



Nota Conjunta SEI nº 1/2019/CCONT/CCONF/SUCON/STN/FAZENDA-ME

**Assunto:** Parcerias Público-Privadas. Modalidade Administrativa. Ministério da Defesa. Comando da Aeronáutica (COMAER). Acórdão nº 1843/2018 – TCU – Plenário. Proposta de Contabilização

Processo SEI nº 17944.101999/2019-74

Senhores Coordenadores-Gerais,

1. Em reuniões realizadas com a Coordenação Geral de Planejamento de Operações Fiscais – CPLAN/STN, bem como com a Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação – CCONF/STN, foi solicitado aos técnicos desta Coordenação Geral de Contabilidade da União a elaboração dos procedimentos necessários à contabilização de atos e fatos que surgirão da celebração de Parceria Público-Privada – PPP – no âmbito do Ministério da Defesa, cujo objeto será a Gestão da Rede de Comunicações Integrada (GRCIC) do Comando da Aeronáutica - COMAER.
2. Nessas reuniões tomou-se conhecimento de que o Tribunal de Contas da União – TCU - fez o acompanhamento do primeiro estágio do processo de licitação e contratação dessa PPP, e o aprovou por meio do item 9.1 do Acórdão nº 1843/2018 – TCU – Plenário. Nesse contexto, aquele Tribunal proferiu algumas determinações, como será visto mais adiante.
3. Assim, este expediente tem por objetivo apresentar uma proposta de contabilização dos atos e fatos surgidos da celebração e execução da referida PPP, a qual poderá ser adotada em outras parcerias, desde que contratadas sob a modalidade administrativa, prevista no Art. 2º, § 2º, da Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Também, esclarece-se que tal proposta refere-se única e exclusivamente à contabilização pelo Poder Concedente, ou seja, à União, e não pela concessionária.
4. Ainda, destaque-se que os registros que serão propostos nesta Nota terão como base as disposições contidas na minuta de contrato de concessão administrativa (versão 31/08/2018) disponibilizada no endereço eletrônico da Comissão de Implantação do Sistema de Controle do Espaço Aéreo (<http://www.ciscea.gov.br/>).

#### 1 Acórdão nº 1843/2018 – TCU – Plenário

5. Antes de se discorrer sobre tal proposta, faz-se necessário registrar considerações acerca de determinações feitas pelo Tribunal de Contas da União – TCU – quanto a responsabilidade do Poder Executivo federal no acompanhamento e fiscalização do futuro contrato a ser celebrado pelo COMAER, conforme exposto no Acórdão nº 1843/2018 – TCU – Plenário.
6. De acordo com informações extraídas do processo TC 003.043/2017-7, o TCU acompanhou o primeiro estágio do processo de licitação e contratação da PPP para gestão da Rede de Comunicações Integrada do Comando da Aeronáutica – GRCIC.
7. Tal trabalho resultou na aprovação desse primeiro estágio pelo Plenário do TCU, conforme disposto no item 9.1 do Acórdão nº 1843 – TCU – Plenário, mas também em determinações e recomendações a outros órgãos federais, entre eles a STN.
8. Especificamente, à STN foi determinado o seguinte, de acordo com o disposto no item 9.2.1 do referido Acórdão:

**ACORDAM** os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, **em:**

...

9.2. **determinar**, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno/TCU:

9.2.1. ao Ministério da Defesa, à Secretaria de Orçamento Federal e à **Secretaria do Tesouro Nacional que estabeleçam, dentro dos limites de suas competências, mecanismos de monitoramento** a fim de detectar, no âmbito da Parceria Público-Privada para a Gestão da Rede de Comunicação Integrada do Comando da Aeronáutica, desvios significativos nos valores da contraprestação paga pelo poder concedente que resultem em indicação de novo espaço orçamentário ou eventual concentração de investimentos que enseje enquadramento como dívida consolidada e operação de crédito;

9. A esta altura, importante esclarecer que, após a impetração de embargos de declaração pela STN em relação a tal determinação, o TCU expediu o Acórdão 2890/2018 – Plenário – por meio do qual foi dada nova redação ao citado e transcrito subitem 9.2.1 do Acórdão 1843/2018 – Plenário. A seguir, reproduz-se o teor desta nova redação:

**VISTOS, relatados e discutidos** estes autos dos **Embargos de Declaração opostos pela Secretaria do Tesouro Nacional contra o Acórdão 1.843/2018 – Plenário.**

**ACORDAM** os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, **em**:

9.1. com fundamento no art. 34 da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 277, inciso III, e 287 do Regimento Interno do TCU, **conhecer dos Embargos de Declaração opostos pela Secretaria do Tesouro Nacional**, para, no mérito, dar-lhes provimento parcial, **de modo a conferir a seguinte redação ao subitem 9.2.1 do Acórdão 1.843/2018 – Plenário:**

“9.2. **determinar**, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno/TCU:

9.2.1. **ao Ministério da Defesa e à Secretaria de Orçamento Federal** que estabeleçam, dentro dos limites de suas competências, mecanismos de monitoramento a fim de detectar, no âmbito da Parceria Público-Privada para a Gestão da Rede de Comunicação Integrada do Comando da Aeronáutica, desvios significativos nos valores da contraprestação paga pelo poder concedente que resultem em indicação de novo espaço orçamentário ou eventual concentração de investimentos que enseje enquadramento como dívida consolidada e operação de crédito;”

9.2. encaminhar cópia deste Acórdão à embargante e aos demais órgãos comunicados da decisão recorrida. (sem destaques no original)

10. Portanto, pela leitura da atual redação do subitem 9.2.1 do Acórdão TCU 1843/2018 – Plenário, verifica-se que a STN não consta mais no rol daqueles que devem cumprir aquela determinação. Feita tal ressalva, nos parágrafos seguintes passar-se-á a expor sobre o regramento geral acerca da execução atividades pela Administração Pública Federal.

11. Como é de amplo conhecimento, as atividades da Administração Federal deverão obedecer a princípios fundamentais, dentre eles o da descentralização, conforme exposto no Art. 6º, inciso III, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 6º As **atividades** da Administração Federal **obedeçam** aos seguintes **princípios fundamentais**:

I - Planejamento.

II - Coordenação.

III - **Descentralização**.

IV - Delegação de Competência.

V - Controle. (sem destaques no original)

12. Nesta linha, o Art. 10 daquele Decreto-Lei reforça a obrigação das atividades da Administração Federal serem amplamente descentralizadas, devendo tal conduta ser colocada em prática por meio de três planos principais, conforme disposto no § 1º do citado artigo, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 10. A **execução das atividades** da Administração Federal **deverá ser amplamente descentralizada**.

§ 1º A **descentralização** será posta em prática em **três planos principais**:

a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução;

b) da Administração Federal para a das unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio;

c) **da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões**. (sem destaques no original)

13. Portanto, tendo em vista tais diretrizes, verifica-se que a celebração do contrato de concessão administrativa proposta pelo COMAER prima pela descentralização prescrita no Art. 10, § 1º, alínea “c”, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, já que ela descentraliza atividades que seriam desenvolvidas por órgãos públicos para uma entidade do setor privado, ou seja, para uma Sociedade de Propósito Específico – SPE – a ser instituída em razão do disposto no Art. 9º da Lei nº 11.079, de 2004, conforme prescreve o preâmbulo da minuta do contrato em epígrafe.

14. Ao descentralizar essas atividades, destaque-se que o Art. 10, § 6º, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, impõe de maneira expressa a conservação da autoridade normativa, bem como o exercício do controle e fiscalização sobre a execução das atividades descentralizadas, ao órgão federal responsável pelo programa e não a outro, frise-se. Como forma de ratificar tal entendimento, transcreve-se o teor do dispositivo ora citado:

Art. 10. ...

§ 6º Os **órgãos federais responsáveis pelos programas** conservarão a autoridade normativa e **exercerão controle e fiscalização indispensáveis** sobre a execução local, condicionando-se a liberação dos recursos ao fiel cumprimento dos programas e convênios. (sem destaques no original)

15. Feitas essas ponderações, entende-se que à STN, por meio da Coordenação Geral de Contabilidade da União – CCONT, e como forma de captar informações que comporão as demonstrações contábeis consolidadas da União, compete apenas estabelecer os procedimentos necessários à contabilização dos atos e fatos que surgirão da celebração e execução do contrato proposto, e consolidar as respectivas

informações contábeis nas demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais da União.

16. Nos subtítulos seguintes passar-se-á a contextualizar e discorrer sobre os atos e fatos que ensejarão registros contábeis no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, bem como a proposta de contabilização propriamente dita.

## 2 Contextualização

17. De acordo com os preceitos contidos na Lei 8.987/1995, a concessão de serviços públicos deve ser efetuada por meio de contratos celebrados entre o poder concedente, ou seja, União, Estado, Distrito Federal ou Município, e pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade de desempenho, onde o primeiro delega ao segundo a prestação de determinado serviço público por conta e risco deste, e por prazo determinado. Tais diretrizes estão contidas no Art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 8.987, de 1995, cujos teores são reproduzidos a seguir:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, **considera-se:**

I - **poder concedente**: a **União**, o **Estado**, o **Distrito Federal** ou o **Município**, **em cuja competência se encontre o serviço público**, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão;

II - **concessão** de serviço público: a **delegação de sua prestação**, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, **à pessoa jurídica ou consórcio de empresas** que demonstre capacidade para seu desempenho, **por sua conta e risco** e por prazo determinado; (sem destaques no original)

18. Pela literalidade do texto transcrito, verifica-se que a concessão de serviços públicos com base nas regras da Lei nº 8.987, de 1995, impõe ao concessionário a assunção dos riscos associados à prestação dos serviços concedidos.

19. Mas também há obrigações por parte do poder concedente, como é o caso, por exemplo, do dever de indenizar o concessionário pelos investimentos realizados e ainda não amortizados ou depreciados, quando da expiração do prazo de vigência do contrato ou da encampação dos serviços concedidos, conforme preconizam o Art. 35, inciso I, § 4º, e o Art. 37, combinados com o Art. 36, da Lei nº 8.987, de 1995, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I - advento do termo contratual;

II - encampação;

...

