REGIDAS PELA REGRA DA INTEGRALIDADE. Artigo 39, § 9º, da CF/1988, que veda a incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão à remuneração do cargo efetivo. Não incidência do novo comando sobre leis estaduais que contemplam a incorporação de vantagens de natureza transitória para fins de cálculo dos proventos de aposentadorias. Exame dos artigos 11, § 2º, da Lei Complementar Estadual nº 1.164/2012, que disciplinava a incorporação da Gratificação de Dedicção Plena e Integral (GDPI) para fins previdenciários, 1º, § 4º, da Lei Complementar Estadual nº 1.192/2012, que prevê a incorporação da Gratificação de Atividade Pedagógica (GAP) para fins previdenciários, 13, da Lei Complementar Estadual nº 1.256/2015, que previa a incorporação da Gratificação de Gestão Educacional (GGE) para fins previdenciários, e 9º, da Lei Complementar Estadual nº 1.158/2011, que prevê a

incorporação do Prêmio de Desempenho Individual (PDI) para fins previdenciários. Normas recepcionadas pela ordem instaurada com a última Reforma Previdenciária. Redação conferida ao § 3º do artigo 40 da Lei Maior, segundo o qual compete a cada ente federado disciplinar o cálculo das aposentadorias devidas a seus servidores. Inteligência dos artigos 4º, § 8º, da EC nº 103/2019, e 10, § 8º, da Lei Complementar Estadual nº 1.354/2020. Precedentes: Parecer PA-3 nº 187/1995; Pareceres PA nº 30/2012, 72/2014, 12/2016, 60/2020 e 34/2022.

Aprovado.

PA N.6/2023

CARTEIRA DE PREVIDÊNCIA DAS SERVENTIAS NOTARIAIS E DE REGISTRO- CARTEIRA DAS SERVENTIAS. Carteira de Previdência dos Advogados de São Paulo. Carteira do Servidor municipal -CASEM. Carteira de Previdência dos Vereadores e Prefeitos do Estado de São Paulo. Carteira de Previdência dos Economistas. Dúvidas da Secretaria da Fazenda no que diz respeito à incidência do limite remuneratório (teto constitucional) estabelecido no artigo 37, inciso XI, da Constituição Federal, nos benefícios pagos aos integrantes dessas Carteiras. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento das ADIs nºs 4420 (Carteira das Serventias), 4429 e 4291 (Carteira dos Advogados), reconheceu a responsabilidade civil do Estado, nos termos do artigo 37, §6º, da Constituição Federal, por eventuais insuficiências das duas carteiras. O Parecer SUBG-CONS nº 151/2004 fez, à época, detida análise da situação de cada uma das Carteiras quanto à incidência do teto remuneratório. Reanálise da matéria, neste opinativo, levando em conta a posterior alteração da legislação, bem como as decisões proferidas pelo STF. Respostas formuladas em tese. Havendo decisão judicial em casos concretos deve, a Administração, observar estritamente o que foi decidido pelo Poder Judiciário, valendo-se do órgão de execução da Área do Contencioso Geral da PGE em caso de dúvida. Precedentes: Pareceres PA nºs 14/2012, 75/2012, 45/2013, 113/2015, 114/2015, 62/2018 e 42/2020.

PA N.8/2023

MILITAR. FORÇAS ARMADAS. REGIME DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. Consulta concernente ao enquadramento de servidores públicos egressos das Forças Armadas que, sem solução de continuidade, ingressaram no serviço público estadual quando já instituído e vigente o regime de previdência complementar. Artigo 40, §§ 14 a 16 da Constituição Federal. Lei Estadual nº 14.653/2011. A situação de agentes públicos oriundos de outros entes jungidos ao regime militar não foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2165511-31.2014.8.26.0000. Possível afirmar-se (i) a existência de um regime de previdência social dos militares distinto dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos, notadamente pelo reconhecimento de disciplina normativa própria no que tange à organização e regime jurídico dos militares; (ii) a singularidade do regime de inativação dos militares das Forças Armadas, os quais têm sua contribuição limitada à pensão por morte, de modo a não lhes autorizar a aplicação indiscriminada das normas que disciplinam o regime próprio de previdência dos servidores públicos. Os militares integrantes das Forças Armadas não se encontram ao abrigo da regra contida no art. 40, § 16, da Constituição Federal, norma essa vocacionada a resguardar expectativa de direito de servidores públicos que já se encontravam vinculados ao RPPS quando implementado o regime de previdência complementar e que, assim, possuíam legítima expectativa de permanecer jungidos ao RPPS sem a incidência da limitação do teto de benefícios do RGPS. Entendimento adotado pela origem que se reveste de juridicidade e encontra amparo nos Tribunais Superiores. Precedentes: Pareceres PA 41/2021, PA 19/2021, PA 15/2021, PA 14/2021, PA 46/2017, PA 161/2005, PA-3 92/2002.

