

 regulason
REGULAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO

RELATÓRIO TÉCNICO

Elaboração de estudos e proposta de normativo referente a questões dos recursos não onerosos federais concedidos para financiamento a empreendimentos de saneamento básico

Brasília, 25 de outubro de 2018

RESUMO

Este relatório apresenta o Produto X.3 do Termo Aditivo à consultoria do projeto “Assistência técnica, elaboração de estudos e capacitação técnica em regulação e fiscalização de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário”, no âmbito do Programa Interáguas – Saneamento Básico, contratado pelo IICA - Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura no âmbito do PCT BRA/IICA/13/005. Este relatório contém o estudo da questão dos recursos onerosos com proposta de encaminhamento da solução global.

ABSTRACT

This report presents the Product X.3 of the Additive Term of the consulting project "Technical assistance, preparation of studies and technical training in regulation and supervision of water supply and sewage services" under the Interaguas program - Basic Sanitation, commissioned by IICA - Inter-American Institute for Cooperation on Agriculture under the PCT BRA / IICA / 13/005. This is the report that contains the preliminary technical report and the adjusted proposal of methodology to be used in the additive term. This report contains a study of the question of onerous resources with a proposal to develop a global solution.

RESUMEN

Este informe presenta el Producto X.3 del Termo Aditivo del proyecto de consultoría "Asistencia técnica, estudios de desarrollo y formación técnica en la regulación y supervisión de los servicios de abastecimiento de agua y saneamiento" en el marco del programa de Interaguas- Saneamiento Básico, contratado por IICA - Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura bajo el BRA PCT / IICA / 13/005. Este informe contiene el estudio de la cuestión de los recursos onerosos con propuesta de encaminhamiento de la solución global.

Sumário

1. Introdução.....	8
2. Motivações.....	9
3. Objetivos.....	14
4. Conceitos.....	16
4.1 Tipo de prestador	17
4.2 Origem de Recursos para Investimentos	18
4.3 Relação entre tipo de prestador e origem de recursos para investimentos.....	22
5. Método de Análise	23
6. Origem dos Recursos Federais e Contrapartidas	25
7. Titularidade dos Serviços Públicos e Propriedade dos Ativos.....	31
7.1 Titularidade dos Serviços Públicos.....	31
7.2 Propriedade dos Ativos	46
8. Contabilização	58
8.1 Normas Contábeis de Prestadores de Direito Privado	58
8.2 Normas Contábeis de Prestadores de Direito Público	60
9. Indenização Mediante Reversão ao Titular	64
10. Tributos.....	66
11. Gestão de Ativos	67
12. Tarifas.....	68
12.1 Custos de Capital	71
12.2 Custos Operacionais	75

12.3 Reposição	77
12.4 Reavaliação Tarifária	80
13. Procedimentos Recomendados em Caso de Recursos Não Onerosos	82
14. Propostas para alteração do Manual de Contratação Geral do Ministério das Cidades	86
15. Referências	89
ANEXO I – Minuta de Normativo e Termo de Compromisso ...	90
Minuta de normativo	90
Minuta do Termo de Compromisso	93
ANEXO II – Procedimentos Contábeis, de Controle e de Verificação de Conformidade Recomendados em caso de Recursos Não Onerosos	94
ANEXO III – Relatório da oficina de discussão de propostas com grupo interministerial	119

Lista de siglas utilizadas no texto

Sigla	Por extenso
ABCON	Associação Brasileira das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANA	Agência Nacional de Águas
ARSAE-MG	Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais
BACEN	Banco Central do Brasil
CAGECE	Companhia de Água e Esgoto do Ceará
CASAN	Concessionária Catarinense de Águas e Saneamento
CC	Custos de Capital
CEDAE	Companhia Estadual de Águas e Esgoto do Rio de Janeiro
CESAMA	Companhia de Saneamento Municipal de Juiz de Fora
CF	Constituição Federal
CO	Custos Operacionais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COPASA	Companhia de Saneamento de Minas Gerais
COSIF	Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DOU	Diário Oficial da União
DPC	Diretoria de Planejamento e Captação de Recursos
ETA	Estação de Tratamento de Água
ETE	Estação de Tratamento de Esgotos
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FUNASA	Fundação Nacional de Saúde
GFSM	Government Finance Statistics Manual
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICPC	Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IICA	Instituto Interamericano de Cooperação para a Agricultura
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços

Sigla	Por extenso
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (vide ISS)
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MCidades	Ministério das Cidades
MICE	Manual de Instruções para Contratação e Execução dos Programas e Ações
MP	Medida Provisória
O&M	Operação & Manutenção
OGU	Orçamento Geral da União
ONG	Organização Não Governamental
OFSS	Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
OR	Outras Receitas
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCT	Projeto de Cooperação Técnica
PIS	Programa de Integração Social
PLANASA	Plano Nacional de Saneamento
PLANSAB	Plano Nacional de Saneamento Básico
PMSB	Plano Municipal de Saneamento Básico
PMSS	Programa de Modernização do Setor de Saneamento
REGULASAN	Projeto “Assistência técnica, elaboração de estudos e capacitação técnica em regulação e fiscalização de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário”
RI	Receitas Irrecuperáveis
RIDE	Região Integrada de Desenvolvimento
RM	Região Metropolitana
RMF	Região Metropolitana da Grande Florianópolis
RMSP	Região Metropolitana da Grande São Paulo
RNO	Recursos Não Onerosos
RO	Recursos Onerosos
RT	Receita Tarifária
SABESP	Companhia de Saneamento Básico de São Paulo
SAA	Sistema de Abastecimento de Água
SEDRU	Secretaria de Desenvolvimento Regional e Política Urbana de Minas Gerais

Sigla	Por extenso
SEM	Sociedade de Economia Mista
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SICONVI	Sistema de Convênios
SINDCON	Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto
SNIS	Sistema Nacional de Informações em Saneamento
SNSA	Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUDERF	Superintendência de Desenvolvimento da Região Metropolitana da Grande Florianópolis
T	Tributos

1. INTRODUÇÃO

Recursos federais representam relevante fonte para a implantação de infraestrutura que contribuem para a universalização dos serviços públicos de saneamento. Este estudo analisa os impactos desses investimentos com recursos não onerosos para os prestadores sobre temas como propriedade, direito econômico, registro contábil, tributação, tarifas, indenização, dentre outros.