§ 4º Nos casos previstos nos **incisos I e II** deste artigo, o **poder concedente**, antecipando-se à extinção da concessão, **procederá aos levantamentos e avaliações necessários à** determinação dos montantes da **indenização que será devida à concessionária**, na forma dos arts. 36 e 37 desta Lei.

Art. 36. A **reversão no advento do termo contratual** far-se-á com a **indenização** das parcelas dos **investimentos** vinculados a bens reversíveis, ainda **não amortizados ou depreciados**, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.

Art. 37. Considera-se **encampação a retomada do serviço** pelo poder concedente durante o prazo da concessão, por motivo de interesse público, mediante lei autorizativa específica e **após prévio pagamento da indenização**, na forma do artigo anterior. (sem destaques no original)

20. No ano de 2004 foi editada a Lei nº 11.079, a qual instituiu normas gerais para a licitação e contratação de parcerias público-privadas no âmbito da Administração Pública.

21. Conforme prevê o Art. 2º daquela Lei, parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa, as quais são definidas da seguinte forma, segundo preconizam os §§ 1º e 2º daquele artigo:

Art. 2º **Parceria público-privada** é o **contrato administrativo de concessão**, na modalidade patrocinada ou administrativa.

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

§ 2º **Concessão administrativa** é o **contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta**, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens. (sem destaques no original)

22. Pela leitura dos dispositivos supratranscritos, verifica-se que o poder concedente, ou seja, o Poder Público, assume obrigações perante o parceiro privado, desembolsando inclusive recursos financeiros adicionais à tarifa cobrada dos usuários do serviço, como é o caso da parceria público-privada celebrada sob a modalidade patrocinada.

23. Tendo em vista a possibilidade de celebração deste tipo de contrato, o Ministério da Defesa, representado pelo Comando da Aeronáutica (COMAER), propugna a celebração de contrato de concessão administrativa, cujo objeto será a gestão da Rede de Comunicações Integrada (GRCIC) daquele Comando.

24. Assim, considerando que a celebração e execução desse contrato, bem como aqueles regidos sob a égide da Lei nº 8.987, de 1995, ensejarão a assunção de direitos e obrigações por parte de órgãos federais, verifica-se que tais atos e fatos deverão ser registrados pelo Sistema de Contabilidade Federal, para que os seus efeitos sejam refletidos nas demonstrações contábeis da União, conforme preconiza o caput do Art. 15, e

seu inciso I, da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e o caput do Art. 3º, e seu inciso I, do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009.

25. Desta maneira, com o intuito de evidenciar adequadamente esses efeitos, faz-se necessário que o órgão central daquele sistema, ou seja, esta STN, preste a orientação necessária à aplicação das normas e técnicas contábeis pertinentes, mediante a proposição de uma forma de contabilização desses eventos, conforme preconiza o Art. 7º, inciso X, do Decreto nº 6.976, de 2009, combinado com o seu Art. 6º, inciso I, bem como com o Art. 17, inciso I, da Lei nº 10.180, de 2001.

### 3 Registros contábeis propostos

26. Os registros contábeis que serão propostos nos subtítulos seguintes tentarão seguir as fases de celebração e execução do futuro contrato de concessão administrativa, tendo como base as disposições contidas em suas cláusulas e na Lei nº 11.079, de 2004, bem como na legislação subsidiária, como a Lei nº 8.987, de 1995, e a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

27. Ainda, cabe destacar que esses registros contábeis também tem por base as definições contidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, cuja observância é obrigatória por todos os entes da Federação, conforme preconiza o Art. 3º, § 1º, da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.

28. Também, cumpre mencionar que a proposta que será apresentada está consonante com as diretrizes já apresentadas anteriormente na Nota Técnica nº 24/2017/CCONF/CCONT/SUCON/STN/MF-DF MF, de 25 de setembro de 2017, cujo teor foi considerado no relatório que subsidiou a edição do Acórdão TCU 1843/2018 – Plenário.

29. Desta forma, o referido Tribunal pode utilizar-se dos entendimentos exarados na referida nota técnica para futuros acompanhamentos e fiscalizações, lembrando que o Comitê Gestor de Parceria Público-Privada Federal – CGP, instituído em razão do caput do Art. 14 da Lei nº 11.079, de 2004, combinado com o Art. 1º do Decreto nº 5.385, de 4 de março de 2005, deverá encaminhar relatórios de desempenho deste tipo de contrato àquele Tribunal, conforme preconiza o § 5º do referido artigo 14, combinado com o Art. 3º, inciso V, do dito Decreto, cujo teores são transcritos a seguir:

#### Lei nº 11.079, de 2004

Art. 14. Será instituído, por decreto, órgão gestor de parcerias público-privadas federais, com competência para:

...

§ 5º O órgão de que trata o caput deste artigo remeterá ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União, com periodicidade anual, relatórios de desempenho dos contratos de parceria público-privada. (sem destaques no original)

#### Decreto nº 5.385, de 2005

Art. 1o Fica instituído o Comitê Gestor de Parceria Público-Privada Federal - CGP, desempenhará as competências de órgão gestor de que tratam os incisos II a IV do caput do art. 14 da Lei no 11.079, de 30 de dezembro de 2004.

...

Art. 3º Compete ao CGP:

...

V - elaborar e enviar ao Congresso Nacional e ao Tribunal de Contas da União relatório anual de desempenho de contratos de parceria público-privada e disponibilizar, por meio de sítio na rede mundial de computadores (Internet), as informações nele constantes, ressalvadas aquelas classificadas como sigilosas; (sem destaques no original)

### 3.1 Integralização de cotas do Fundo Garantidor de Infraestrutura - FGIE

30. De acordo com a cláusula 38.2 da minuta de contrato em epígrafe, o poder concedente, ou seja, a União, por meio do COMAER, deverá oferecer garantia em determinado valor, assegurando à concessionária o pagamento da contraprestação mensal devida pelo poder concedente.

31. Isso porque o Art. 3º da Lei nº 11.079, de 2004, combinado com o Art. 23, inciso V, da Lei nº 8.987, de 1995, determina, como cláusula essencial dos contratos de concessão, aquelas que estipulam garantias e obrigações tanto do poder concedente quanto da empresa concessionária.

32. Então, de acordo com a cláusula 38.1, tal garantia é feita por meio do Fundo Garantidor de Infraestrutura – FGIE, no qual a União está autorizada a participar, na qualidade de cotista, no limite total de R\$ 11.000.000.000,00 (onze bilhões de reais), nos termos do Art. 32 da Lei nº 12.712, de 30 de agosto de 2012.

33. Destaque-se que os projetos resultantes de PPP celebradas sob a égide da Lei nº 11.079, de 2004, podem se beneficiar das coberturas do FGIE, cujos ativos devem ser geridos pela empresa pública denominada Agência Brasileira Gestora de Fundos Garantidores e Garantias S.A. – ABGF, nos termos do Art. 33, § 7º, inciso IV, combinado com o Art. 37, todos da lei nº 12.712, de 2012.

34. Assim, ao contar com esta garantia, a União deverá integralizar as cotas pertinentes à sua participação no referido fundo, lembrando que a integralização de cotas constitui patrimônio FGIE, conforme dispõe o Art. 1º, § 5º, inciso I, de seu estatuto.

35. Porém, de acordo com o Art. 34, combinado com Art. 27, § 1º, todos da Lei nº 12.712, de 2012, a integralização dessas cotas pode não se dar apenas por meio de moeda corrente (dinheiro), mas também mediante títulos públicos, ações de sociedades em que tenha a União tenha participação minoritária ou por meio de ações de sociedades de economia mista federais excedentes ao necessário para manutenção de seu controle

acionário.

36. Entretanto, considerando que o Manual de Procedimentos Operacionais do FGIE, disponível no endereço eletrônico da CISCEA, preconiza que a União deverá integralizar suas cotas em dinheiro ou títulos da Dívida Pública Federal, conforme preconiza seu capítulo 6, neste expediente serão tratados apenas os registros contábeis pertinentes a essas duas formas de integralização, de forma que as explicações aqui efetuadas sejam direcionadas ao caso concreto.

37. Portanto, partindo-se da primeira forma de integralização admitida pelo dito manual, ou seja, em dinheiro, há a necessidade de o futuro cotista empenhar a respectiva despesa pública, de forma a reservar, no orçamento público, os recursos necessários para tal integralização, conforme registros contábeis abaixo:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62211.00.00	Crédito Disponível
C	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
<b>Natureza de Despesa:</b>		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada

38. Após a reserva dos recursos orçamentários necessários à integralização dessas cotas, há a necessidade de se liquidar a despesa pública, lembrando que esta fase é necessária ao seu pagamento, nos termos do Art. 62 combinado com o Art. 63, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, bem como do Art. 36 combinado com o Art. 42, ambos do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Para tanto, os registros contábeis pertinentes são:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
C	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
<b>Natureza de Despesa:</b>		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	12211.02.02	Participações em Fundos (Custo)
C	21311.04.00	Contas a Pagar Credores Nacionais (F)

39. Em tese, o reconhecimento concomitante da obrigação e do investimento proposto no quadro anterior pode mostrar-se um tanto incongruente, pois poderia evidenciar o reconhecimento de ativos, ou seja, a expectativa de geração de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, que ainda não estariam totalmente sob o controle da União, haja vista que as cotas decorrentes ainda não estariam disponíveis ao referido ente federativo, pois a integralização de fato ainda não ocorreu.

40. Entretanto, pela leitura do Anexo 03 – Minuta de Boletim de Subscrição e Integralização de Cotas de Emissão do FGIE, constante no Manual de Procedimentos Operacionais do Fundo Garantidor de Infraestrutura – FGIE – constante no endereço eletrônico da CISCEA, verifica-se, pela declaração a ser feita pela União, que a subscrição e a integralização das cotas são feitas de forma simultânea, conforme consta na Declaração e Identificação do Subscritor, cujo teor transcreve-se parcialmente:

Declaramo-nos, para todos os fins, cientes e de acordo com as condições expressas no presente boletim de subscrição, firmado em caráter irrevogável e irretroatável, integralizando neste ato, no FGIE, administrado pela ABGF, o montante acima indicado, conforme previsto e nos termos e condições constantes do presente boletim de subscrição. (sem destaques no original)

41. Assim, tendo em conta tal declaração, acredita-se que a liquidação e o pagamento da despesa, fase que será demonstrada a seguir, ocorrerão no mesmo momento.