Aprovado.

PA N.9/2023

PODER DISCIPLINAR. SERVIDOR PÚBLICO. SINDICÂNCIA. Alteração da Lei nº 10.261, de 28 de outubro de 1968, pela Lei Complementar nº 1.361, de 21 de outubro de 2021, que conferiu novo arcabouço principiológico aos procedimentos disciplinares. Legislação vocacionada a conferir maior racionalidade aos processos disciplinares. Princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade e eficiência. Interpretação teleológica da norma prevista no parágrafo único do artigo 269 da Lei nº 10.261, de 28 de outubro de 1968, acrescentado pela Lei Complementar

nº 1.361, de 21 de outubro de 2021, que prevê que não será instaurada sindicância em face daquele que, por qualquer razão, tenha deixado de manter vínculo com a administração pública. Possibilidade de extinção das sindicâncias em curso, quando verificado o rompimento do vínculo entre o sindicado e a administração após a instauração do procedimento. Aplicação das alterações realizadas pela Lei Complementar nº 1.361, de 2021 aos procedimentos disciplinares em curso. Proposta de revisão do entendimento institucional fixado nos Pareceres PA nº 14/2018 e nº 3/2022.

Aprovado.

PA N.16/2023

PROCURADOR DO ESTADO. CONTAGEM DE TEMPO. LEI ORGÂNICA DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO. LICENÇA-PRÊMIO. Artigo 116 da Lei Complementar nº 1.270/2015, regra que cuida dos requisitos para a aquisição do direito à licença-prêmio pelos integrantes da carreira de Procurador do Estado. O artigo 116 da LOPGE não requalificou juridicamente o tempo de serviço público prestado a entes federados diversos, e tampouco a atual Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Estado veiculou norma específica sobre o assunto, de modo que referida matéria continua sendo regida pela regra geral disposta no parágrafo único do artigo 76 do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis do Estado. O tempo de serviço público prestado até 20 de dezembro de 1984 à União, outros Estados, Municípios e suas Autarquias será contado para todos os fins, sendo irrelevante, para tanto, a data de ingresso do servidor ou funcionário no serviço público estadual. Súmula 20 da Procuradoria Geral do Estado.

Precedentes: PA-3 65/2000, PA 77/2020, PA 9/2012, PA 30/2009, PA-3 277/1987, PA-3 401/1993, PA-3 72/2000, PA-3 nº 36/2001, PA-3 118/2001.

Aprovado.

PA N.19/2023

APOSENTADORIA POR INCAPACIDADE PERMANENTE. Médico aposentado por invalidez nos dois vínculos (cargo e função-atividade) que mantinha com a Administração Pública. PERÍCIA. Posteriormente, foi constatado seu ingresso, mediante concurso

público, no cargo de médico da Prefeitura municipal de Osasco, o que ensejou a realização de nova perícia, cujo laudo concluiu pela sua aptidão, não mais subsistindo a condição que deu ensejo à invalidez. PROVIMENTO. Reversão. De acordo com o parágrafo único do artigo 21 do Decreto nº 65.964/2021 “caso seja constatada a possibilidade de retorno às atividades, a respectiva unidade de recursos humanos deverá instaurar o pertinente procedimento administrativo”. Necessidade de edição de ato governamental, a teor do disposto no artigo 47, inciso V, da Constituição Bandeirante de 1989.

Impossibilidade, por ora, de suspensão do pagamento dos proventos de aposentadoria. Impossibilidade, à vista dos elementos de instrução dos autos, de invalidação ou cassação da aposentadoria. Eventual caracterização de ilícito disciplinar deve ser examinada pela Pasta a que o interessado estava vinculado (lotado) e não no âmbito da Autarquia Previdenciária. A boa-fé é presumida, ao passo que a má-fé deve ser provada. Inexistência de elementos de instrução, nos autos, de que o interessado tenha agido com má-fé quando de sua aposentação. Prazo quinquenal para a cobrança dos valores indevidamente recebidos, nos termos do Decreto nº 20.910/32. Precedentes: Pareceres PA nºs 10/2016 e 43/2017, dentre outros.