O capítulo IX da Lei nº 11.445/2007, “da Política Federal de Saneamento Básico”, trata das diretrizes, objetivos e condições para a alocação de recursos públicos federais no saneamento. O art. 50 da referida Lei estabelece, no §4º, que “*os recursos não onerosos da União, para subvenção de ações de saneamento básico promovidas pelos demais entes da Federação, serão sempre transferidos para Municípios, o Distrito Federal ou Estados*”. Isto confere o caráter público de tais investimentos.

Mas muitas das ações de implantação de infraestrutura com recursos não onerosos são executadas por prestadores de direito privado, como empresas públicas ou sociedades de capital misto, ligados aos entes da Federação, na qualidade de interveniente¹. Assim, é preciso garantir que o repasse de recursos provenientes do Orçamento Geral da União (OGU) para os entes da Federação, condicionados ou não a contrapartidas de estados ou municípios, respeite as diretrizes e cumpra objetivos públicos especificados na Lei do Saneamento.

Os ativos constituídos a partir de recursos não onerosos provenientes de orçamentos fiscais dos entes federados não podem ser convertidos em benefícios privados injustificados relacionados a direitos econômicos de ativos, aos abatimentos de tributos ou à composição tarifária. Isto é, como os ativos foram financiados por recursos não onerosos para o prestador, não pode haver cobranças a usuários, via tarifa, relativas a esses ativos ou indenização dos titulares aos prestadores ao final do contrato de concessão. Prestadores de direito privado também não podem se beneficiar de abatimentos tributários, como aqueles relativos

¹ “Interveniente - órgão da administração pública direta e indireta de qualquer esfera de governo, ou entidade privada que participa do convênio para manifestar consentimento ou assumir obrigações em nome próprio” (art. 1º, § 1º, VIII, do Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007).

a Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) devido a amortizações/depreciações desses ativos não onerosos.

Por outro lado, os ativos devem ter adequada operação e manutenção pelos prestadores de serviços, assim como deve haver preocupação em repor esses ativos ao final de suas vidas úteis de forma que os serviços sejam continuamente prestados sem a dependência de nova subvenção.

2. MOTIVAÇÕES

Os Manuais do Ministério das Cidades de programas de saneamento básico trazem algumas determinações de forma a impedir o beneficiamento a empresas ou a sociedades de economia mista devido a investimentos com recursos não onerosos.

O Manual para Apresentação de Propostas para Sistemas de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário (Programa – 2068 - Saneamento Básico), de 2012, especifica:

“4.13) É vedada a incorporação dos produtos de iniciativas empreendidas a partir de transferências de recursos do Orçamento Geral da União (OGU) ao patrimônio de empresas ou sociedades de economia mista.

4.14) O valor dos recursos transferidos pela União, bem como o valor aportado pelo Ente Federado a título de contrapartida, utilizados para viabilizar a implantação do empreendimento previsto no correspondente Termo de Compromisso/Contrato de Repasse, não poderá em hipótese alguma fazer parte da composição de custos usada para cálculo do valor da tarifa ou taxa de água e/ou de esgotos do município ou municípios beneficiados.”

Já o Manual de Instruções para Aprovação e Execução dos Programas e Ações do Ministério das Cidades do PAC de 2013 estipula:

“14.19. Nos casos de obras para construção ou melhoria de sistema de saneamento básico (abastecimento de

água, esgotamento sanitário, resíduos sólidos urbanos ou drenagem), o último desbloqueio parcela fica ainda condicionado a:

a) declaração formal do COMPROMISSÁRIO de que incorporará o ativo gerado pela intervenção ao patrimônio municipal, e

b) recebimento do produto final da intervenção pelo órgão operador dos serviços, quando for o caso.

14.19.1. A incorporação do ativo, a que se refere a alínea “a” do subitem anterior, ao patrimônio do Estado só será admitida em situações excepcionais, a critério do Gestor do Programa, em caso de sistemas integrados, quando o produto da intervenção beneficiar mais de um município.”

O Ministério das Cidades recebeu alguns questionamentos, especialmente em casos de repasses federais a estados para ações de saneamento com sociedades de economia mista controladas por estados atuando como intervenientes.

Através do Ofício nº 4/17/DPC, de 5 de abril de 2017, a Companhia de Água e Esgoto do Ceará (CAGECE) solicitou esclarecimentos sobre os pontos a seguir: (grifos nossos)

- 1. “Para fins de incorporação do ativo pela Prefeitura Municipal deve-se considerar apenas os valores transferidos pela União ou também os valores aportados a título de contrapartida pelo Ente Federado?”*
- 2. Se o ativo gerado não pode ser incorporado ao patrimônio da Companhia e, portanto, seu valor não fará parte da composição de custos para cálculo da tarifa, com que recursos esses ativos serão mantidos ou renovados pela Companhia?*
- 3. Com a decisão proferida pelo STF em 2013, que estabeleceu um novo regime jurídico para a prestação dos serviços de saneamento e concluiu pela titularidade e*

gestão compartilhadas entre o Estado e os municípios integrantes de regiões metropolitanas, por meio de uma entidade metropolitana intergovernamental, não deveria ser revisto o entendimento de que o ativo gerado por obras executadas em municípios integrantes de regiões metropolitanas deve ser incorporado ao patrimônio do município?