42. Posta tal ressalva e passada a fase da liquidação da despesa pública, chega-se à fase de seu pagamento e conseqüente integralização das cotas perante o FGIE, cujos registros contábeis são:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	62213.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
<b>Natureza de Despesa:</b>		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas
C	82114.00.00	DDR Utilizada por Pagamento de Despesas Orçamentárias

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	21311.04.00	Contas a Pagar Credores Nacionais (F)
C	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

43. Em relação à integralização de cotas por meio da emissão de títulos públicos, importante destacar que a rotina para a emissão desses documentos é realizada exclusivamente pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, haja vista que responsabilidade por arcar com a obrigação descrita naqueles títulos é do Tesouro Nacional, conforme determina o caput do Art. 1º da Lei nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001.

44. Desta forma, quando da emissão desses títulos, há a necessidade de registrar a execução orçamentária da receita e, em seguida, da despesa pertinente, de forma a demonstrar as transações necessárias à integralização das cotas do FGIE. Assim, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Emissão de títulos públicos a serem utilizados na integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada
<b>Natureza de Despesa:</b>		21110010 – Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nac.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Emissão de títulos públicos a serem utilizados na integralização de cotas.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62211.00.00	Crédito Disponível
C	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
<b>Natureza de Despesa:</b>		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
--	--	--

Fato gerador: Empenho da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada

Natureza da Informação: Orçamentária		
Fato gerador: Liquidação da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
C	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Natureza de Despesa:		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Liquidação da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas

Natureza da Informação: Orçamentária		
Fato gerador: Pagamento da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	62213.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
Natureza de Despesa:		45908401 – Participação em Fundos, Organismos ou Ent. A.

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Pagamento da despesa necessária para a integralização das cotas do FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas
C	82114.00.00	DDR Utilizada

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Integralização de cotas mediante entrega de títulos públicos emitidos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	12211.02.02	Participações em Fundos (Custo)
C	2x211.0x.01	Dívida Mobiliária - Mercado

45. Superada esta fase discorrer-se-á sobre a prestação de garantias pela empresa concessionária do serviço, tendo em vista obrigação instituída na cláusula 37.1 da minuta do contrato em tela.

### 3.2 Garantias oferecidas pela concessionária para execução do contrato

46. De acordo com o Art. 3º da Lei nº 11.079, de 2004, às parcerias público-privadas pactuadas sob a modalidade administrativa são aplicadas adicionalmente as regras do Art. 23 da Lei nº 8.987, de 1995. A seguir, transcreve-se o teor do referido Art. 3º:

Art. 3º As concessões administrativas regem-se por esta Lei, aplicando-se-lhes adicionalmente o disposto nos arts. 21, 23, 25 e 27 a 39 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e no art. 31 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995. (sem destaques no original)

47. Como dito anteriormente, o Art. 23 da Lei nº 8.987, de 1995, estabelece as cláusulas essenciais dos contratos de concessão, entre elas aquela que estabelece as garantias e obrigações do poder concedente e da empresa concessionária, conforme transcreve-se a seguir:

Art. 23. São cláusulas essenciais do contrato de concessão as relativas:

...

V - aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e conseqüente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e

das instalações; (sem destaques no original)

48. Em respeito a tal diretriz, a cláusula 37.1 da minuta de contrato em tela estabelece que a concessionária deverá, como condição necessária à assinatura do contrato, apresentar garantia prestada em favor do poder concedente, conforme transcreve-se a seguir:

37.1 Para o fiel cumprimento das obrigações e compromissos assumidos no presente Contrato, a **Concessionária entregará** ao Poder Concedente, **como condição à assinatura do Contrato**, comprovante da **Garantia de Performance** prestada em favor do Poder Concedente, obrigando-se a mantê-la em vigor durante todo o período de execução do Contrato, sob pena de declaração de caducidade da Concessão Administrativa. (sem destaques no original)

49. Assim, com objetivo de cumprir tal condição a cláusula 37.5 estabelece que a empresa concessionária poderá optar por uma das modalidades de garantia previstas no Art. 56, § 1º, da Lei nº 8.666, de 1993, ou seja, (a) pela caução em dinheiro ou em títulos da dívida pública do Tesouro Nacional, (b) pela entrega de apólice de seguro-garantia ou (c) pela apresentação de fiança bancária.

50. No caso de a concessionária optar pela caução em dinheiro, provavelmente o depósito do respectivo valor deverá ser feito na Caixa Econômica Federal, conforme preconiza o Art. 1º, inciso IV, do Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art 1º - **Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro** ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, **os depósitos:**

...

IV - em garantia, na licitação perante órgão da administração pública federal direta ou autárquica ou **em garantia da execução de contrato celebrado com tais órgãos**. (sem destaques no original)

51. Desta forma, caso a garantia oferecida pela concessionária seja caução em dinheiro, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Recebimento de garantia por meio de caução em dinheiro.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11111.19.03	Demais Contas – Caixa Econômica Federal
C	2x881.04.02	Depósitos e Cauções Recebidos

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Recebimento de garantia por meio de caução em dinheiro.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Comprometimento do valor recebido em dinheiro.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas

52. Caso a concessionária opte por apresentar garantias mediante caução de títulos da dívida pública do Tesouro Nacional, pela apresentação de apólices de seguro-garantia ou fiança bancária, os registros contábeis pertinentes são os seguintes em cada caso:

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Garantia fornecida mediante caução de títulos da dívida pública.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	71111.01.00	Garantias Recebidas no País
C	81111.01.16	Garantias instituídas por Lei Específica a Executar

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Garantia fornecida mediante apresentação de seguro-garantia.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	71111.01.00	Garantias Recebidas no País
C	81111.01.10	Seguros-Garantia a Executar



Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Garantia fornecida mediante apresentação de fiança bancária.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	71111.01.00	Garantias Recebidas no País
C	81111.01.04	Fianças a Executar

53. Após os registros das garantias apresentadas tanto pelo poder concedente quanto pelo concessionário, lembrando que elas são necessárias à assinatura do contrato em tela, passar-se-á ao registro da nota de empenho necessária ao suporte das despesas realizadas no âmbito do contrato.

### 3.3 Emissão da Nota de Empenho para suportar as despesas

54. No âmbito da Administração Pública Federal, a emissão de empenho é realizada antes da celebração de contratos e no montante necessário à sua execução em cada exercício financeiro, conforme preconiza o caput do Art. 30 do Decreto nº 93.872, de 1986, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 30. Quando os **recursos financeiros** indicados **em cláusula de contrato**, convênio, acordo ou ajuste, para execução de seu objeto, forem de **natureza orçamentária, deverá constar, da própria cláusula**, a classificação programática e econômica da despesa, com a **declaração de haver sido esta empenhada** à conta do mesmo crédito, **mencionando-se o número e data da Nota de Empenho**. (sem destaques no original)

55. Desta forma, relevando ainda que o Art. 60 da Lei nº 4.320, de 1964, bem como o Art. 24 do Decreto nº 93.872, de 1986, vedam a realização de despesas sem prévio empenho, quando da emissão da nota de empenho os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

Natureza da Informação: Orçamentária		
Fato gerador: Empenho das despesas necessárias para à execução contratual		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62211.00.00	Crédito Disponível
C	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
<b>Naturezas de Despesa Prováveis:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Empenho das despesas necessárias à execução contratual.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada

56. Registradas contabilmente as garantias apresentadas, bem como o empenho necessário à realização das despesas previstas no contrato de concessão administrativa, passa-se a analisar a celebração do referido instrumento.

### 3.4 Celebração do Contrato de Concessão Administrativa

57. Seguindo, após a apresentação de garantias suficientes à execução do contrato pelas partes e o empenho da despesa, chega-se ao momento de celebração (assinatura) do instrumento que, em regra, constitui apenas a realização de um ato administrativo.

58. Porém, mesmo a realização deste ato administrativo, e não de um fato, enseja a necessidade de registrá-lo contabilmente em contas de compensação (de controle de atos potenciais), as quais devem ser demonstradas pelo Balanço Patrimonial, nos termos do Art. 105, inciso VI, da Lei nº 4.320, de 1964.

59. Isso porque a celebração deste instrumento evidencia uma potencial alteração do patrimônio público federal no futuro, nos termos do Art. 105, § 5º, da Lei nº 4.320, de 1964, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 105. O **Balanço Patrimonial demonstrará:**

...

VI - As **Contas de Compensação**.

§ 5º Nas **contas de compensação serão registrados** os bens, **valores**, obrigações e

situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e **que**, imediata ou indiretamente, **possam vir a afetar o patrimônio**. (sem destaques no original)

60. Assim, com a finalidade de aferir a forma como o patrimônio público pode vir a ser afetado pela celebração do contrato e, ainda, promover o acompanhamento ao longo do tempo do cumprimento desses objetivos, mostra-se necessário que o registro contábil evidencie, de forma segregada, os valores pertinentes à construção da rede de comunicações daqueles necessários à sua gestão.

61. Isso só será possível caso o Anexo VIII – Cálculo da Contraprestação Mensal, utilizado como base para aferir o valor do contrato previsto na cláusula 7.1, demonstrar, de forma segregada, os valores relativos à construção de bens (rede de comunicações) e aqueles pertinentes à gestão desses bens.

62. Assim, caso seja possível tal segregação, os registros contábeis necessários, quando da celebração do contrato de concessão administrativa, são os seguintes:

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Celebração (assinatura) do contrato de concessão administrativa.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	71231.04.00	Contratos de Fornecimento de Bens
C	81231.04.01	Contratos de Fornecimento de Bens Em Execução

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Celebração (assinatura) do contrato de concessão administrativa.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	71231.02.00	Contratos de Serviços
C	81231.02.01	Contratos de Serviços Em Execução

63. Por mais, entende-se que o referido Anexo VIII, combinado com o Anexo VII – Sistema de Mensuração de Desempenho, poderão ser capazes de demonstrar, de forma segregada, os valores relativos à infraestrutura a ser implantada e aqueles relativos aos serviços necessários à sua gestão, tendo em vista que o Art. 23, inciso X, da Lei nº 8.987, de 1995, combinado com o caput do Art. 3º da Lei nº 11.079, de 2004, impõe a inserção de cláusula nos contratos de concessão relativa aos bens reversíveis.