Aprovado.

PA N.25/2023

CONSTITUCIONAL. SERVIDOR PÚBLICO. NEPOTISMO. Súmula Vinculante nº 13 e o contexto de sua edição. Interpretação de súmula vinculante e seus desafios. Situações que escapam à incidência da Súmula Vinculante nº 13, a despeito de o texto expressamente não as excepcionar. Hipóteses estribadas em jurisprudência emanada do próprio Supremo Tribunal Federal, corte responsável pela expedição do ato normativo. Existência de projeção funcional ou hierárquica entre a pessoa nomeada e o familiar ocupante de cargo ou função. Situação que vem ganhando destaque nos recentes julgados do STF. Nomeação de agente político alçada à repercussão geral. Tema 1000. As situações vedadas pela Súmula Vinculante nº 13 e os atos de improbidade administrativa tipificados na Lei Federal nº 8.429/1992 têm cada qual sua disciplina e desdobramentos distintos, de modo que as nomeações proscritas continuam sob o raio de incidência do comando sumular, ainda que não haja o dolo

específico da autoridade nomeante. Precedentes: PA nº 189/2009, PA 72/2010, PA 184/2010, PA 01/2013, PA 04/2013, PA 33/2013, PA 66/2015.

PA N.30/2023

PODER DISCIPLINAR. SERVIDOR PÚBLICO. Deveres e Proibições. Artigo 243, incisos I, II, IV e VI, da Lei Estadual nº 10.261/1968. Sociedades simples e empresárias. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. Artigo 966, parágrafo único, do Código Civil. Interpretação estrita de regras restritivas de direito e de caráter sancionatório. Sociedades simples constituídas por exercentes de profissão intelectual, em que o caráter pessoal das atividades desempenhadas pelos sócios prepondera em relação à organização da sociedade, são excluídas dos tipos proibitivos estatuídos nos incisos II e VI do artigo 243 do Estatuto paulista. O ilícito disciplinado no inciso IV do artigo 243 alcança toda e qualquer sociedade privada, considerando que a norma se refere de forma ampla à vedação de exercício, mesmo fora das horas de trabalho, em empresas, estabelecimentos ou instituições que tenham relações com o Governo, em matéria que se relacione com a finalidade da repartição ou serviço em que estiver lotado o servidor. Considerações acerca de orientações jurídicas já assentadas institucionalmente envolvendo o tema da participação de servidores públicos estaduais em sociedades comerciais. Precedentes: Pareceres PA 35/2010, PA 23/2018.

Aprovado.

EMENTÁRIO DA PROCURADORIA PARA ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PAT N.9/2023

TRIBUTOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SIMPLES NACIONAL. RETENÇÃO. É possível a prestação de serviços de manutenção predial por empresa optante do Simples Nacional, oportunidade na qual não há que se falar em retenção da contribuição previdenciária. Entretanto, se tais serviços são prestados mediante cessão de mão de obra, deve haver a exclusão da empresa do Simples Nacional. Artigo 17, XII, da Lei Complementar federal n. 123/2006. Solução de Consulta COSIT n. 68, de 20 de dezembro de 2022.

Aprovado.

PAT N. 10/2023

TRIBUTOS. IMPOSTO. Fornecimento de gases medicinais. Circulação de mercadorias. Fato gerador do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Nota Técnica SUBG-CONS n° 5/2023. ISENÇÃO. Artigo 55 do Anexo I do Regulamento do ICMS – RICMS. LICITAÇÃO. A isenção de ICMS não interfere na forma de apresentação das propostas, que deverão conter o preço a ser pago pela Administração Pública, já deduzido o valor do imposto. A isenção deve ser aferida na relação jurídica entre fisco e contribuinte, de forma que a regularidade da nota fiscal é aferida pelos auditores fiscais da receita estadual. Precedentes: Pareceres PA n° 316/2004 e PAT n° 6/2023.

Aprovado.

PAT N. 11/2023

TRIBUTOS. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Diferencial de alíquotas devido ao Estado de São Paulo na hipótese de o contribuinte ser domiciliado em outro Estado e não possuir inscrição estadual em São Paulo. Possibilidade jurídica de constituição do crédito tributário por meio de emissão de nota fiscal eletrônica. Artigo 254-A do RICMS. Vigência de normas municipais e federal. Precedentes judiciais segundo os quais o dever instrumental de emitir notas fiscais não se confunde com o ato de constituição do crédito tributário, que pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida. Recomendação de avaliação da viabilidade de atuação da administração tributária para constituir os créditos tributários nesses casos.