Outro ponto que requer análise local é o aparente conflito entre o que disciplina o Manual do Ministério das Cidades e a Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado do Ceará, que estabelece que os bens resultantes da transferência de recursos para as empresas públicas ou sociedades de economia mista efetivada por meio de termo de cooperação, como é o caso dos recursos do OGU que o Estado do Ceará recebe da União e repassa para a Cagece, devem pertencer ao patrimônio público estadual, matéria que deverá ser submetida oportunamente à apreciação da Procuradoria Geral do Estado.”

Em outro caso, a Companhia Estadual de Águas e Esgoto do Rio de Janeiro (CEDAE), empresa de economia mista que atuou como interveniente, solicitou, para desbloqueio da última parcela do recurso federal, dispensa da declaração formal do ente federado (Estado do Rio de Janeiro) de que incorporaria ao patrimônio municipal o ativo gerado pela intervenção. A Cedae alegou que a intervenção executada incluiu a ampliação de sistema construído há mais de quinze anos pertencente ao ativo da empresa. A referida intervenção contou com três fontes de recursos:

- 1) Recursos do Orçamento Geral da União – valores repassados pelo Ministério das Cidades a título de transferência obrigatória;
- 2) Recursos de Contrapartida Financeira – aportados pelo Governo do Estado, diretamente, ou através da Empresa Estadual de Saneamento (Cedae);
- 3) Recursos de contrapartida física – aportados pela Cedae.

A terceira fonte de recursos (contrapartida física aportada pela Cedae) diz respeito aos terrenos onde foram edificadas as intervenções, de propriedade da Cedae, já que o objeto do Termo de Compromisso contemplou ampliação de instalações preexistentes do prestador de serviço².

Em hipótese de aceitação da dispensa, os recursos não onerosos (federal e contrapartida estadual) poderiam beneficiar uma empresa de economia mista, violando a vedação contida no §4º do art. 50 da Lei nº 11.445/2007. Diante disso, o Ministério das Cidades solicitou à Caixa Econômica Federal que notificasse o Estado do Rio de Janeiro sobre a impossibilidade de atender a solicitação e se certificasse de que os ativos produzidos fossem incorporados ao patrimônio do município de Duque de Caxias.

Em outro caso específico que dizia respeito à auditoria realizada na Secretaria de Desenvolvimento Regional e Política Urbana de Minas Gerais (SEDRU) e na Copasa (Companhia de Saneamento de Minas Gerais), o Tribunal de Contas da União (TCU) analisou em 2016³ a legalidade da utilização de recursos federais oriundos de convênios celebrados pela Fundação Nacional de Saúde (Funasa) por concessionários de serviços públicos de saneamento básico.

O Acórdão Nº 347/2016 do TCU determinou que a Funasa:

“se abstenha de firmar novos convênios, contratos de repasse ou instrumentos congêneres, para descentralização de recursos federais por meio de transferências voluntárias, destinados a realização de investimentos em estrutura física de sistemas geridos por concessionárias de serviços de saneamento, sem que essas entidades e o ente federativo beneficiado figurem como intervenientes e assumam, caso não previsto expressamente no respectivo contrato de concessão, obrigação de, no prazo de 30 (trinta) dias, avençar termo aditivo aos contratos de concessão, estabelecendo:”

² Ampliação de uma Estação de Tratamento de Água existente, recuperação do reservatório existente, e ampliação da elevatória existente.

³ Acórdão Nº 347/2016 – TCU – Plenário. Processo nº TC 004.513/2014-2.

- *Nos casos em que o capital da concessionária não seja 100% público, que haja “integração dos bens resultantes da aplicação dos recursos federais não onerosos ao patrimônio do ente federativo titular do serviço público.”*
- *“Em todos os casos, qualquer que seja a composição do capital da concessionária:*
 - *que os investimentos realizados com recursos federais não onerosos: não compõem a base tarifária das concessionárias, a título de depreciação, amortização e exaustão; não gerem direito a indenização ao término da concessão; sejam registrados pelo ente federativo titular do serviço público e pela concessionária, em item patrimonial específico e, por fim, sejam excluídos do plano de investimentos da concessionária, com a correspondente compensação mediante substituição por investimentos da mesma monta ou dedução da base tarifária;*
 - *promoção de reequilíbrio econômico-financeiro das concessões sempre que os investimentos realizados com recursos federais não onerosos propiciem aumento significativo do lucro da concessionária como resultado da ampliação de sua capacidade de atendimento.”*

Segundo Nota Técnica nº 19/2017/GAE/DDCOT/SNSA-MCIDADES (Processo nº 80000.011079 /2017-90),

“o objetivo dos normativos do Ministério das Cidades e do citado Acórdão é evitar que a população venha a ser penalizada e arcar com o pagamento da obra em duplicidade. Uma vez por meio dos impostos já arrecadados, e, e outra, por meio da tarifa, caso o bem gerado seja inserido no

patrimônio do concessionário e componha o cálculo que define o valor da tarifa. Além disso, no caso de distrato do contrato de concessão, caso o bem estivesse no patrimônio do concessionário, a Prefeitura ficaria sujeita ao pagamento de indenização, e portanto, também assim a população acabaria onerada novamente.”