### 3.5 Execução do Contrato de Concessão Administrativa

#### 3.5.1 Apropriação dos ativos, passivos e despesas de serviços

64. Celebrado o contrato de concessão administrativa e feita a publicação resumida de seu teor na imprensa oficial, sendo esta condição essencial para que o ato produza seus efeitos, conforme preconiza o Art. 61, Parágrafo único, da Lei nº 8.666, de 1993, iniciar-se-á a execução de seu objeto pelas partes.

65. Segundo consta na minuta de contrato em epígrafe, especificamente na cláusula 10, a execução do objeto pactuado será subdividida em 2 (duas) fases, que são: (a) Transição e (b) Operação.

66. Conforme estipulado na cláusula 10.2, a Fase de Transição será dividida em duas subfases, ou seja, a subfase de assunção e a subfase de implantação, sendo que a primeira deverá ser concluída no prazo máximo de 30 (trinta) meses, onde a concessionária deverá assumir as atividades do COMAER, e a segunda deverá ser concluída no prazo máximo de 5 (cinco) anos, devendo a concessionária adotar as providências necessárias para implantar e ampliar a Rede ATN-Br para o Centro Integrado de Defesa Aérea e Controle de Tráfego Aéreo.

67. Por fim, a Fase de Operação, a qual terá início somente após a conclusão da subfase de implantação da fase de transição, consistirá na assunção integral da rede de comunicações do COMAER pela concessionária, tendo por objetivo a efetiva execução das atividades de gestão integrada, atualização, ampliação, gerenciamento, manutenção e controle, conforme disposto na cláusula 10.3.

68. Portanto, pela descrição das fases prescritas pela cláusula 10, verifica-se que o objeto contratado envolverá a implantação de infraestrutura para a operacionalização da rede de comunicações do COMAER, bem como a prestação de serviços de operacionalização desta rede pela concessionária em favor do poder concedente, o que acaba por corroborar a modalidade escolhida para a execução da PPP em questão, ou seja, a administrativa, conforme prescreve o Art. 2º, § 2º, da Lei nº 11.079, de 2004.

69. Assim, executados os serviços de implantação da infraestrutura contratada, haverá a necessidade de o poder concedente constatar o cumprimento efetivo deste objetivo, lembrando que as atividades descentralizadas devem ser indispensavelmente fiscalizadas pelo órgão federal responsável pelo programa, conforme determina o Art. 10, § 6º, do Decreto-Lei nº 200, de 1967.

70. Ademais, destaque-se que a própria Lei nº 11.079, de 2004, por meio de seu Art. 15, impõe responsabilidade aos ministérios e às agências reguladoras de acompanharem e fiscalizarem os contratos de parcerias público-privadas, expedindo relatórios circunstanciados sobre a execução desses contratos e encaminhando-os ao órgão gestor de PPP, conforme disposto no Parágrafo único do referido artigo. A seguir será transcrito o teor integral do artigo em questão, bem como de seu Parágrafo único:

Art. 15. **Compete aos Ministérios e às Agências Reguladoras**, nas suas respectivas áreas de competência, submeter o edital de licitação ao órgão gestor, proceder à licitação, **acompanhar e fiscalizar os contratos de parceria público-privada**.

Parágrafo único. Os **Ministérios e Agências Reguladoras encaminharão ao órgão a que se refere o caput do art. 14** desta Lei, com periodicidade semestral, **relatórios circunstanciados** acerca da execução dos contratos de parceria público-privada, na forma definida em regulamento. (sem destaques no original)

71. Desta forma, considerando que a própria lei instituiu um documento capaz de evidenciar o estágio de execução desses contratos, verifica-se que a Administração Pública Federal conta com documentação de suporte necessária para efetuar os registros pertinentes.

72. Assim, constatada a construção de eventuais ativos durante a fase de operação do empreendimento, há a necessidade de se efetuar o seguinte registro contábil:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Constatação da construção e implantação do ativo de concessão.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	123x1.11.xx	Ativos de Concessão (P)
C	2x861.01.00	Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F)

73. Constatada a prestação efetiva de serviços de operacionalização da infraestrutura contratada, o registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Constatação da prestação efetiva de serviços pela concessionária.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	33231.02.00	Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional
C	2x861.02.00	Obrigações decorrentes de PPP – Serviços (F)

74. Dando seguimento, ao receber os ativos construídos e implantados ou beneficiar-se dos serviços prestados pela concessionária, o poder concedente deve cumprir com a contraprestação mensal pactuada entre as partes, lembrando que tal obrigação está prevista na cláusula 15.1.2 da minuta de contrato de concessão em tela.

75. Ainda, caso o poder concedente não venha cumprir a referida cláusula, importante destacar que o Art. 884 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), impõe à Administração Pública Federal o dever de restituir o valor por ela indevidamente auferido, feita a necessária atualização monetária, fato que, de qualquer maneira, induz ao reconhecimento de passivos no patrimônio da União.

76. Neste momento, a Administração Pública receberá os serviços prestados e os bens construídos de maneira definitiva, nos termos do Art. 73, inciso I, “b”, e inciso II, alínea “b”, todos da Lei nº 8.666, de 1993, ocasionando a liquidação da despesa pública prescrita pelo Art. 63 da Lei nº 4.320, de 1964, e pelo Art. 36 do Decreto nº 93.872, de 1986. Desta forma, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento definitivo de bens e serviços.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
C	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
<b>Naturezas de Despesa Prováveis:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da contraprestação mensal.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da contraprestação mensal.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	81231.04.01	Contratos de Fornecimento de Bens Em Execução
C	81231.04.02	Contratos de Fornecimento de Bens Executados

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Liquidação da despesa para pagamento da contraprestação mensal.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81231.02.01	Contratos de Serviços Em Execução
C	81231.02.02	Contratos de Serviços Executados

77. Feitos os registros pertinentes à liquidação da despesa, o procedimento seguinte é o pagamento da obrigação surgida desta despesa, cujos registros contábeis pertinentes são os seguintes:

Natureza da Informação: Orçamentária		
Fato gerador: Pagamento da contraprestação mensal.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	62213.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
Naturezas de Despesa Prováveis:		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Pagamento da contraprestação mensal.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação
C	82114.00.00	DDR Utilizada

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Pagamento da contraprestação mensal.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x861.01.00	Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F)
D	2x861.02.00	Obrigações decorrentes de PPP – Serviços (F)
C	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

78. Cabe destacar que a conta 2x861.01.00 - Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F) sinaliza possível financiamento de ativos de concessão. Assim, será monitorada mediante a criação de um auditor contábil de alerta, avaliando-se a pertinência da inclusão de seu saldo nos demonstrativos do relatório de gestão fiscal correspondentes, no encerramento do exercício financeiro, conforme item 9.2.1 do Acórdão 1843/2018 – Plenário.

### 3.5.2 Perdas e Danos (Lucros Cessantes) – Registro de Passivos Contingentes

79. Por mais, constatada a execução do objeto contratual, principalmente aquela relativa à construção e implantação da infraestrutura de comunicações, em tese, a concessionária faz jus ao direito de executar o remanescente contratual e auferir os respectivos rendimentos futuros.

80. No caso de extinção da concessão por encampação, ou seja, pela retomada do serviço pelo poder concedente durante o prazo de concessão, por motivo de interesse público, conforme prevê o Art. 38 da Lei nº 8.987, de 1995, combinado com o caput do Art. 3º da Lei nº 11.079, de 2004, pode o poder concedente ser impelido a cumprir possíveis obrigações com perdas e danos em relação a lucros cessantes da concessionária, ou seja, com valores que esta deixou de auferir em razão da extinção da concessão.

81. A caracterização deste tipo de perdas e danos pode ser constada nos artigos 402 e 403 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), cujos teores são transcritos a seguir:

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidos ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Art. 403. Ainda que a inexecução resulte de dolo do devedor, as perdas e danos só incluem os prejuízos efetivos e os lucros cessantes por efeito dela direto e imediato, sem prejuízo do disposto na lei processual. (sem destaques no original)

82. Neste caso, considerando que os prazos de vigência de PPP não podem ser inferiores a 5 (cinco) e nem superiores a 35 (trinta e cinco) anos, conforme prevê o Art. 5º, inciso I, da Lei nº 11.079, de 2004, o que demonstra a possibilidade de ocorrência de intempéries ao longo da execução contratual, justifica-se o registro contábil de passivos contingentes relativos a essas possíveis obrigações, tendo como base os documentos de acompanhamento e fiscalização que certamente evidenciarão o cumprimento gradual do objeto pactuado.

83. Por mais, reforça-se que o registro de passivos contingentes proposto não se refere ao valor da

infraestrutura já construída e implantada, uma vez que as obrigações dela decorrentes já estarão devidamente reconhecidas no passivo, evidenciando os seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União.

84. O registro de passivos contingentes proposto refere-se única e exclusivamente a rendimentos que a concessionária deixará de auferir (lucros cessantes) em razão de eventual extinção do contrato por encampação dos serviços concedidos, já que aquela fará jus àquele ganho por ter cumprido sua prestação contratual (evento passado), mas que dependerá de um evento futuro e incerto que não está completamente sob o controle da entidade (encampação), conforme definição de “passivo contingente” contida no item 18 da NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

85. Desta forma, o registro contábil pertinente a esses passivos contingentes é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Passivos contingentes decorrentes de possíveis perdas e danos.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	74110.00.00	Passivos Contingentes
C	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos

86. Ressalte-se ainda que, à medida que o contrato de concessão for sendo cumprido pela concessionária, o que induz que esta auferiu parte dos rendimentos pactuados no instrumento celebrado, os passivos contingentes anteriormente registrados deverão ser diminuídos.

87. Assim, realizado o pagamento da contraprestação mensal, faz-se necessário que os valores relativos a passivos contingentes registrados a título de perda e danos (lucros cessantes) sejam atualizados, demonstrando que parte desta contingência não poderá ser exigida pela concessionária, tendo em vista que esta auferiu os ganhos a ela devidos em razão do cumprimento de sua prestação perante o poder concedente. O registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da contraprestação mensal.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos
C	84130.00.00	Passivos Contingentes Não Confirmados

### 3.6 Receitas Extraordinárias e Compartilhadas (Cláusula 20)

88. De acordo com a cláusula 20.1 da minuta de contrato em epígrafe, a concessionária poderá explorar fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados à concessão administrativa celebrada entre as partes, desde que tal exploração não comprometa os indicadores de desempenho, nível de serviço e demais padrões estabelecidos no contrato.

89. Conforme consta na cláusula 20.2 da minuta em tela, a celebração de contratos que gerem receitas extraordinárias deve se dar por meio de subsidiária integral com finalidade específica para tanto, devendo o poder concedente, na qualidade de interveniente-anuente, participar de todos os contratos celebrados pela subsidiária integral que visem a exploração dessas receitas, conforme disposto na cláusula 20.6.

90. Por mais, segundo dispõe a cláusula 20.7, as receitas extraordinárias auferidas deverão ser compartilhadas com o poder concedente em valor equivalente a 50% (cinquenta por cento) da receita líquida, devendo tais valores serem apropriados por ocasião da realização revisão ordinária prevista na cláusula 31, conforme prevê a cláusula 20.7.2.

91. Segundo dispõe a cláusula 31.1, combinada com a cláusula 31.1.1, a revisão ordinária terá periodicidade anual, e será aplicada quando do reajuste da contraprestação mensal com vistas à apropriação, por parte do poder concedente, da parcela que lhe é devida em razão do compartilhamento de receitas extraordinárias.

92. Desta forma, em regra, as receitas extraordinárias são utilizadas como instrumento para reduzir a contraprestação mensal devida pelo poder concedente e, conseqüentemente, o valor das obrigações por ele assumidas, uma vez que o valor do contrato é o somatório das contraprestações mensais calculadas na forma do Anexo VIII – Cálculo da Contraprestação Mensal, conforme prescreve a cláusula 7.1 da minuta em tela.

93. Assim, a seguir as diretrizes prescritas pela 8ª edição do MCASP, especificamente aquelas constantes no Capítulo 6 de sua Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (p.p. 137-142), há a necessidade de se efetuar os registros contábeis relativos à execução orçamentária desses valores, mesmo não havendo o efetivo fluxo de caixa revertido à entidade.

94. Inicialmente, constatado o reconhecimento da receita extraordinária pela concessionária, há a necessidade de o Poder Concedente reconhecer proporcionalmente sua parcela de participação na receita auferida. Para tanto, o registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Reconhecimento proporcional de receitas extraordinárias auferidas pela concessionária.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	11231.01.00	Créditos por transferências de instituições privadas (P)
C	43311.01.00	Valor Bruto Exploração de Bens, Direitos e Serviços

95. Por sua vez, os lançamentos contábeis necessários ao registro da execução orçamentária dessas

receitas são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Realização das receitas extraordinárias auferidas		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Realização das receitas extraordinárias auferidas		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Realização das receitas extraordinárias auferidas		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	11231.01.00	Créditos por transferências de instituições privadas (F)
C	11231.01.00	Créditos por transferências de instituições privadas (P)

96. Quando do pagamento da contraprestação mensal, certamente o Poder Concedente efetuará o empenho e a liquidação da despesa relativa à sua contraprestação mensal pelo valor total previsto em contrato, tendo em vista os procedimentos descritos neste expediente. Ao adotar tal procedimento, remanescerá resquícios de obrigações que, caso continuem a serem reconhecidos, poderá levar os usuários das demonstrações contábeis a eventuais equívocos na interpretação da informação divulgada.

97. Desta maneira, quando do pagamento de parcelas já reajustadas pela apropriação dessas receitas extraordinárias, deverá o poder concedente desconhecer parte do passivo anteriormente reconhecido, especificamente pela fração que deixará de ser paga, uma vez que o passivo anteriormente reconhecido não gera mais expectativa de saída de recursos para a satisfação da obrigação, conforme definição contida no item 5.14 da NBC TSP Estrutura Conceitual, de 2016. O registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Realização das receitas extraordinárias auferidas		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	2x861.01.00	Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F)
D	2x861.02.00	Obrigações decorrentes de PPP – Serviços (F)
C	11231.01.00	Créditos por transferências de instituições privadas (F)

### 3.7 Repartição de riscos (Cláusula 28.2)

98. Conforme dispõe o Art. 5º, inciso III, da Lei nº 11.079, de 2004, os contratos de PPP deverão prever a repartição de riscos entre as partes, inclusive os referentes a caso fortuito, força maior, fato do príncipe e álea econômica extraordinária.

99. Seguindo tal mandamento, a minuta de contrato em tela previu tal repartição em sua cláusula 28, dispondo especificamente entre as cláusulas 28.2 e 28.3 os riscos suportados pelo poder concedente e pela concessionária, respectivamente.

100. Dentre os 18 (dezoito) riscos suportados pelo poder concedente, cite-se a mudança na legislação e regulamentação acerca da criação, alteração ou extinção de tributos e encargos ocorrida após a apresentação da proposta econômica pela concessionária, bem como decisões judiciais ou administrativas que impeçam ou impossibilite a concessionária de prestar os serviços pactuados no contrato de concessão administrativa, conforme descrições contidas nas cláusulas 28.2.7 e 28.2.8.

101. Desta forma, com o intuito das demonstrações contábeis evidenciarem informações acerca desses riscos, mediante a edição de notas explicativas, o poder concedente deverá registrá-los em contas de passivo contingente, desde que seja possível atribuir algum valor ao risco. Para tanto, o registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Registro de passivos contingentes (obrigações possíveis).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	74110.00.00	Passivos Contingentes
C	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos

102. No caso desses riscos não serem concretizados, o poder concedente deverá atualizar o registro anteriormente efetuado, divulgando tal fato por meio de notas explicativas às demonstrações contábeis. O registro

contábil pertinente a tal fato é o seguinte:

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Não confirmação de existência de passivos (obrigações inexistentes).		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos
C	84130.00.00	Passivos Contingentes Não Confirmados

103. Porém, no caso desses riscos se concretizarem, constituindo obrigações por parte do poder concedente, deverá este reconhecer o respectivo passivo, além de atualizar os registros relativos aos passivos contingentes anteriormente realizados.

104. Para tanto, caso a obrigação tenha prazo ou valor incertos, o poder concedente deverá reconhecê-la inicialmente como uma provisão, conforme registros a seguir:

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Confirmação de existência de passivos (obrigações concretas).		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos
C	84120.00.00	Passivos Contingentes Confirmados

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Reconhecimento de Provisões (passivos de valor ou prazo incertos).		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	39761.01.00	VPD de Prov. para Risc. Decor. De Contratos de PPP
C	2x761.00.00	Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos PPP (P)

105. Ao se definir o prazo ou o valor da obrigação reconhecida como provisão, o poder concedente deverá reconhecer a obrigação efetiva, desreconhecendo-se a provisão e, caso necessário, efetuar as devidas complementações ou supressões em contas de resultado. Os registros contábeis necessários para tanto são:

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Obrigação passou a ter prazo certo.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x761.00.00	Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos PPP (P)
C	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos</b> (P)

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Obrigação passou a ter valor certo (complementação).		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x761.00.00	Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos PPP (P)
D	39991.01.00	VPD Decorrente de Fatos Geradores Diversos
C	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos</b> (P)

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Obrigação passou a ter valor certo (supressão).		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x761.00.00	Provisão para Riscos Decorrentes de Contratos PPP (P)
C	46401.01.00	Ganhos com Desincorporação de Passivos
C	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos</b> (P)

106. Feitos tais registros, em momento oportuno será necessário que o poder concedente faça o pagamento da obrigação decorrente do risco, para que esta seja extinta. Porém, para que se possa fazer o referido pagamento, faz-se necessário que a despesa percorra toda a execução orçamentária prescrita pela Lei nº 4.320, de 1964, e pelo Decreto nº 93.872, de 1986, a iniciar-se pelo empenho da despesa, cujos registros são os seguintes:

Natureza da Informação: Orçamentária		
Fato gerador: Empenho da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil

D	62211.00.00	Crédito Disponível
C	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
<b>Natureza da Despesa:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
C	62213.02.00	Crédito Empenhado Em Liquidação
<b>Natureza da Despesa:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos (P)</b>
C	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos (F)</b>

107. Seguindo, e como colocado em subitens anteriores, o próximo estágio da execução orçamentária da despesa é a liquidação, procedimento em que é verificado e certificado o direito adquirido pelo credor, conforme disposto no Art. 63 da Lei nº 4.320, de 1964, e o Art. 36 do Decreto nº 93.872, de 1986. Para tanto, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.02.00	Crédito Empenhado Em Liquidação
C	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
<b>Natureza da Despesa:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas

108. Efetuada a liquidação, chega-se ao último estágio da execução orçamentária da despesa pública, ou seja, ao seu pagamento, nos termos dos artigos 62 e 64 da Lei nº 4.320, de 1964, e os artigos 42, 43 e 44, do Decreto nº 93.872, de 1986. Os registros contábeis necessários ao pagamento da despesa são:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar



C	62213.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
<b>Natureza da Despesa:</b>		45678300 – Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor 33678300 - Despesas Decorrentes de Contrato de Parceria Público-Privada - PPP, exceto Subvenções Econômicas, Aporte e Fundo Garantidor

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas
C	82114.00.00	DDR Utilizada

Natureza da Informação: Patrimonial		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa para pagamento da obrigação de riscos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x861.03.00	Obrigações decorrentes de PPP – <b>Riscos Repartidos</b> (F)
C	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

### 3.8 Execução de garantias pelo FGIE

109. Como tratado no subtítulo 3.1, o poder concedente deverá garantir o pagamento da contraprestação mensal devida à concessionária, lembrando que tal exigência é uma cláusula necessária em todo o contrato de parceria público-privada, conforme disposto no Art. 3º da Lei nº 11.079, de 2004, combinado com o Art. 23, inciso V, da Lei nº 8.987, de 1995.

110. Como visto naquele subtítulo, no caso da PPP em tela e tendo como base o disposto no Art. 8º, inciso V, da Lei nº 11.079, de 2004, o poder concedente optou pela garantia prestada por um fundo garantidor, ou seja, pelo Fundo Garantidor de Infraestrutura – FGIE, já que os recursos desses fundos podem cobrir, na forma de seu estatuto, projetos resultantes de parcerias público-privadas, conforme disposto no Art. 33, § 7º, inciso IV, da Lei nº 12.712, de 2012.

111. De acordo com a cláusula 38 do contrato em epígrafe, a garantia prestada pelo FGIE tem por objetivo precípuo garantir o pagamento da contraprestação mensal devida pelo poder concedente em favor da concessionária.

112. E, ainda, no caso de acionamento da garantia prestada, o poder concedente deverá restabelecer o patrimônio do FGIE, conforme preconiza a cláusula 38.6.2 da minuta de contrato em tela, fato que certamente afetará o patrimônio da União ante o reconhecimento de uma obrigação perante aquele fundo.

113. Pois bem. Conforme preconiza a cláusula 38.11 da minuta em tela, os procedimentos necessários ao acionamento da garantia e à recomposição do fundo estão descritos no Regulamento de Operações e Manual de Procedimentos Operacionais do fundo, vigente em 16 de março de 2018, os quais encontram-se também disponíveis no endereço eletrônico da CISCEA (<http://www.ciscea.gov.br/>).

114. De acordo com o Art. 12 do Regulamento de Operações para Outorga de Garantia Direta pelo FGIE, a solicitação de honra de garantia deverá ser formalizada pela concessionária quando da ocorrência do evento gerador de solicitação de honra, decorrente do não cumprimento de obrigação pecuniária do poder concedente.

115. Partindo-se desta premissa, verifica-se que a proposta de contabilização desses fatos deve partir, em princípio, dos atos e prazos previstos para o pagamento da contraprestação mensal avençada na minuta do contrato em epígrafe.

116. Conforme será convencionado na cláusula 19.4, a concessionária deverá apresentar o documento de cobrança mensal dos valores a ela devidos para o poder concedente, devendo este analisá-lo no prazo de 10 (dez) dias quanto à sua regularidade formal, conforme preconiza a cláusula 19.4.4.

117. Durante tal intervalo, o poder concedente poderá solicitar eventuais retificações de caráter formal à concessionária, que terá o prazo de 5 (cinco) dias para adotar as devidas providências, lembrando que, caso seja necessária a adoção de providências complementares, o prazo para pagamento da contraprestação será interrompido, conforme prevê a cláusula 19.4.5.2 da dita minuta.

118. Após o aceite definitivo do documento de cobrança, a contraprestação mensal deverá ser paga pelo poder concedente no prazo de 30 (trinta) dias, conforme estipulado na cláusula 19.5, cujo teor reproduz-se a seguir:

19.5 A **Contraprestação Mensal** será paga pelo **Poder Concedente** no prazo de 30 (trinta) dias, contados do recebimento do documento de cobrança no protocolo. (destaques no original)

119. Certamente, neste momento a obrigação do poder concedente de pagar tal quantia já estará devidamente reconhecida, tendo em vista explanações colocadas nos subtítulos 3.5.1 e 3.5.2.

120. Porém, no caso de sobrevier o prazo final prescrito pela cláusula 19.5 e o poder concedente não efetuar o pagamento da contraprestação mensal, a concessionária deterá o direito de acionar a garantia prestada pelo FGIE, conforme prescreve a cláusula 19.9, cujo teor transcreve-se a seguir:

19.9 O atraso superior a 30 (trinta) dias conferirá à **Concessionária** a faculdade de acionar o FGIE, nos termos do ANEXO XII.A – REGULAMENTO DO FGIE e da **CLÁUSULA 38 – GARANTIA DA CONTRAPRESTAÇÃO MENSAL** . (destaques no original)

121. Desta forma, considerando tal prerrogativa e o fato de que o poder concedente deverá restabelecer o patrimônio do FGIE, como dito anteriormente, haverá a necessidade de se registrar passivos contingentes, ou seja, de obrigações possíveis resultantes de eventos passados (inadimplência constatada a partir do 31º dia) e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um evento futuro incerto (acionamento do FGIE pela concessionária). Assim, o registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Inadimplemento da contraprestação mensal (Cláusula 19.9).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	74110.00.00	Passivos Contingentes
C	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos

122. Caso a concessionária acione o FGIE e este, após potenciais análises acerca da solicitação feita, honre a garantia e disponibilize os recursos àquela, deverá o poder concedente atualizar os registros relativos aos passivos contingentes e reconhecer o respectivo passivo, já que, como dito neste subtítulo, o patrimônio do FGIE deve ser restabelecido no caso de acionamento de garantias, conforme avençado na cláusula 38.6.2. Os registros contábeis pertinentes são:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Acatamento da solicitação feita e honra da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos
C	84120.00.00	Passivos Contingentes Confirmados

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Acatamento da solicitação feita e honra da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	2x861.01.00	Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F)
D	2x861.02.00	Obrigações decorrentes de PPP – Serviços (F)
C	46401.01.00	Ganhos com Desincorporação de Passivos

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Acatamento da solicitação feita e honra da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	36401.01.00	Incorporação de Passivos
C	2x891.58.00	Honra de Garantias e Avais (P)

123. Constituída a obrigação de restabelecer o patrimônio do FGIE, chega-se o momento de transferir os recursos àquele fundo, de forma a extinguir a obrigação, lembrando que tal fato ensejará a execução orçamentária da despesa, conforme tratado em subtítulos anteriores.

124. A iniciar o processo de execução em tela, será necessário o empenho da despesa, nos termos do Art. 58 da Lei nº 4.320, de 1964, cujo registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62211.00.00	Crédito Disponível
C	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
<b>Natureza da Despesa:</b>		33902700 – Enc. p/ Honra de Avais, Garant., Seguros e Sim.

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>

D	62213.01.00	Crédito Empenhado a Liquidar
C	62213.02.00	Crédito Empenhado Em Liquidação
<b>Natureza da Despesa:</b>		33902700 – Enc. p/ Honra de Avais, Garant., Seguros e Sim.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar
C	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Empenho da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x891.58.00	Honra de Garantias e Avais (P)
C	2x891.58.00	Honra de Garantias e Avais (F)

125. Expedido o empenho da despesa, o próximo estágio da execução orçamentária, como explanado exaustivamente neste expediente, é a liquidação, conforme prevê o Art. 63 da Lei nº 4.320, de 1964, bem como o Art. 36 do Decreto nº 93.872, de 1986, cujos registros contábeis pertinentes são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.02.00	Crédito Empenhado Em Liquidação
C	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
<b>Natureza da Despesa:</b>		33902700 – Enc. p/ Honra de Avais, Garant., Seguros e Sim.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Liquidação da despesa para pagamento da garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82112.00.00	DDR Comprometida por Empenho e Não Liquidada
C	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas

126. Efetuada a liquidação da despesa pública, o último estágio de sua execução orçamentária é o pagamento, cujos registros contábeis pertinentes são:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa relativa à garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62213.03.00	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C	62213.04.00	Crédito Empenhado Liquidado Pago
<b>Natureza da Despesa:</b>		33902700 – Enc. p/ Honra de Avais, Garant., Seguros e Sim.

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa relativa à garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas
C	82114.00.00	DDR Utilizada por Pagamento de Despesas Orçamentárias

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Pagamento da despesa relativa à garantia prestada pelo FGIE.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	2x891.58.00	Honra de Garantias e Avais (F)
C	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional

127. No caso do FGIE não acatar o acionamento da garantia efetuado pela concessionária, o poder

concedente deverá apenas atualizar os registros relativos a passivos contingentes efetuados quando da constatação da inadimplência, conforme lançamento a seguir:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Não acatamento da solicitação de honra da garantia prestada pelo FGIE.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	84110.00.00	Passivos Contingentes Previstos
C	84130.00.00	Passivos Contingentes Não Confirmados

128. Na hipótese do parágrafo anterior, ou seja, do FGIE não acatar a solicitação de honra da garantia à concessionária, destaca-se que a obrigação do poder concedente de pagar a contraprestação mensal à concessionária persiste, devendo o respectivo passivo continuar a ser reconhecido em suas demonstrações contábeis, inclusive eventuais encargos moratórios devidos em razão da cláusula 19.8.

### 3.9 Execução de garantias prestadas pela concessionária

129. Conforme foi explanado no subtítulo 3.2, a concessionária, como condição necessária à celebração do contrato de concessão administrativa, deve prestar garantias ao poder concedente com o objetivo de assegurá-lo contra eventuais transtornos causados durante a execução contratual.

130. Assim, caso seja necessária a execução parcial ou total das garantias prestadas, lembrando que algumas das hipóteses de acionamento estão previstas na cláusula 37.16 da minuta em epígrafe, verifica-se que o poder concedente deterá o direito de receber valores em seu favor, os quais deverão ser reconhecidos pelo Sistema de Contabilidade Federal.

131. No caso de garantias prestadas por meio de caução em moeda corrente nacional, conforme faculta a cláusula 37.5.1, bem como o Art. 56, § 1º, inciso I, da Lei nº 8.666, de 1993, combinado com a cláusula 3.1, os registros necessários para o reconhecimento desses valores são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Desreconhecimento da obrigação de se restituir a caução em dinheiro.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	2x881.04.02	Depósitos e Cauções Recebidos
C	46401.01.00	Ganhos com Desincorporação de Passivos

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Descomprometimento do valor recebido em dinheiro.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	82113.00.00	DDR Comprometida por Liquidação e Não Pagas
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da garantia prestada.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada
<b>Natureza da Receita:</b>		19900520 – Reversão de Garantias em Favor da União

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da garantia prestada.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional
C	11111.19.03	Demais Contas – Caixa Econômica Federal

132. Caso a garantia prestada pela concessionária seja uma caução em títulos da Dívida Pública do Tesouro Nacional, conforme é facultado pela cláusula 37.5.2, bem como pelo Art. 56, § 1º, inciso I, da Lei nº 8.666, de 1993, haverá a necessidade de se realizar dois registros contábeis, ou seja, um com o objetivo de evidenciar a execução da garantia prestada, demonstrando a concretização de um ato que anteriormente era tido como potencial, e, em seguida, reconhecer o direito de receber o valor descrito no título público, conforme demonstrado a seguir:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Realização dos procedimentos administrativos necessários à cessão dos títulos da Dívida Pública.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>

D	81111.01.16	Garantias instituídas por Lei Específica a Executar
C	81111.01.17	Garantias instituídas por Lei Específica Em Execução

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Pela concretização dos procedimentos administrativos necessários à cessão dos títulos da Dívida Pública e recebimento desses documentos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81111.01.17	Garantias instituídas por Lei Específica Em Execução
C	81111.01.18	Garantias instituídas por Lei Específica Executadas

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Concretização dos procedimentos administrativos necessários à cessão dos títulos da Dívida Pública e recebimento desses documentos.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11411.03.01	Títulos Públicos – Mercado Aberto
D	12131.01.04	Títulos Públicos – Mercado Aberto
C	46391.01.00	Outros Ganhos com Incorporação de Ativo

133. Apesar do contrato prever que a garantia prestada mediante títulos da dívida pública deve estar lastreada em títulos do Tesouro Nacional, o que evidenciaria a necessidade de se utilizar contas patrimoniais com 5º (quinto) nível “2”, haja vista que um órgão federal integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade fiscal detém direitos a receber de outro órgão ou entidade pertencente aos mesmos orçamentos, esclarece-se que optou-se por utilizar-se contas contábeis com 5º (quinto) nível “1”, tendo em vista a dificuldade que as entidades gestoras da Dívida Pública Federal possuem de identificar tempestivamente os possuidores de títulos públicos, já que esses podem ser negociados por meio de leilões públicos e também através de negociações entre detentores desses títulos.

134. No caso de a concessionária garantir a execução contratual mediante entrega de apólices de seguro-garantia, conforme faculta a cláusula 37.5.3 da minuta em epígrafe, bem como o Art. 56, § 1º, inciso II, da Lei nº 8.666, de 1993, os registros contábeis necessários à execução desta garantia são os seguintes:

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Realização dos procedimentos administrativos necessários à execução da apólice.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81111.01.10	Seguros-Garantia a Executar
C	81111.01.11	Seguros-Garantia Em Execução

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Concretização dos procedimentos administrativos necessários à execução da apólice e constituição do crédito em favor do poder concedente.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81111.01.11	Seguros-Garantia Em Execução
C	81111.01.12	Seguros-Garantia Executadas

Natureza da Informação: Patrimonial		
<b>Fato gerador:</b> Concretização dos procedimentos administrativos necessários à execução da apólice e constituição do crédito em favor do poder concedente.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11381.27.00	Títulos a Receber
C	46391.01.00	Outros Ganhos com Incorporação de Ativo

135. Quando do recebimento dos recursos devidos ao poder concedente, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

Natureza da Informação: Orçamentária		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo do valor assegurado na apólice.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada
<b>Natureza da Despesa:</b>		19900520 – Reversão de Garantias em Favor da União

Natureza da Informação: De Controle		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo do valor assegurado na apólice.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil

D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Recebimento efetivo do valor assegurado na apólice.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional
C	11381.27.00	Títulos a Receber

136. A realização de receitas orçamentárias, quando do recebimento do valor pactuado na apólice, deve-se ao fato do segurador, em regra, ser obrigado a pagar em dinheiro o prejuízo resultante do risco assumido, conforme preconiza o Art. 776 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), demonstrando a necessidade de se registrar o ingresso desses recursos na conta única do Tesouro Nacional, nos termos do Art. 56 da Lei nº 4.320, de 1964, e do Art. 1º do Decreto nº 93.872, de 1986, combinados com o Art. 164, § 3º, da Constituição Federal de 1988.

137. Por fim, caso a concessionária opte por prestar a garantia mediante fiança bancária, conforme será facultado pela cláusula 37.5.4, bem como o Art. 56, § 1º, inciso III, da Lei nº 8.666, de 1993, combinado com a cláusula 3.1 da minuta em tela, os registros contábeis necessários quanto à execução desta garantia são os seguintes:

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Realização dos procedimentos administrativos necessários à execução da fiança junto à instituição financeira.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81111.01.04	Fianças a Executar
C	81111.01.05	Fianças Em Execução

Natureza da Informação: De Controle		
Fato gerador: Concretização dos procedimentos administrativos necessários à execução da fiança e constituição do crédito em favor do poder concedente.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	81111.01.05	Fianças Em Execução
C	81111.01.06	Fianças Executadas

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Concretização dos procedimentos administrativos necessários à execução da fiança e constituição do crédito em favor do poder concedente.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11381.44.00	Créditos a Receber de Instituição Financeira
C	46391.01.00	Outros Ganhos com Incorporação de Ativo

138. Descritos os registros contábeis referentes à execução de garantias prestadas pela concessionária, no subtítulo seguinte será tratado sobre o último fato econômico passível de registro contábil, ou seja, a imposição de multas contratuais pelo poder concedente.

### 3.10 Imposição de multas contratuais e sua execução

139. Com o intuito de coibir a adoção de algumas ações que possam comprometer a consecução do objeto contratual, o poder concedente poderá infligir penalidades à concessionária, conforme disposto na cláusula 47.1 da minuta em epígrafe.

140. As penalidades previstas são (a) advertência, (b) multa, (c) suspensão temporária de participação em licitações e impedimento de contratar com o Poder Concedente pelo prazo de 2 (dois) anos, (d) declaração de idoneidade para licitar ou contratar com a Administração Pública Federal, enquanto perdurarem os motivos que ensejaram a aplicação de penalidade e (e) declaração de caducidade da concessão administrativa.

141. Das possíveis penalidades a serem aplicadas pelo poder concedente, verifica-se que apenas a de multa é passível de surtir efeitos no patrimônio da União, isso porque tal penalidade é estipulada em valores monetários, conforme gradações descritas nas cláusulas 48.2.1.1.2 a 48.2.1.1.4, 48.2.2.1.2 a 48.2.2.1.4, 48.2.3.5.1.2, 48.2.3.5.1.3, 48.2.4.1.2, 48.2.4.1.3 e 48.4 da minuta em tela.

142. Tal fato acaba por corroborar a definição e explanação de multa contidas nos itens 88 e 89 da NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, de 21 de outubro de 2016. A seguir, são transcritos os teores dos referidos itens:

88. **Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber por entidade do setor público, de indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por tribunal ou outra entidade com capacidade de fazer cumprir a lei, em consequência da infração, por indivíduo ou por outra entidade, das exigências da legislação ou de outras regulamentações.** Os governos e outras entidades do setor público detêm a capacidade de aplicar multas aos indivíduos transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo tem, normalmente, a chance de pagar a multa ou de se defender perante o tribunal. Quando o réu faz acordo com promotor de

justiça que determina o pagamento da penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento deve ser reconhecido como multa.

89. **As multas normalmente exigem que a entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo.** Desse modo, as multas devem ser reconhecidas como receita quando o valor a receber satisfizer à definição e ao critério para o reconhecimento como ativo conforme o item 31. De acordo com o item 12, quando a entidade arrecada multas por meio de agente arrecadador, a multa não deve ser receita do agente. Os ativos oriundos de multas devem ser mensurados pela melhor estimativa da entrada de recursos para a entidade. (sem destaques no original)

143. Portanto, a considerar tal espécie de penalidade, bem como o rito processual necessário à sua aplicação em desfavor da concessionária, o qual garante o direito à ampla defesa, ao contraditório e à dilação probatória àquela, nos termos da cláusula 48.6, do Art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, e do Art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, ao final do processo instaurado e tendo como base decisão da autoridade competente infringindo a multa, constata-se a afetação do patrimônio da União. Assim, o registro contábil pertinente é o seguinte:

Natureza da Informação: Patrimonial		
Fato gerador: Aplicação de multa administrativa à concessionária.		
D/C	Conta Contábil	Descrição Conta Contábil
D	11381.07.00	Créditos a Rec. Decorrentes de Infrações de Multas
C	49951.01.00	Multas Administrativas

144. Contudo, apesar da cláusula 48 não dispor nada a respeito e partindo da premissa de que as diretrizes da Lei nº 8.666, de 1993, podem ser aplicadas subsidiariamente na execução do contrato em tela, conforme disposto na cláusula 3.1 da minuta em análise, constata-se a possibilidade de a concessionária impetrar recursos perante a autoridade competente, com o intuito desta reanalisar a aplicação da penalidade, conforme dispõe o Art. 109, inciso I, alínea "f", da dita Lei, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 109. **Dos atos da Administração** decorrentes da aplicação desta Lei **cabem:**

I - **recurso**, no prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar da intimação do ato ou da lavratura da ata, **nos casos de:**

...

f) **aplicação das penas** de advertência, suspensão temporária ou de **multa**; (sem destaques no original)

145. Em regra, a impetração do recurso com base no Art. 109, inciso I, alínea "f", da Lei nº 8.666, de 1993, não confere efeito suspensivo à execução da pena cominada. Tal efeito somente será conferido desde que a autoridade competente assim entenda e o faça de forma motivada, e desde que presentes razões de interesse público, conforme dispõe o § 2º do referido artigo, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 109. ...

§ 2o O recurso previsto nas alíneas "a" e "b" do inciso I deste artigo terá efeito suspensivo, **podendo a autoridade competente**, motivadamente e presentes razões de interesse público, **atribuir ao recurso interposto eficácia suspensiva aos demais recursos**. (sem destaques no original)

146. Ademais, mesmo que exista um entendimento de que o Art. 109 da Lei nº 8.666, de 1993, não seja aplicável ao caso em tela, destaque-se que o contrato não tem o poder de afastar, da apreciação do Poder Judiciário, a lesão ou ameaça a direito, pois nem mesmo a lei pode fazer isso, conforme preconiza o Art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, **garantindo-se** aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a **lei não excluirá** da apreciação **do Poder Judiciário lesão** ou **ameaça a direito**; (sem destaques no original)

147. Assim, caso seja conferido efeito suspensivo à multa imposta à concessionária, seja por meio da aplicação do Art. 109, § 2º, da Lei nº 8.666, de 1993, seja através de decisão oriunda do Poder Judiciário, faz-se necessário que as demonstrações contábeis evidenciem os efeitos dessa decisão sobre o patrimônio da União.

148. Isso porque, ao conferir efeito suspensivo à penalidade imposta, constata-se que o poder concedente ficará impedido de adotar as medidas necessárias ao recebimento da multa aplicada, evidenciando que um dos requisitos para o reconhecimento de um ativo, ou seja, a capacidade deste em gerar benefícios econômicos futuros (entradas ou redução de saídas de caixa), não pode mais ser satisfeito.

149. Desta forma, a manutenção desses valores nas demonstrações contábeis pode gerar eventuais equívocos na interpretação das informações por parte dos usuários desses relatórios, podendo influenciar eventuais tomadas de decisões acerca da gestão do patrimônio.

150. Com o intuito de se evitar tais equívocos, o poder concedente poderá utilizar-se do instituto do desreconhecimento, previsto no item 6.10 da NBC TSP Estrutura Conceitual, de 2016, cujo objetivo é avaliar a ocorrência de mudanças que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como removê-lo, caso seja constatada a ocorrência dessas mudanças. A seguir, transcreve-se o teor do referido item:

6.10 O **desreconhecimento** é o **processo de** avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como **remover esse item se tais mudanças ocorrerem**. Ao se avaliar a incerteza sobre a existência do elemento, os mesmos critérios devem ser utilizados para o desreconhecimento, tais como aqueles utilizados no reconhecimento inicial. (sem destaques no original)

151. Portanto, o registro contábil necessário a este desreconhecimento é o que se segue:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Atribuição de efeito suspensivo ao recurso impetrado.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	36501.01.00	Desincorporação de Ativos
C	11381.07.00	Créditos a Rec. Decorrentes de Infrações de Multas

152. Entretanto, considerando que a cobrança desses valores dependerá de uma decisão da autoridade administrativa ou judicial competente, ou seja, dependerá ocorrência ou não de um evento futuro incerto, que não está completamente sob o controle da entidade, verifica-se a necessidade do poder concedente registrar ativos contingentes concomitantemente ao desreconhecimento do ativo, nos termos dos itens 39 a 43 da NBC TSP 03. Assim, o registro contábil pertinente é o seguinte:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Atribuição de efeito suspensivo ao recurso impetrado.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	79991.49.01	Ativos Contingentes Previstos
C	89991.49.01	Ativos Contingentes Previstos

153. Caso a autoridade competente, seja ela administrativa ou judicial, decida pela improcedência do recurso impetrado, o ativo deverá ser novamente reconhecido e o registro de ativo contingente atualizado, o qual deverá ser encerrado ao final do exercício. Assim, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Improcedência do recurso impetrado (julgamento).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	11381.07.00	Créditos a Rec. Decorrentes de Infrações de Multas
C	46391.01.00	Outros Ganhos com Incorporação de Ativos

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Improcedência do recurso impetrado (julgamento).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	89991.49.01	Ativos Contingentes Previstos
C	89991.49.02	Ativos Contingentes Confirmados

154. Caso a autoridade decida pela procedência do recurso impetrado, anulando a multa infligida, não há que se falar em registro contábil em contas de natureza de informação patrimonial, pois o desreconhecimento já foi efetuado quando da atribuição de efeito suspensivo ao recurso. Neste caso haverá unicamente a atualização dos registros relativos a ativos contingentes, conforme demonstrado no quadro a seguir:

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Procedência do recurso impetrado (julgamento).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	89991.49.01	Ativos Contingentes Previstos
C	89991.49.03	Ativos Contingentes Não Confirmados

155. Constituído definitivamente o crédito em favor do poder concedente, a sua arrecadação deverá percorrer as fases de execução da receita pública, prescritas pela Lei nº 4.320, de 1964. Desta forma, quando do recebimento da multa aplicada, os registros contábeis pertinentes são os seguintes:



<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da multa infligida.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada
<b>Natureza da Receita:</b>		19100900 – Multas e Juros Previstos em Contratos

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da multa infligida.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da multa infligida.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	11110.00.00	Caixa ou Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional
C	11381.07.00	Créditos a Rec. Decorrentes de Infrações de Multas

156. No caso de a concessionária não efetuar o pagamento da multa infligida no prazo de 30 (trinta) dias, contado da decisão definitiva, poderá o poder concedente compensar o seu crédito com o valor da contraprestação mensal por ele devida, ou descontar o valor da multa da garantia contratual apresentada pela concessionária, conforme prevê a cláusula 48.8, alíneas “a” e “b”, da minuta em epígrafe.

157. Assim, no caso da multa infligida ser descontada da contraprestação a ser paga pelo Poder Concedente, certamente este efetuará o empenho e a liquidação da respectiva despesa pelo valor total da contraprestação devida, devendo o valor da obrigação remanescente ser desconhecido em contrapartida ao direito de receber a multa infligida. De acordo com aquelas diretrizes estabelecidas no MCASP, os registros contábeis pertinentes para tanto são os seguintes:

<b>Natureza da Informação: Orçamentária</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento da multa infligida.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	62110.00.00	Receita a Realizar
C	62120.00.00	Receita Realizada
<b>Natureza da Receita:</b>		19100900 – Multas e Juros Previstos em Contratos

<b>Natureza da Informação: De Controle</b>		
<b>Fato gerador:</b> Recebimento efetivo da multa infligida.		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	72111.00.00	Disponibilidade de Recursos
C	82111.00.00	Disponibilidade por Destinação de Recursos a Utilizar

<b>Natureza da Informação: Patrimonial</b>		
<b>Fato gerador:</b> Não pagamento da multa infligida (compensação).		
<b>D/C</b>	<b>Conta Contábil</b>	<b>Descrição Conta Contábil</b>
D	2x861.01.00	Obrigações decorrentes de PPP – Ativos de Concessão (F)
D	2x861.02.00	Obrigações decorrentes de PPP – Serviços (F)
C	11381.07.00	Créditos a Rec. Decorrentes de Infrações de Multas

158. Ainda, com relação ao desconto do valor da garantia da execução contratual, conforme faculta a cláusula 48.8, alínea “b”, esclarece-se que os procedimentos a serem adotados para a obtenção desses valores são aqueles descritos no subtítulo 3.9.

159. Por fim, na proposta de contabilização disposta neste subtítulo, verifica-se a opção de se utilizar contas patrimoniais de ativo circulante, induzindo que os créditos a receber decorrentes de multa são realizáveis no prazo máximo de 12 (doze) meses após a data a que se refere as demonstrações contábeis, tendo em vista definição de “circulante” contida no item 2 da NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, de aplicação obrigatória até a data de 31 de dezembro de 2018, bem como o item 76, alínea “c”, da NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 18 de outubro de 2018, de aplicação obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2019.

160. A utilização dessas contas deve-se ao fato da multa infligida ter como prazo final para o seu recolhimento o limite de 30 (trinta) dias, ou seja, prazo que, caso a concessionária não faça o recolhimento de forma voluntária, será utilizado para o desconto de seu valor da contraprestação mensal devida pelo poder concedente ou da garantia apresentada pela concessionária, conforme faculta a cláusula 48.7, combinado com a cláusula 19.5, ambos da minuta em tela, podendo ser concluído que o prazo para a realização do crédito (30 dias) é inferior aos prazos estabelecidos nas normas contábeis citadas no parágrafo anterior.

161. Outro fato que corrobora tal entendimento é o prazo para a decisão de eventuais recursos impetrados, que é de 5 (cinco) dias úteis, conforme estabelece o Art. 109, § 4º, da Lei nº 8.666, de 1993, cujo teor transcreve-se a seguir:

Art. 109. ...

§ 4º O **recurso** será dirigido à autoridade superior, por intermédio da que praticou o ato recorrido, a qual poderá **reconsiderar sua decisão, no prazo de 5 (cinco) dias úteis**, ou, nesse mesmo prazo, fazê-lo subir, devidamente informado, devendo, neste caso, a **decisão ser proferida dentro do prazo de 5 (cinco) dias úteis**, contado do recebimento do recurso, sob pena de responsabilidade. (sem destaques no original)

#### 4 Conclusão

162. Pelas explanações feitas, e tendo em vista principalmente os registros contábeis propostos, o Sistema de Contabilidade Federal terá condições de captar as informações necessárias para a evidenciação dos efeitos dessas operações sobre a estrutura do patrimônio da União, conforme finalidade prescrita pelo Art. 15, inciso I, da Lei nº 10.180, de 2001, e pelo Art. 3º, inciso I, do Decreto nº 6.976, de 2009.

163. Por todo o exposto, submete-se esta Nota à apreciação e deliberação dessa Coordenação Geral de Contabilidade da União (CCONT), bem como da Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF).

RENATO DA COSTA USIER

Chefe do Núcleo de Normatização Contábil

De acordo. Encaminhe-se à Subdiretoria de Contabilidade da Diretoria de Economia e Finanças da Aeronáutica.

HERIBERTO HENRIQUE VILELA DO NASCIMENTO

Coordenador-Geral de Contabilidade da União

LEONARDO SILVEIRA DO NASCIMENTO

Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação



Documento assinado eletronicamente por **Renato da Costa Usier, Chefe do Núcleo de Normatização Contábil**, em 12/06/2019, às 16:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Heriberto Henrique Vilela do Nascimento, Coordenador(a)-Geral de Contabilidade da União**, em 12/06/2019, às 17:05, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Leonardo Silveira do Nascimento, Coordenador(a)-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação**, em 12/06/2019, às 17:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **2541382** e o código CRC **BAF9D38C**.