Aprovado.

PAT N. 12/2023

BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS A ZERO. LEI FEDERAL Nº 14.148/2021 – PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE). Dúvida jurídica relativa ao alcance do benefício fiscal previsto no art. 4º, da Lei federal nº 14.148/2021, que reduziu a 0% (zero por cento), pelo prazo de 60 (sessenta) meses, as alíquotas do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas pertencentes ao setor de eventos nas atividades relacionadas em ato do Ministério da Economia, como ação emergencial e temporária para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento realizadas para enfrentamento da pandemia de Covid-19. Retenção na fonte do Imposto sobre a Renda (IRRF) em contrato de prestação de serviços contínuos de transporte escolar de alunos com necessidades especiais. Atividade não abrangida na norma instituidora do benefício fiscal. Inviabilidade da adoção de critério extensivo de interpretação.

Aprovado.

PAT N. 13/2023

TRIBUTOS. SIMPLES NACIONAL. RETENÇÕES. CONTRATO ADMINISTRATIVO. Dúvida acerca do enquadramento da contratada no Simples Nacional. Análise do objeto contratual: manutenção de elevadores. Vedação à opção pelo Simples Nacional em caso de prestação de serviço por meio de cessão de mão de obra. Prestação do serviço por empreitada, sem equipe à disposição da contratada. Atividade tributada na forma do Anexo III da Lei Complementar federal nº 123/2006. Não havendo cessão de mão de obra, está permitida a prestação por optante do Simples Nacional. Desnecessidade de retenção de IR, CSLL, PIS, COFINS, contribuição previdenciária e ISS, analisada a legislação do local do estabelecimento do prestador.

Aprovado.

PAT N. 14/2023

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). ISENÇÃO. SPREV – DIRETORIA DE BENEFÍCIOS MILITARES. PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. Pleitos formulados por policiais militares inativos, relativos ao reconhecimento de direito à isenção de IRRF incidente sobre proventos de reforma, com fundamento na existência de moléstia profissional. Art. 6º, XIV, Lei federal nº 7.713/88. Laudo oficial que deve indicar o nexo causal entre a moléstia e as atividades laborais habitualmente exercidas pelos requerentes, bem como observar os requisitos previstos na legislação federal (art. 30, LF 9250/95; art. 6º, IN RFB nº 1500/2014). Observação sobre os casos concretos.

Aprovado.

PAT N. 17/2023

CONTRATOS ADMINISTRATIVOS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). Decisão proferida pelo STF no RE 1.293.453 (tema 1130 de repercussão geral): “Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas e jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I e 157, I da Constituição Federal”. A decisão do RE 1.293.453 reconhece a viabilidade de Estados e Municípios efetua-

rem a retenção na fonte de imposto sobre a renda incidente sobre valores pagos por eles nas contratações de fornecimento de bens e serviços, aplicando as normas federais que regem tal matéria nas contratações efetuadas pela União, incluindo o disposto na IN RFB n. 1234/2012. Precedentes: Pareceres PAT n° 16/2022 e 7/2023. Edição da Portaria Conjunta CGE/CAF n° 01, de 17 de julho de 2023, que orienta os gestores públicos acerca dos procedimentos para retenção na fonte do valor do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incidente sobre valores pagos pelos órgãos da administração pública estadual, pelas autarquias e fundações, a pessoas físicas e jurídicas contratadas para fornecimento de bens e prestação de serviços. Ato normativo que não altera a legislação tributária mas apenas esclarece sobre sua aplicação, à luz da jurisprudência firmada pelo STF.

Aprovado.

PAT N. 18/2023

TAXA. PODER DE POLÍCIA. Instituição, por diferentes municípios, de taxas de funcionamento, instalação ou fiscalização, cobradas de APMS – Associações de Pais e Mestres, que funcionam nas escolas estaduais. Considerações gerais sobre a criação de taxas pelo exercício de poder de polícia e suas características. Precedentes: Pareceres PA n° 84/2015, PAT ns. 1/2016, 10/2016, 67/2021. Observações sobre a criação de taxas de instalação, funcionamento ou fiscalização em face de APMS.

Aprovado.

ISSN 2237-4515



9 772237 451009 50



CENTRO DE ESTUDOS E ESCOLA SUPERIOR
DA PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO