

CONTABILIZAÇÃO DE PASSIVOS E PROVISÕES PELO ESTADO DE SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO DO CONTRATO DA PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA DA FUNDAÇÃO PARA O REMÉDIO POPULAR

Accounting for liabilities and provisions by the state of São Paulo: A case study of the public-private partnership agreement of the Fundação para o Remédio Popular

André Rodrigues Junqueira¹

SUMÁRIO

1. Conceito de PPP e a compreensão econômica de risco. 2. Riscos fiscais decorrentes de parcerias público-privadas. 2.1. Assunção de riscos. 2.2. Provisões. 3. O contrato de PPP da FURP. 4. Contabilização dos passivos e provisões de PPP. 4.1. As recomendações do Tribunal de Contas do Estado. 4.2. Propostas de aprimoramento. 5. Conclusão. Referências.

RESUMO

O presente artigo visa a expor a problemática em torno da evidenciação das provisões e passivos decorrentes de contratos de parceria público-privada (PPP) celebrados pelo estado de São Paulo, a partir do estudo de caso de um dos projetos integrantes de sua carteira de PPP. Para consecução dessa tarefa, serão apresentados os conceitos relacionados à contabilização de passivos e provisões pelo estado, sob a perspectiva orçamentária e fiscal. Em paralelo, será exposto um panorama do contrato de concessão administrativa para operação e produção de medicamentos da Fundação para o Remédio Popular (Furp). Ao final, verificar-se-á a forma de exposição dos passivos e provisões na Lei de Diretrizes Orçamentárias e sua aderência com os instrumentos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional. A partir do diagnóstico extraído dessa análise, será possível concluir em que medida o estado de São Paulo apresenta as características qualitativas da informação contábil em seus documentos oficiais, permitindo uma boa compreensão de sua situação econômica e patrimonial.

Palavras-chave: Passivos. Provisões. Parcerias público-privadas. Evidenciação. Contrato.

ABSTRACT

The present article aims to expose the problematic surrounding the disclosure of provisions and liabilities arising from public-private partnership (PPP) contracts entered into by the state of São Paulo, based on the case study of one of the projects included in its PPP portfolio. To accomplish this task, the concepts related to the accounting of liabilities and provisions by the state, from a budgetary and fiscal perspective, will be presented. In parallel, an overview of the administrative concession contract for the operation and production of medicines of the Fundação para o Remédio Popular (Furp) will be presented. At the end, the form of exposure of the liabilities and provisions in the Budget Guidelines Law and its adherence to the normative instruments published by the National Treasury Secretariat will be verified. From the analysis extracted from this analysis, it will be possible to conclude to what extent the state of São Paulo presents the qualitative characteristics of the accounting information in its official documents, allowing a good understanding of its economic and patrimonial situation.

Keywords: Liabilities. Provisions. Public-private partnerships. Disclosure. Contract.

¹ Procurador do estado de São Paulo. Mestre em Direito do Estado e bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

1. CONCEITO DE PPP E A COMPREENSÃO ECONÔMICA DE RISCO

O contrato de parceria público-privada (PPP) foi regulamentado, em âmbito federal, pela Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, que instituiu normas gerais para licitação e contratação para tais avenças na Administração Pública.²

Conforme previsto em lei, a PPP é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa, de modo que a primeira categoria se refere à concessão de serviços públicos ou de obras públicas, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários, contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. Por sua vez, a concessão administrativa consiste no contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens.

Assim, a concessão administrativa é a modalidade que pode ser utilizada para prestação de serviços públicos em que a remuneração do concessionário ocorre exclusivamente por contraprestações estatais, ou para o fornecimento de serviços ao estado, com a realização de investimento em infraestrutura pública.

Por sua vez, as concessões patrocinadas são concessões de serviços públicos, cuja remuneração do concessionário é formada por tarifas e contraprestações públicas.

Vale destacar que a lei federal de PPP estabeleceu alguns requisitos próprios que distinguem suas modalidades contratuais das concessões comuns: vedação de projetos inferiores a 10 milhões de reais, prazos contratuais entre 5 anos e 35 anos e vedação à celebração de contratos para o mero fornecimento de mão de obra ou mero fornecimento e instalação de equipamentos ou apenas a realização de obra pública.

Contudo, o diferencial das parcerias público-privadas é o seu aspecto financeiro, que permite o estabelecimento de um sistema de garantias contratuais ao concessionário, reforça compromissos financeiros do ente contratante e determina a constituição de uma sociedade de propósito específico para o empreendimento. Trata-se de modalidade contratual que permitiu abertura do Brasil para novos investimentos de longo prazo, para implementação de projetos de infraestruturas públicas, os quais demandam certo período para amortização do capital e necessitam de financiamento ao privado que disputa a licitação.

Em tais modalidades contratuais, os delineamentos conceituais sobre o risco são essenciais aos projetos, para determinação de uma equação de responsabilidades entre as partes (matriz de riscos), a qual terá reflexos nos instrumentos orçamentários do estado.

A ideia central da matriz de riscos é apresentar às partes um elenco de ocorrências contratuais que podem dificultar a execução do contrato, determinando qual

² Antes da regulamentação promovida pela legislação federal, os estados de São Paulo (Lei nº 11.688, de 19 de maio de 2004) e Minas Gerais (Lei nº 14.869, de 16 de dezembro de 2003) já haviam promulgado leis próprias, de conteúdo abrangente e aderente às disposições nacionais.

parte será responsável por seus efeitos. Uma boa matriz de riscos deve alocar a responsabilidade dos eventos na parte que possui melhores condições de mitigar sua ocorrência ou suportar seu ônus financeiro. Esse documento deve ser um anexo contratual, vinculante às partes.

Historicamente, os diplomas que dispõem sobre contratos administrativos não apresentam uma disciplina sobre repartição de riscos. O que podemos encontrar é uma ligeira evolução no que tange à divisão de responsabilidades entre as partes pública e privada. Inicialmente, a Lei nº 8.666/93 determinou que o contratado é responsável por todos os riscos do empreendimento, como construção, danos causados a terceiros e responsabilidades trabalhistas. Posteriormente, a Lei federal nº 8.987/95 (Lei de Concessões) positivou que o concessionário responderia pela concessão “por sua conta e risco”, o que levou à equivocada interpretação da impossibilidade de divisão de riscos entre as partes nas concessões comuns.³ Por fim, a Lei federal nº 11.079/2004 (Lei de PPP) inovou ao prever a possibilidade de repartição objetiva de riscos entre as partes.

No plano econômico, o conceito de risco é atribuído a Frank Knight, professor da Universidade de Chicago, que publicou em 1921 seu doutoramento sob o título *Risk, Uncertainty and Profit*.⁴ De acordo com sua doutrina, existe uma distinção entre risco e incerteza, de modo que o primeiro pode ser mensurável, ao contrário da incerteza, que não pode ser medida. Se for possível atribuir uma probabilidade à ocorrência de um evento, temos um risco, caso não seja possível, temos uma incerteza.⁵

Referida concepção se dissipou por outros ramos do conhecimento em diversos países. Como exemplo, podemos mencionar o jurista alemão Rolf Stober, que apresenta distinção semelhante entre risco e perigo,⁶ seguido pelo português Pedro Melo, que apresenta três perspectivas diversas para o risco, considerando sua correlação

³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 719.

⁴ Foi consultada a reedição de 1964: KNIGHT, Frank. *Risk, Uncertainty and Profit*. New York: Reprints of Economic Classics. Augustus M. Kelley Bookseller, 1964. 381 p.

⁵ Nas palavras do autor: “a incerteza deve ser tomada em um sentido radicalmente diferente da noção familiar de risco, da qual nunca foi devidamente separado. O termo ‘risco’, tão vagamente usado na fala cotidiana e na discussão econômica, abrange realmente duas coisas que, funcionalmente, ao menos em suas relações causais com os fenômenos da organização econômica, são categorias diferentes. (...) uma incerteza mensurável, ou ‘risco’ apropriado, como nós usaremos o termo, é tão diferente de um incontornável que não é de fato uma incerteza em tudo. Por conseguinte, restringiremos o termo ‘incerteza’ a casos do tipo não quantitativo. É essa a verdadeira incerteza, e não o risco, como foi argumentado, que constitui a base de uma teoria válida do lucro e explica a divergência entre concorrência real e teórica”. KNIGHT, Frank. *Risk, Uncertainty and Profit*, p. 19.

⁶ “Em oposição ao perigo, o risco assenta na ocorrência futura, possível mas incerta, de um acontecimento danoso. A diferença para o perigo consiste, por conseguinte, no fato de o decurso danoso e a probabilidade de ocorrência não poderem ser suficientemente apreciados, nem de forma empírica nem de forma cognitiva”. STOBER, Rolf. *Direito administrativo econômico geral*. Tradução Antônio Francisco de Souza. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 399.

com o perigo, especificamente para os contratos de concessão de obras públicas em Portugal:⁷

- (i) o risco como o perigo de um prejuízo decorrente de factos não imputáveis às partes enquanto actos ilícitos;
- (ii) o risco como o perigo de alteração do equilíbrio contratual por força de circunstâncias e de eventos supervenientes; e
- (iii) o risco como o perigo de prejuízos emergentes da impossibilidade superveniente de realização de uma das prestações contratuais.

No contexto doutrinário, coube aos estudiosos do tema a apresentação de critérios classificatórios sobre as modalidades de possíveis riscos em projetos de concessão, como apresentado por Marcos Perez:⁸

A nosso ver, os riscos enredados aos contratos de gestão delegada de serviços ou de concessão de serviços, para os fins específicos deste estudo, devem ser identificados, primeiramente, como: *riscos econômico-financeiros, riscos técnicos, riscos jurídicos e riscos políticos*. Essa classificação genérica serve, como veremos em seguida, para rotular os riscos segundo sua ligação predominante a fatores de ordem econômico-financeira, técnicos, jurídicos ou encobre uma série de âleas sob sua formulação genérica (âleas que merecem explicação e análise pormenorizadas e específicas) e, muito menos, revela *a priori* uma divisão de riscos entre as partes contratuais porque, como já dissemos, *essa divisão deve se dar caso a caso, segundo o perfil e as especificidades de cada concessão*.

Os esclarecimentos apresentados são relevantes para que se possa compreender os eventos que criam a necessidade de provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP, de acordo com os instrumentos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional, como serão demonstrados a seguir.

2. RISCOS FISCAIS DECORRENTES DE PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS

A Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, conferiu competência ao órgão técnico do Ministério da Fazenda para edição de normas sobre o controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.⁹

⁷ MELO, Pedro. *A distribuição do risco nos contratos de concessão de obras públicas*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 64.

⁸ PEREZ, Marcos Augusto. *O risco no contrato de concessão de serviço público*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 153.

⁹ “Art. 113. Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei.”

Atualmente, tal competência foi concentrada na Secretaria do Tesouro Nacional e também prevista na Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000.

Diante da necessidade de aprimoramento dos critérios de reconhecimento de despesas e receitas orçamentárias de maneira uniforme para as entidades dos três níveis de governo, foram editados os Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), aprovados pela Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016.¹⁰ Referida norma técnica traz procedimentos contábeis específicos de diversas naturezas, inclusive para concessões de serviços públicos.

De acordo com o MCASP, em PPP as contraprestações abrangem a remuneração do parceiro privado pela prestação dos serviços e a aquisição do ativo da concessão, quando aplicável. Assim, o passivo referente à remuneração pelos serviços é registrado quando da ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o passivo referente à aquisição do ativo é registrado no momento de sua incorporação.¹¹

A natureza do passivo reconhecido difere em cada modelo de concessão, de acordo com a maneira como o concedente compensa o concessionário, ou seja, conforme a essência dos contratos.

Sob o ponto de vista da execução orçamentária e patrimonial, o Manual de Demonstrativos Fiscais, também editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, dentro de sua competência regulatória, dispõe sobre a forma de elaboração do demonstrativo das PPPs, que integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), a ser publicado bimestralmente.

O objetivo de tal demonstrativo é informar os impactos das contratações de PPP nas contas do ente federativo, em especial os ativos constituídos pela SPE, os passivos e as provisões.

A partir de tais demonstrativos, poderá ser verificado o cumprimento dos limites legais à contratação de PPPs, previstos no artigo 28 da Lei federal nº 11.079/2004.¹² Além disso, o demonstrativo pode funcionar como um elemento de análise ao investidor, para verificação do nível de endividamento do ente federativo.

O Anexo 13 do Manual de Demonstrativos Fiscais traz um modelo de demonstrativo das parcerias público-privadas com instruções de preenchimento pelos entes federativos.¹³

¹⁰ Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em 30 jan. 2019.

¹¹ Quando o ativo se referir a uma obra civil, seu reconhecimento ocorrerá proporcionalmente à sua evolução.

¹² Art. 28. A União não poderá conceder garantia ou realizar transferência voluntária aos estados, Distrito Federal e municípios se a soma das despesas de caráter continuado derivadas do conjunto das parcerias já contratadas por esses entes tiver excedido, no ano anterior, a 5% (cinco por cento) da receita corrente líquida do exercício ou se as despesas anuais dos contratos vigentes nos 10 (dez) anos subsequentes excederem a 5% (cinco por cento) da receita corrente líquida projetada para os respectivos exercícios.

¹³ Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em 30 jan. 2019.

2.1. Assunção de riscos

A Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estabelece normas sobre finanças públicas direcionadas à responsabilidade na gestão fiscal. Seu artigo 4º determina os requisitos que deverão ser atendidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, como a obrigação de elaboração do Anexo de Riscos Fiscais, contendo a discriminação dos Riscos Fiscais decorrentes das parcerias público-privadas.

De acordo com o MCASP, os riscos assumidos pelo parceiro público em contratos de PPP podem ser: a) de demanda: quando o parceiro público garante ao parceiro privado receita mínima sobre o fluxo total esperado para o projeto; b) de construção: quando o parceiro público garante ao parceiro privado restituição de parte ou totalidade do curso ou manutenção do bem que exceder ao valor originalmente previsto; c) de disponibilidade: quando o poder concedente garante ao contratado o pagamento de parte ou totalidade da contraprestação independentemente da disponibilização do bem ou fornecimento do serviço; d) cambial: quando o contratante garante ao concessionário uma compensação decorrente da variação de preços de insumos em virtude da flutuação do valor da moeda estrangeira; ou e) operacional: quando o concedente garante ao contratado cobertura em razão de projeção equivocada de custos com manutenção de equipamentos, mão de obra, entre outros elementos.

2.2. Provisões

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto. *O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* traz parâmetros para reconhecimento das provisões. Para o reconhecimento de uma provisão, é necessário que exista uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados, que seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação e seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

No que diz respeito à mensuração do valor, deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

Os riscos assumidos pelo estado em PPP podem gerar a necessidade de provisionamento de valores nos instrumentos orçamentários e contábeis da Administração Pública. O estudo de caso que será objeto da presente análise se refere a um contrato para produção de medicamentos em que o contratante se responsabilizou pela aquisição da totalidade dos insumos produzidos (assunção do risco de demanda), de modo que, qualquer indício de não cumprimento dessa obrigação precisa ser equacionada pelo contratante, para que se evite o incremento do endividamento público.

3. O CONTRATO DE PPP DA FURP

O contrato de parceria público-privada celebrado entre a Fundação para o Remédio Popular “Chopin Tavares de Lima” (Furp) – fundação governamental de natureza privada e a Concessionária Paulista de Medicamentos (CPM) – sociedade de propósito específico (SPE) constituída para atuar como concessionária de serviço público foi formalizado em 22 de agosto de 2013, tendo o estado de São Paulo, por meio da Secretaria de Estado da Saúde (SES), figurado como interveniente/anuente. Seu objeto é a prestação dos serviços de gestão, operação e manutenção, com fornecimento de bens e realização de obras para adequação da infraestrutura da Indústria Farmacêutica de Américo Brasiliense (IFAB), de propriedade do Poder Concedente, bem como a assessoria ao Poder Concedente para obtenção de registros de medicamentos perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

O contrato prevê uma Lista Básica de Medicamentos a serem produzidos, composta por 96 itens, com preços estabelecidos pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), por meio de publicação anual de tabelas com preços máximos para comercialização. O prazo de concessão é de 15 anos, considerando o período originalmente previsto de um ano para o início da produção e de sete anos para o alcance da produção completa da Lista Básica.

Por sua vez, as disposições relativas ao modelo remuneratório determinam que a Furp deve pagar à contratada contraprestações mensais, classificadas como: (i) Contraprestação Básica e (ii) Contraprestação Adicional. O valor da contraprestação básica remunera os itens associados à Lista Básica de Medicamentos e é composto de duas parcelas: a) Parcela A, que compreende a remuneração pelos investimentos realizados, pela adequação da infraestrutura existente na IFAB e pelos serviços de assessoria na obtenção de Registro de Medicamentos; e b) Parcela B, que compreende a remuneração pelos serviços de gestão, operação e manutenção da IFAB e pelo fornecimento de insumos necessários para prover a produção da Lista Básica de Medicamentos.

O critério definido para a Parcela A é de um valor fixo mensal a ser pago por registro de medicamento da Lista Básica. O pagamento inicia-se apenas no momento da produção do primeiro lote de cada produto e deverá perdurar até o fim do prazo contratual. Dessa forma, o pagamento da Parcela A aumentará gradualmente nos primeiros anos da concessão, atingindo o seu valor máximo no momento em que todos os 96 medicamentos que compõem a Lista Básica inicial estiverem em produção.

A Parcela B está relacionada à produção de medicamentos pela fábrica. O valor da parcela, portanto, é definido mensalmente a partir de três itens: (i) volume de medicamentos presentes na Lista Básica e o respectivo (ii) Preço Máximo de Vigência ao governo (PMVG), com a aplicação do (iii) desconto de 49,99% ofertado pelo vencedor da licitação.

Para viabilizar a demanda pelos medicamentos, foi celebrado convênio entre a SES e a Furp em 19 de julho de 2013, com a finalidade de estabelecer objetivos comuns entre as partes para disponibilização de medicamentos fabricados no contexto da PPP à população. Trata-se de instrumento jurídico previsto no edital de licitação

da concessão administrativa, como forma de garantir a demanda pelos medicamentos por meio do orçamento da pasta.

Como pode ser verificado, o adimplemento de parte significativa das parcelas contratuais depende do repasse financeiro feito pela Secretaria da Saúde à Furp para aquisição dos medicamentos fabricados no contexto da PPP, os quais serão distribuídos à população por intermédio de programas sociais. Assim, um abalo ou divergência na forma de cumprimento do convênio celebrado entre o contratante da PPP e a Administração Direta paulista pode afetar o reequilíbrio contratual e crescer o endividamento público estadual.

4. CONTABILIZAÇÃO DOS PASSIVOS E PROVISÕES DE PPP

A forma de contabilização dos passivos e provisões decorrentes dos contratos de PPP pelo estado de São Paulo está em construção, dentro do escopo de aderência aos parâmetros da contabilidade internacional.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 05, que dispõe sobre a contabilização dos contratos de concessão, pela ótica do concedente, em conformidade com os padrões internacionais editados pela IPSAS 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor*, editada pela *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac).¹⁴

Assim, as determinações contidas na norma técnica supramencionada já foram incorporadas ao MCASP (exceto quanto às concessões comuns) em capítulo específico sobre as PPP. Desse modo, os instrumentos fiscais e orçamentários do estado devem evidenciar adequadamente os passivos e as provisões de PPP.

4.1. As recomendações do Tribunal de Contas do Estado

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em exame das contas apresentadas pelo governador do estado em 2016, havia apontado que o Poder Executivo necessitava aprimorar a evidenciação de ativos e passivos decorrentes de PPP. Contudo, ao se debruçar sobre as contas apresentadas em 2017, tal Corte compreendeu que suas recomendações foram atendidas, de acordo com a mensuração das obrigações decorrentes dos contratos firmados apresentada na planilha abaixo (“sic”):¹⁵

¹⁴ Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em 31 jan. 2019.

¹⁵ “TC-3546/989/17 (e-TCESP 3546.989.17-9): Em relação ao processo de convergência às Normas Contábeis Internacionais durante o ano de 2017, conforme destacado pela DCG, houve avanços no reconhecimento do imobilizado, do passivo atuarial, além do reconhecimento inicial dos ativos e passivos em contratos de parceria público-privada (PPP), sendo que, nesse último caso, observou-se o atendimento à recomendação exarada no parecer das contas de 2016 para que “ativos e passivos decorrentes de contratos de PPPs, qual seja: providenciar a contabilização dos ativos e passivos decorrentes das concessões por meio de parcerias

| Código Nome Título | Saldo Atual | |
|--|---------------------------|---------------------------|
| | 2016 | 2017 |
| 218 – Demais Obrigações a curto prazo | -7.557.646.044,73 | -12.324.605.376,21 |
| 2181 – Adiantamento de clientes | -70.786.190,81 | -74.474.973,55 |
| 2186 – Obrigações decorrentes de contratos de PPP | | -1.032.824.209,35 |
| 2188 – Valores restituíveis | -5.892.446.839,25 | -9.131.237.075,98 |
| 2189 – Outras obrigações a curto prazo | -1.594.413.014,67 | -2.086.069.117,33 |
| 228 – Demais obrigações a longo prazo | -6.014.575.063,96 | -10.957.272.545,19 |
| 2286 – Obrigações decorrentes de contratos de PPP | | -2.873.157.323,73 |
| 2288 – Valores restituíveis | -3.386.191.522,58 | -5.407.029.677,40 |
| 2289 – Outras obrigações a longo prazo | -2.628.383.541,38 | -2.677.085.544,06 |
| 229 – Resultado diferido | -274.635.320,09 | 441.364.248,61 |
| 2291 – Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida | -274.635.320,09 | 441.364.248,61 |
| Total Geral | -13.846.856.428,78 | -22.840.513.672,79 |

Ocorre que o Balanço Geral do estado (Contas Exercício 2017), no Anexo XIII – Demonstrativo de PPP, traz o seguinte conteúdo:

Anexo 13 - Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO REEO - 6o. BIMESTRE de 2017 - JANEIRO A DEZEMBRO
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL

Em milhões (R\$)

| IMPACTOS DAS CONTRATAÇÕES DE PPP | SALDO TOTAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 | | REGISTROS EXERCÍCIOS DE 2017 | |
|--|---------------------------------------|------------|------------------------------|----------------|
| | 2016 | 2017 | Até o Bimestre | Até o Bimestre |
| TOTAL DE ATIVOS | - | - | - | - |
| Ativos Constituídos pela SPE | - | - | 2.737.747 | 2.737.747 |
| TOTAL DE PASSIVOS | - | - | - | - |
| Obrigações decorrentes de Ativos Constituídos pela SPE | - | - | 3.905.982 | 3.905.982 |
| Provisões de PPP | - | - | - | - |
| Outros passivos | - | - | - | - |
| ATIVOS PATRIMONIAIS PASSIVOS | 993.664 | 2.737.799 | 2.737.799 | 1.949.282 |
| Obrigações contratuais | 993.664 | 982.476 | 982.476 | 982.476 |
| Garantias concessões: | | | | |
| Tensões | 0 | 462.007 | 462.007 | 462.007 |
| Linha 6 - CPTM | 0 | 18.079 | 18.079 | 18.079 |
| Linha 4 - Merit | 0 | -1.960 | -1.960 | 532.175 |
| Ind. Farmacêutica de America Brasileira - IFAB - FUPP | 55.851 | 277 | 277 | 60.473 |
| Linha 6 - Merit | 397.701 | 1.479 | 1.479 | 322.335 |
| Hóspedes - Lote I - III | 2.249 | 12.242.011 | 12.242.011 | 12.244.457 |
| Complexos Hospitalares - OS | 25.170 | 70.166 | 70.166 | 97.293 |
| Sit. Inf. Metropolitano de Reg. Med. Unidade Sanitaria - UIM RMRB - ISTM | 13.488 | 80 | 80 | 17.383 |

| DISPESA DE PPP | DISPESA EXECUTADA 2016 | DISPESA PREVISTA 2017 | DISPESA EXECUTADA 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | 2025 | 2026 |
|---|------------------------|-----------------------|------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Do Bate Federado, exceto estatísticas não dependentes (D) | 837.339 | 2.424.246 | 1.062.651 | 3.241.478 | 3.468.143 | 3.691.266 | 3.391.037 | 1.854.297 | 1.854.297 | 1.854.298 | 1.854.298 | 1.854.298 |
| Linha 4 - STM/Merit | 13.509 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Linha 6 - STM/CPTM | 200.242 | 325.295 | 319.815 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 | 325.295 |
| Linha 6 - STM/Merit | 184.245 | 911.758 | 3.072 | 1.135.228 | 1.287.187 | 817.078 | 909.042 | 606.787 | 606.787 | 606.787 | 606.787 | 606.787 |
| Ind. Farmacêutica de America Brasileira - FUPP-IFAB/MMS | 38.361 | 182.016 | 107.395 | 207.883 | 212.300 | 212.300 | 212.300 | 212.300 | 212.300 | 212.300 | 212.300 | 212.300 |
| Complexos Hospitalares de São Paulo - HCS | 77.037 | 118.990 | 201.268 | 209.910 | 204.899 | 204.899 | 204.899 | 204.899 | 204.899 | 204.899 | 204.899 | 204.899 |
| Linha 18 - STM/Merit | 0 | 414.315 | 0 | 774.536 | 713.490 | 482.093 | 404.958 | 315.918 | 315.918 | 315.918 | 315.918 | 315.918 |
| Revisão dos Tensões - ST | 198.000 | 493.000 | 374.104 | 334.675 | 749.013 | 469.847 | 88.340 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Habilitação - Lote I - III | 0 | 4.320 | 3.568 | 18.426 | 31.882 | 75.722 | 82.562 | 82.562 | 82.562 | 82.562 | 82.562 | 82.562 |
| Sit. Inf. Metropolitano de Reg. Med. Unidade Sanitaria (SIM RMRB) - STM | 25.564 | 45.544 | 51.121 | 55.787 | 70.078 | 105.122 | 153.651 | 108.506 | 108.506 | 108.506 | 108.506 | 108.506 |
| Das Estatísticas Não-Dependentes | 118.666 | 118.699 | 137.933 | 239.989 | 410.639 | 410.639 | 410.639 | 410.639 | 410.639 | 410.639 | 410.639 | 410.639 |
| Sistema Produtor Alfa (Tamb. Subseq) | 110.666 | 118.699 | 137.933 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 | 118.699 |
| Sistema Produtor Gama (Exercício - Subseq) | - | - | - | 131.600 | 785.516 | 785.516 | 785.516 | 785.516 | 785.516 | 785.516 | 785.516 | 785.516 |
| TOTAL DAS DESPESAS | 648.068 | 3.442.448 | 1.188.474 | 3.481.699 | 4.018.778 | 3.182.991 | 3.801.477 | 3.168.897 | 3.168.897 | 3.168.277 | 3.168.794 | 3.168.794 |
| PPP e Contratos (D) | 0 | 0 | 0 | 0 | 288.871 | 311.879 | 378.893 | 484.418 | 489.841 | 478.841 | 478.841 | 478.841 |
| Habilitação - Centro SP (Lote II) | - | - | - | 0 | 0 | 0 | 4.210 | 35.085 | 96.300 | 107.000 | 107.000 | 107.000 |
| Linha 6B e 99 - CPTM (Tensão) | - | - | - | 0 | 131.200 | 147.800 | 184.000 | 184.000 | 184.000 | 184.000 | 184.000 | 184.000 |
| Despesas por bimestre | - | - | - | 0 | 102.073 | 164.773 | 205.161 | 205.161 | 205.161 | 205.161 | 205.161 | 205.161 |
| RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL) (R) | 149.443.197 | 149.889.449 | 151.463.464 | 153.326.667 | 154.869.818 | 156.739.123 | 158.453.766 | 160.272.827 | 162.014.979 | 163.871.141 | 165.658.442 | 167.510.283 |
| TOTAL DAS DESPESAS CONSIDERADAS PARA O LIMITE (D+I+R) | 837.339 | 2.424.246 | 1.062.681 | 3.243.439 | 3.842.813 | 3.684.239 | 3.766.888 | 3.169.888 | 3.233.896 | 3.232.899 | 3.232.899 | 3.232.899 |
| TOTAL DAS DESPESAS RCL (RCL) (R+R) | 8.609 | 1.829 | 8.700 | 2.270 | 2.890 | 1.920 | 1.790 | 1.810 | 1.830 | 1.850 | 1.870 | 1.890 |

1) Companhia Paulista de Parcerias - CPP - Operações de PPP - Emissão: 19/01/2015 às 11:50h
 2) Secretaria de Governo/Secretaria de Parcerias e Inovação - UPPP - Despesas de PPPs - Emissão: 16/01/2018, às 12:40h
 NOTAS
 1) RCL Exercício anterior - Anexo III do Relatório Remuneração do Exercício Orçamentário 6º Bimestre - RCL do exercício corrente - Lei Complementar nº 101/2000 (LRP) art. 2º, inciso IV, §§ 1º, 2º, 3º, conforme MDSP nº 64 - RCL dos exercícios futuros: foi aplicada a taxa de crescimento real de PIB disponível no site do STN/Manual de Instruções de Planos - MIP setembro/2017, conforme orientação de Manual dos Demonstrativos Financeiros (DF) edição - Portaria STN nº 493/2017.
 2) Conforme Lei nº 11.079, de 2004, Art. 25, "caput", as despesas de contratos de PPP são pagas pelo usuário e limite de 2% de Receita Corrente Líquida (RCL) do usuário pelo art. 12, IV, de 2012, de 2012.
 3) O 2º de Art. 25, de referência Lei, determina que a aplicação de limite previsto no caput desta artigo, seja considerada as despesas de contratos de parceria celebradas pela administração pública direta e indireta e demais entidades controladas pelo respectivo ente, excetuadas as empresas estatais não dependentes. (Redação dada pela Lei nº 12.024, de 2009).
 4) As informações sobre ativos e passivos decorrentes dos contratos de PPPs foram geradas através do Controle Programático de Contabilidade Pública Estadual às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e que visam cumprir a Portaria nº 45/2015 do STN e lançadas a partir de dezembro de 2017.
 5) Os valores das PPPs a contratar podem sofrer significativas alterações de valores por consequência natural da maturação de seus modelos, após cumpridas as diversas fases que antecedem as efetivas contratações.
 6) Segundo a UPPP (Unidade de Parceria Público-Privada), os valores de despesa necessários é que não são tão inferidos, permanecendo como despesa prevista.

público-privadas conforme previsto na NBC TSP 05". (...) "Anoto, ainda, que a recomendação exarada nas contas de 2016 no sentido de que fossem contabilizados os ativos e passivos decorrentes das concessões através de PPP, conforme previsto na NBC TSP 05 foi atendida (Total de Ativos – R\$ 2.727.767 mil e Total de Passivos – R\$ 3.905.982 mil)". Parecer da Assessoria Técnico-Jurídica. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/portal/TC%203546-989-17-AJT-juridica.pdf>. Acesso em 31/1/2019.

Como pode ser verificado, não existe qualquer registro de provisões ou outros passivos decorrentes das PPPs, mas apenas de obrigações decorrentes de ativos constituídos pela SPE. Vale ressaltar que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária referente ao período de julho a agosto de 2018 apresenta a mesma informação.

Ao realizarmos o cotejo entre o cenário verificado no quadro acima e o Anexo de Riscos Fiscais do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias 2019 (Riscos Fiscais Decorrentes de PPP), verifica-se um potencial descompasso de informações.¹⁶ Isso porque, ao analisarmos a descrição dos riscos decorrentes dos empreendimentos de PPP, é possível observar o relato de uma série de eventos aptos a gerar a necessidade de provisionamento que não foram considerados no Balanço Geral do Estado.

Considerando exclusivamente o contrato de PPP da Furp, objeto de análise pelo presente artigo, o relato do projeto de lei em questão afirma que existe um potencial de não cumprimento das diretrizes definidas em convênio celebrado entre a Secretaria de Estado da Saúde e a Furp para aquisição dos medicamentos fabricados pela concessionária contratada, de modo que tal evento pode impossibilitar o Poder Concedente de realizar os pagamentos das contraprestações contratuais, gerando um desequilíbrio econômico-financeiro no contrato. Dessa forma, foi mencionado que estão sendo conduzidas providências para eventuais passivos, caso esse risco se consuma.

A despeito da situação narrada, o Balanço Geral do Estado não refletiu qualquer provisão decorrente de tal evento, o que permite concluir que as contas apresentadas pelo governador não respeitaram as características qualitativas da informação contábil no quesito avaliado.

4.2. Propostas de aprimoramento

Para solução do problema, seria recomendável que os responsáveis pela gestão contratual, ou ainda a Comissão de Acompanhamento dos Contratos de Parcerias Público-Privadas (CAC-PPP), solicitassem uma retificação no projeto de lei, com a finalidade de contemplar o provisionamento do risco contratual analisado acima. Igualmente, os relatórios resumidos da Execução Orçamentária de 2019 também precisariam refletir essa realidade, assim como o próximo Balanço Geral a ser apresentado pelo estado de São Paulo.

No caso, a atuação da CAC-PPP seria justificada em razão das competências atribuídas a tal órgão, disciplinado pelo Decreto estadual nº 62.540, de 11 de abril de 2017. Referida comissão foi estruturada com a missão de exercer o monitoramento da execução de todos os contratos de parcerias público-privadas celebrados pela Administração direta e indireta. A CAC-PPP é composta por cinco membros, componentes dos seguintes órgãos/entidades: Secretaria da Fazenda, Companhia Paulista de

¹⁶ Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/leis/orcamento/>>. Acesso em 30/1/2019.

Parcerias, Secretaria de Planejamento e Gestão, Secretaria de Governo e Procuradoria-Geral do Estado.

A partir do momento em que o estado de São Paulo conseguiu aprimorar a mensuração do seu nível de endividamento decorrente dos contratos de PPP, poderá haver uma sinalização mais precisa aos investidores sobre o nível de confiança dos empreendimentos estatais, assim como maior controle dos potenciais dispêndios públicos, evitando-se riscos de inadimplemento contratual ou de perda de controle contábil e fiscal.

5. CONCLUSÃO

O presente artigo apresentou um breve panorama sobre a estimativa de passivos e provisões decorrentes dos contratos de PPP celebrados pelo estado de São Paulo, com a análise das mensurações específicas realizadas no Balanço Geral do estado e na proposta de Lei de Diretrizes Orçamentárias 2019 para o contrato de PPP da Fundação para o Remédio Popular.

Os resultados da análise demonstraram a necessidade de aprimoramento, ao menos, da escrituração das provisões para o empreendimento de PPP supramencionado, em razão da potencial materialização de riscos assumidos pelo contratante e já divulgados em documentos públicos oficiais.

A importância da adequada mensuração de passivos e provisões busca obedecer às diretrizes de unificação da contabilidade internacional, a qual determina o cumprimento de características qualitativas da informação contábil pelos entes governamentais. Como exemplo de tais diretrizes, pode ser mencionado o princípio da prudência, a primazia da essência sobre a forma, o postulado da uniformidade, entre outros.¹⁷

Somente através do adequado cumprimento das diretrizes jurídicas, contábeis, fiscais e orçamentárias os entes federativos poderão ter empreendimentos de PPP bem-estruturados, com adequada prestação dos serviços, que se reflitam nas vantagens esperadas pelo estado (e a sociedade) e atendam às necessárias estimativas de retorno financeiro dos parceiros privados.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 719.

KNIGHT, Frank. *Risk, Uncertainty and Profit*. New York: Reprints of Economic Classics. Augustus M. Kelley Bookseller, 1964. 381 p.

¹⁷ Sobre o princípio da prudência: “Esta convenção consiste em que, por motivos de precaução, sempre que o contador defrontar com alternativas igualmente válidas de atribuir valores diferentes a um elemento do ativo (ou passivo), deverá optar pelo mais baixo para o ativo e pelo mais alto para o passivo. In: IUDÍCIBUS, Sérgio (e outros). *Contabilidade Introdutória*. 11. edição. São Paulo: Atlas, 2017, p. 293.

Manual de Demonstrativos Fiscais (editado pela Secretaria do Tesouro Nacional). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mdf>>. Acesso em 30 jan. 2019.

MELO, Pedro. *A distribuição do risco nos contratos de concessão de obras públicas*. Coimbra: Almedina, 2011. p. 64.

Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 05. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em 30 jan. 2019.

PEREZ, Marcos Augusto. *O risco no contrato de concessão de serviço público*. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 153.

Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>>. Acesso em 30/1/2019.

STOBER, Rolf. *Direito administrativo econômico geral*. Tradução António Francisco de Souza. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 399.