Assim, por falta de regramento específico e adequada solução aos casos concretos, há repasses de recursos públicos não onerosos pendentes de prestação de contas final, justamente diante da indefinição de quem deva ser o proprietário dos bens concebidos, ampliados ou modernizados mediante recursos públicos não onerosos. Dada a complexidade das questões, o Ministério das Cidades propôs a elaboração de Estudo e Propostas de Solução que atendessem aos objetivos apresentados a seguir.

3. OBJETIVOS

Os objetivos deste estudo foram estabelecidos pelo Termo de Referência nº 001/2018/ Interaguas/UGP/SNSA/MCidades para

“a contratação de consultoria para apoio técnico especializado voltado a regulamentar os procedimentos a serem adotados pelos entes federados beneficiados com recursos federais para a implantação e ampliação de sistemas de saneamento básico no que se refere ao atendimento do art. 50, §§ 3º e 4º, da Lei Federal nº 11.445/2007, de forma a serem atendidas as exigências legais no momento da prestação de contas final de termos de compromisso, contratos de repasse e convênios firmados com a União”.

O referido documento do Ministério das Cidades estabelece objetivos de médio e curto prazos do estudo:

Propostas de Médio Prazo – Estudo e Encaminhamento de Solução Global:

Estudo e Propostas de Solução que deve

“ser o ponto de partida para uma definição conjunta dos vários Ministérios envolvidos no problema (CIDADES, PLANEJAMENTO, FAZENDA, SAÚDE, INTEGRAÇÃO NACIONAL e etc) e deve culminar ou com uma proposta de regulamentação do preconizado na Lei de Saneamento, qual o instrumento poderá ser implementado (Regulamento, Decreto ou mesmo alterações de Lei), que permitam definir de forma objetiva quais os procedimentos deverão ser adotados em cada caso, como por exemplo:

- a) disciplinar os Termos de Cessão do patrimônio implantado com recursos fiscais, entre os Entes Federados;
- b) definir o destino da parcela referente a reposição dos ativos (fundo municipal, estadual ou outro mecanismo mais apropriado), como forma de impedir que em um eventual término da concessão o prestador de saída seja beneficiado com os mesmos indevidamente;
- c) uma forma de definir, se possível, que independentemente de onde o patrimônio está contabilizado, ele é não indenizável, é um bem público, de forma a evitar-se burocracias, tempo e dinheiro para passar para o nome deste ou daquele ente, definindo que os sistemas não integrados são dos municípios, nos integrados que o macrossistema é do Estado e redes de distribuição ou coleta locais são dos Entes Municipais;
- d) deixar claro, sem qualquer sombra de dúvida, que todo e qualquer recurso aportado pelo Proponente será

considerado oriundo de recursos fiscais do mesmo, independentemente se uma empresa cujo controle acionário é do próprio ente que efetuou os pagamentos com seus recursos ou cedeu terrenos necessários ao empreendimento, cabendo a ele e suas controladas adotar os procedimentos contábeis e financeiros para tal, como por exemplo, a restituição dos recursos pelo Ente à sua controlada, o que também valeria para terrenos ou outros bens inseridos como contrapartida.”

Propostas de Curto Prazo – Propostas para alteração do MICE

Propostas para alteração imediata no Manual de Contratação Geral do Ministério das Cidades (PAC e Não PAC) sobre:

- contrapartidas ofertadas pelos entes federados;
- onde incorporar o patrimônio nos casos de sistemas integrados;
- documento a ser exigido na prestação de contas final.

A maior preocupação do Ministério das Cidades diz respeito a municípios com população acima de 50 mil habitantes, Consórcios Públicos acima de 150 mil habitantes, municípios de qualquer porte populacional integrantes de Regiões Metropolitanas (RM) e de Regiões Integradas de Desenvolvimento (RIDE).

Cabe esclarecer que as opiniões da consultoria presentes neste estudo não necessariamente refletem a opinião do Ministério das Cidades.

4. CONCEITOS

A discussão sobre os tópicos apresentados será conduzida tendo em vista os direitos econômicos dos ativos, os procedimentos contábeis necessários assim como as práticas regulatórias de caráter econômico recomendadas.

Assim, é preciso diferenciar ativos provenientes de recursos onerosos daqueles constituídos com recursos não onerosos do ponto de vista do prestador de serviços. Também é preciso observar a diversidade de soluções de prestação de serviços de saneamento. Por um lado, há prestadores pessoas jurídicas de direito público, seja de administração pública direta, seja de administração indireta, como autarquias. Por outro lado, há prestadores pessoas jurídicas de direito privado, como empresas públicas, privadas ou sociedades de economia mista, que se regem pelas normas comerciais.

A origem dos recursos e o tipo de prestador repercutem nos direitos econômicos sobre os ativos, sua contabilização e tratamentos tributário e regulatório.

4.1 TIPO DE PRESTADOR

A prestação dos serviços de saneamento pode ser classificada de acordo com o tipo de pessoa jurídica:

- Prestadores de Direito Privado;
- Prestadores de Direito Público.

Tal classificação define as normas contábeis a que os prestadores estão sujeitos.

4.1.1. Prestadores de Direito Privado

Prestadores de serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário de direito privado englobam:

- Empresas públicas;
- Empresas privadas;
- Sociedades de economia mista;
- Consórcios públicos de direito privado.

São regidos por normas da contabilidade empresarial, discutidas no item 8.1.

4.1.2. Prestadores de Direito Público

A prestação dos serviços públicos também pode ser realizada pelo titular através de:

- Órgãos da Administração Pública Direta ou
- Autarquia, inclusive por consórcio público de direito público.

São regidos por normas da contabilidade pública, discutidas no item 8.2.

4.2 ORIGEM DE RECURSOS PARA INVESTIMENTOS

Do ponto de vista do prestador de serviços, os recursos para investimentos podem ser:

- Onerosos; ou
- Não onerosos.

4.1.3. Recursos Onerosos

Os prestadores de direito privado podem fazer investimentos com recursos onerosos:

- Próprios; ou
- De Terceiros, captados no setor financeiro.

Nesses casos, o prestador registra direitos econômicos de ativos em seu patrimônio até a reversão dos mesmos ao titular mediante indenização da parcela residual não amortizada pelas receitas tarifárias (conforme art. 36 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, Lei das Concessões). A existência de ativos financiados por recursos onerosos exige a inclusão nas tarifas de parcelas relativas à recuperação dos investimentos (amortização/depreciação) e à remuneração do saldo residual não amortizado/depreciado.

As amortizações/depreciações contábeis podem ser abatidas nos cálculos de tributos, como o IR e o CSLL, pois são consideradas despesas operacionais para apuração do lucro real, originado da contabilidade.

O *caput* do art. 42 da Lei 11.445/2007 estabelece:

“Art. 42. Os valores investidos em bens reversíveis pelos prestadores constituirão créditos perante o titular, a serem recuperados mediante a exploração dos serviços, nos termos das normas regulamentares e contratuais e, quando for o caso, observada a legislação pertinente às sociedades por ações.”

Segundo o ICPC 01⁴ – Contratos de Concessão, a propriedade dos ativos pertence ao titular e não ao prestador/concessionário:

“A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.”

Isto é, o concessionário de serviço público não é o proprietário dos ativos vinculados ao serviço público, mesmo se construídos ou adquiridos por ele de forma onerosa. Os ativos são de propriedade do titular dos serviços, devendo ser revertidos a ele ao fim da concessão. Mas o concessionário tem o direito econômico contratual⁵ de recuperar os investimentos realizados, assim como receber remuneração, mediante receitas de tarifas cobradas dos usuários do serviço. Caso haja saldo residual, não amortizado/depreciado na vigência do contrato, a recuperação do investimento oneroso se dá por pagamento de indenização pelo concedente ao fim da concessão.

4.1.4. Recursos Não Onerosos

Além de investimentos onerosos para o prestador de serviços, podem existir recursos para a constituição de ativos provenientes de recursos não onerosos para o prestador.

Uma importante fonte de recursos não onerosos para investimento em saneamento são as subvenções de entes da federação. Em caso de programas federais, os recursos não onerosos são oriundos de orçamentos de entes da federação, tanto os federais como as contrapartidas dos estados ou municípios.

Mas a prestação de serviços conta com ativos constituídos com outros recursos não onerosos para o prestador, além das subvenções, como:

⁴ ICPC são interpretações técnicas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

⁵ “créditos perante o titular”, conforme art. 42 da Lei nº 11.445/2007.

- Doações de terceiros recebidas pelo prestador;
- Parcela de coparticipação de usuários (ex: ligações, extensões de rede);
- Incorporação de ativos repassados por empreendedores para operação pelo prestador (redes, ETA e ETE de condomínios, por exemplo);
- Recursos tarifários antecipados pelos usuários para investimentos (conforme art. 29, § 1º, inciso III: geração dos recursos necessários para realização dos investimentos);
- Fundos de entes da federação para universalização dos serviços, com recursos de origem tarifária (art. 13 da Lei nº 11.445/2007) ou decorrentes da outorga (conforme §2º, incluído pela Medida Provisória nº 844 de 2018).

Por não terem relação com recursos onerosos para o prestador, os ativos constituídos com esses recursos não onerosos não podem ser registrados como direitos econômicos do prestador e, por isso, não podem compor amortização/depreciação contábil para abatimento no cálculo de tributos, não devem ser incluídos nos cálculos tarifários relativos a custos de capital (amortização/depreciação e remuneração), tampouco devem ser indenizados pelo titular ao fim da concessão. O §1º do art. 42 da Lei nº 11.445/2007 estabelece:

“§ 1º Não gerarão crédito perante o titular os investimentos feitos sem ônus para o prestador, tais como os decorrentes de exigência legal aplicável à implantação de empreendimentos imobiliários e os provenientes de subvenções ou transferências fiscais voluntárias.”

Portanto, os ativos não onerosos devem produzir procedimentos semelhantes em termos de registro de direitos econômicos, contabilização, abatimento no cálculo de tributos⁶, tarifas e indenização.

⁶ Uma exceção diz respeito aos recursos tarifários antecipados pelos usuários para investimentos (conforme art. 29, § 1º, inciso III: “geração dos recursos necessários para realização dos investimentos”). Caso haja uma maior receita direcionada a investimentos, isto é, sem uma correspondente despesa, haverá influência no lucro contábil e incidência de tributação de IR e CSLL no ano da cobrança tarifária. Caso isso ocorra, deve ser permitido o abatimento dos tributos via amortização/depreciação contábil nos anos seguintes (cabe avaliar se há possibilidade de ajuste no lucro real para que não ocorra pagamento de tributo: a receita gerada deve ser diferida para confrontar a despesa de depreciação no exercício que essa despesa venha a ser reconhecida).

Cabe observar que os direitos econômicos desses ativos não onerosos que fazem parte da infraestrutura existente no momento da concessão não podem ser transferidos do titular para um novo concessionário mediante indenização do último ao primeiro. Caso contrário, esses direitos econômicos poderiam ser considerados na formação de tarifas a usuários.

Investimentos com Recursos Fiscais de Entes Federados

O caso especial que motiva este estudo tem relação com investimentos com recursos fiscais de entes federados, considerados não onerosos para o prestador de serviços. Tais recursos não onerosos incluem:

- Recursos Federais, provenientes do Orçamento Geral da União (OGU);
- Contrapartidas de Entes Federados.

A Lei nº 11.445/2007 determina:

“Art. 50. A alocação de recursos públicos federais e os financiamentos com recursos da União ou com recursos geridos ou operados por órgãos ou entidades da União serão feitos em conformidade com as diretrizes e objetivos estabelecidos nos arts. 48 e 49 desta Lei e com os planos de saneamento básico e condicionados:

(...)

§ 4º Os recursos não onerosos da União, para subvenção de ações de saneamento básico promovidas pelos demais entes da Federação, serão sempre transferidos para Municípios, o Distrito Federal ou Estados.”

Dessa forma, os recursos não onerosos para o prestador provenientes de recursos fiscais dos entes federados, constituídos tanto da parcela federal quanto da contrapartida, passam a ser de propriedade do ente federado beneficiado, sendo vedada a transferência de direitos econômicos associados a esses ativos a pessoas

jurídicas de direito privado. Os procedimentos de registro de direitos econômicos, de contabilização e de regulação econômica devem levar isso em consideração.

4.3 RELAÇÃO ENTRE TIPO DE PRESTADOR E ORIGEM DE RECURSOS PARA INVESTIMENTOS

Prestadores de direito privado fazem investimentos com recursos onerosos, próprios ou de terceiros. Quando se tratar de uma concessão, até a reversão ao titular, esses investimentos com recursos onerosos são registrados no patrimônio dos prestadores como direitos econômicos. Assim, os prestadores recebem, via tarifa, amortização/depreciação e remuneração pelo saldo residual dos investimentos ainda não amortizados/depreciados. Ao fim do contrato de concessão/programa, os direitos econômicos dos ativos essenciais à prestação dos serviços (ativos vinculados) são revertidos ao titular mediante indenização pelo saldo residual ainda não amortizado/depreciado durante a concessão, conforme art. 36 da Lei nº 8.987/1995.

A regra tributária de Imposto de Renda (IR) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) permite abatimento relativo às amortizações/depreciações dos investimentos onerosos, consideradas despesas operacionais para cálculo do lucro real, que tem origem no lucro contábil.

Mas tais prestadores também operam ativos constituídos com recursos não onerosos para o prestador, como: oriundos de subvenções federais e de outros entes da federação; doações; incorporação de ativos de empreendimentos; coparticipação de usuários (como extensão de rede e ligações); dentre outros. Tais ativos devem ter tratamento diverso, pelo prestador de serviços, daquele relativo a ativos onerosos no que se refere a registro de direitos econômicos e contabilização. Isso é necessário para evitar benefícios fiscais e tarifários indevidos, o que poderia ser classificado como fraudes contábil e fiscal.

Assim, os registros de direitos econômicos dos ativos e a contabilidade são fontes de informações que permitem diferenciar os ativos de acordo com a fonte de recursos (se oneroso para o prestador ou não). Com base nessas informações, prestadores, titulares e reguladores podem controlar os efeitos da constituição de ativos em termos de tributação, de regulação econômica (como cálculo de tarifas) e

de avaliação do valor da indenização devida pelo titular quando da reversão dos ativos.

Dada a relevância dos impactos de ativos, o art. 42 da Lei nº 11.445/2007 estabelece responsabilidade das entidades reguladoras no que tange a investimentos com recursos onerosos reversíveis aos titulares:

“§ 2º Os investimentos realizados, os valores amortizados, a depreciação e os respectivos saldos serão anualmente auditados e certificados pela entidade reguladora”.

Mas é preciso estender esse cuidado aos ativos constituídos com recursos não onerosos de forma a evitar que usuários ou titulares sofram cobranças referentes a ativos que foram financiados com recursos de orçamentos de entes da federação. Todos os ativos necessários para a prestação de serviços devem ser objeto de registro e controle para fins de gestão de ativos pelo prestador e disponibilização de informações para reguladores e titulares, mas com identificação da origem dos recursos.

5. MÉTODO DE ANÁLISE

Como apresentado no item “Objetivos”, o Termo de Referência nº 001/2018/ Interaguas/UGP/SNSA/MCidades estabeleceu como Proposta de Médio Prazo o “Estudo e Encaminhamento de Solução Global” para a definição:

“de forma objetiva quais os procedimentos deverão ser adotadas em cada caso, como por exemplo:

a) disciplinar os Termos de Cessão do patrimônio implantado com recursos fiscais, entre os Entes Federados;

b) definir o destino da parcela referente a reposição dos ativos (fundo municipal, estadual ou outro mecanismo mais apropriado), como forma de impedir que em um eventual término da concessão

o prestador de saída seja beneficiado com os mesmos indevidamente;

c) uma forma de definir, se possível, que independentemente de onde o patrimônio está contabilizado, ele é não indenizável, é um bem público, de forma a evitar-se burocracias, tempo e dinheiro para passar para o nome deste ou daquele ente, definindo que os sistemas não integrados são dos municípios, nos integrados que o macrossistema é do Estado e redes de distribuição ou coleta locais são dos Entes Municipais;

d) deixar claro, sem qualquer sombra de dúvida, que todo e qualquer recurso aportado pelo Proponente será considerado oriundo de recursos fiscais do mesmo, independentemente se uma empresa cujo controle acionário é do próprio ente que efetuou os pagamentos com seus recursos ou cedeu terrenos necessários ao empreendimento, cabendo a ele e suas controladas adotar os procedimentos contábeis e financeiros para tal, como por exemplo, a restituição dos recursos pelo Ente à sua controlada, o que também valeria para terrenos ou outros bens inseridos como contrapartida.”

Dada a relevância do registro de direitos econômicos e da contabilização de ativos para os efeitos tributários, tarifários e indenizatórios, este estudo adotará uma hierarquização da discussão na seguinte ordem de tópicos:

- 1) Titularidade, Propriedade e Direitos Econômicos;
- 2) Contabilidade (registro patrimonial);
- 3) Indenização mediante reversão ao fim da concessão;
- 4) Abatimento no cálculo de tributos;
- 5) Tarifas (Custos de Capital, O&M, reposição);

6) Nova Concessão.

Assim, os tópicos estabelecidos no referido Termo de Referência serão discutidos na ordem abaixo:

Questão d) Origem dos Recursos Federais e Contrapartidas (financeiras ou físicas);

Questão a) Titularidade e Direitos Econômicos: Termos de Cessão do patrimônio entre Entes (e questão “c”: titularidade);

Questão c) Indenização: Bem público não indenizável;

Questão b) Tarifas:

- Operação e manutenção;
- Reposição;
- Se ampliação de capacidade altera lucro: possível benefício para prestador.

6. ORIGEM DOS RECURSOS FEDERAIS E CONTRAPARTIDAS

Segundo a Lei nº 11.445/2007, em seu art. 50:

“§4º Os recursos não onerosos da União, para subvenção de ações de saneamento básico promovidas pelos demais entes da Federação, serão sempre transferidos para Municípios, o Distrito Federal ou Estados.”

Assim, não resta dúvida que a parcela federal da subvenção é transferida para os entes da federação, que passam a contar com a propriedade e com os direitos econômicos associados aos ativos resultantes de tal financiamento.

No que se refere à contrapartida do proponente, o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, determina:

*“Art. 7º A contrapartida será calculada sobre o valor total do objeto e poderá ser atendida da seguinte forma:
(Redação dada pelo Decreto nº 8.943, de 2016)*

I - por meio de recursos financeiros, pelos órgãos ou entidades públicas, observados os limites e percentuais estabelecidos pela Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente; e (Incluído pelo Decreto nº 8.943, de 2016)

II - por meio de recursos financeiros e de bens ou serviços, se economicamente mensuráveis, pelas entidades privadas sem fins lucrativos. (Incluído pelo Decreto nº 8.943, de 2016)

§ 1º Quando financeira, a contrapartida deverá ser depositada na conta bancária específica do convênio em conformidade com os prazos estabelecidos no cronograma de desembolso, ou depositada nos cofres da União, na hipótese de o convênio ser executado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI.

§ 2º Quando atendida por meio de bens e serviços, constará do convênio cláusula que indique a forma de aferição da contrapartida.”

A Portaria Interministerial nº 424, de 30 de dezembro de 2016, determina:

“Art. 18. A contrapartida será calculada sobre o valor total do objeto e, se financeira, deverá ser depositada na conta bancária específica do instrumento em conformidade com os prazos estabelecidos no cronograma de desembolso.

§ 1º A contrapartida, a ser aportada pelo convenente⁷, será calculada observados os percentuais e as condições

⁷ “Conveniente: órgão ou entidade da Administração Pública direta ou indireta, de qualquer esfera de governo, consórcio público ou entidade privada sem fins lucrativos, com a qual a Administração Pública Federal pactua a execução de programas, projetos e atividades de interesse recíproco por meio de convênios ou contratos de repasse;” (Portaria Interministerial nº 424/2016)

estabelecidas na lei federal anual de diretrizes orçamentárias vigentes à época do instrumento.

§ 2º A comprovação pelo proponente⁸ de que a contrapartida proposta está devidamente assegurada, deverá ocorrer previamente à celebração do instrumento.

§ 3º A previsão de contrapartida a ser aportada pelos órgãos públicos, exclusivamente financeira, deverá ser comprovada por meio de previsão orçamentária.

§ 4º Na celebração de instrumentos com entidades privadas sem fins lucrativos, o órgão concedente deverá observar as regras de contrapartida dispostas na lei federal anual de diretrizes orçamentárias.

§ 5º Os aportes de contrapartida deverão obedecer ao pactuado no plano de trabalho, podendo haver antecipação de parcelas, inteiras ou parte, a critério do conveniente.

(...)

Art. 42. Adicionalmente ao disposto no art. 41 desta Portaria, para o recebimento de cada parcela dos recursos, o conveniente deverá:

I - comprovar o aporte da contrapartida pactuada que, se financeira, deverá ser depositada na conta bancária específica do instrumento em conformidade com os prazos estabelecidos no cronograma de desembolso; e

(...)"

⁸ "Proponente: órgão ou entidade pública ou entidade privada sem fins lucrativos que manifeste, por meio de proposta ou plano de trabalho, interesse em celebrar instrumento regulado por esta Portaria;" (Portaria Interministerial nº 424/2016)

Sobre a movimentação dos recursos para a execução dos programas, o Decreto nº 6.170/2007 estipula:

“Art. 10. As transferências financeiras para órgãos públicos e entidades públicas e privadas decorrentes da celebração de convênios serão feitas exclusivamente por intermédio de instituição financeira oficial, federal ou estadual, e, no caso de contratos de repasse, exclusivamente por instituição financeira federal. (Redação dada pelo Decreto nº 8.943, de 2016)

§ 1º Os pagamentos à conta de recursos recebidos da União, previsto no caput, estão sujeitos à identificação do beneficiário final e à obrigatoriedade de depósito em sua conta bancária.

(...)

§ 3º Toda movimentação de recursos de que trata este artigo, por parte dos convenientes, executores e instituições financeiras autorizadas, será realizada observando-se os seguintes preceitos:

I - movimentação mediante conta bancária específica para cada instrumento de transferência (convênio ou contrato de repasse);

II - pagamentos realizados mediante crédito na conta bancária de titularidade dos fornecedores e prestadores de serviços, facultada a dispensa deste procedimento, por ato da autoridade máxima do concedente ou contratante, devendo o conveniente ou contratado identificar o destinatário da despesa, por meio do registro dos dados no SICONV; e

III - transferência das informações mencionadas no inciso I ao SIAFI e ao Portal de Convênios, em meio magnético, conforme normas expedidas na forma do art. 18.”

Sobre o mesmo tema, a Portaria Interministerial nº 424/2016 determina:

“Art. 52. Os recursos deverão ser mantidos na conta corrente específica do instrumento e somente poderão ser utilizados para pagamento de despesas constantes do plano de trabalho ou para aplicação no mercado financeiro, nas hipóteses previstas em lei ou nesta Portaria.

§ 1º Os recursos destinados à execução de contratos de repasse deverão ser:

I - solicitados pela mandatária somente após a aceitação do processo licitatório; e

II - liberados em conta corrente específica e mantidos bloqueados, somente sendo autorizado o pagamento, na forma ajustada, após verificação da regular execução do objeto pela mandatária, observando-se os seguintes procedimentos:”

Assim, as contrapartidas (financeiras ou físicas), assim como os recursos federais, são recursos não onerosos para o prestador de serviços, provenientes dos orçamentos dos entes da federação proponentes. Se financeiros, os recursos devem ser depositados em contas bancárias específicas (contas vinculadas), com aplicação financeira. A liberação dos recursos para a execução das ações previstas, geralmente pelo interveniente/prestador, é realizada de forma controlada. Isto é, o recurso total (federal mais contrapartida) é tratado de forma indistinta no que tange direitos econômicos, contabilização, tributação e demais efeitos, inclusive tarifários.

Como o recurso total é proveniente de orçamentos dos entes da federação, confere-se caráter público dos direitos econômicos sobre os ativos financiados por recursos não onerosos para o prestador de serviços. Assim, prestadores de serviços de

direito privado que atuam como intervenientes não podem ser beneficiados indevidamente, seja por abatimento tributário, recebimento de tarifas relativas a amortização/depreciação e remuneração desses ativos não onerosos ou mesmo indenização do titular ao fim do contrato.

Como as contrapartidas, sejam elas financeiras ou físicas, são de responsabilidade dos entes da federação proponentes, se, por alguma hipótese, as contrapartidas forem disponibilizadas pelos intervenientes, deve haver acerto entre estes e os entes da federação proponentes. Afinal, o proponente é o responsável por assegurar os recursos da contrapartida, sendo voluntária a adesão ao programa de subvenção. Assim, tal acerto entre proponentes e intervenientes não devem afetar os direitos econômicos e contabilização dos ativos resultantes dos programas de subvenção. Os direitos econômicos dos ativos devem ser considerados dos entes da federação, não onerosos para os prestadores de serviços.

A consideração dos direitos econômicos dos ativos dos entes da federação e sua adequada contabilização são fundamentais para a discussão posterior sobre os efeitos tributários, tarifários e indenizatórios. Já a discussão sobre titularidade (qual ente da federação deve ter propriedade do bem), embora relevante, não afeta as conclusões do estudo, desde que os ativos sejam considerados de direitos econômicos públicos.

Como os recursos foram provenientes de orçamentos de entes da federação (sejam os federais ou os de contrapartida de outros entes), os usuários (em caso de pagamento de tarifa) ou contribuintes (em caso de indenização) não devem ter cobranças associadas à constituição desses ativos. Assim, os ativos financiados com recursos não onerosos para os prestadores de serviços não podem:

- Ser registrados como direitos econômicos dos prestadores de serviços;
- Reduzir tributos, como IR e CSLL, abatendo amortização/depreciação do lucro contábil e real;
- Compor tarifas, no que se refere a amortização/depreciação e remuneração, conforme Manual de Água e Esgoto 2012 do Ministério das Cidades (item 4.14);
- Ser indenizados quando da reversão ao titular ao fim do contrato, conforme art. 42 da Lei nº 11.445/2007 (§1º).

Em caso de nova concessão, esses ativos também não podem ser concedidos de forma onerosa pelo titular ao prestador mediante cobrança de indenização pela infraestrutura existente. Ou seja, no cálculo da indenização que o concessionário eventualmente pagar ao ente concedente pelos bens que compõem a infraestrutura existente, devem ser desconsiderados os ativos de origem não onerosa.

7. TITULARIDADE DOS SERVIÇOS PÚBLICOS E PROPRIEDADE DOS ATIVOS

7.1 TITULARIDADE DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

A titularidade dos serviços de saneamento básico, nas quatro vertentes constantes da Lei n. 11.445/2007, já fora objeto de intensos debates doutrinários e judiciais. Ainda assim, muitas dúvidas persistem, de toda a ordem, especialmente nas regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, onde é comum a existência de sistemas e serviços integrados, isto é, interdependentes, que abarcam o interesse de mais de uma municipalidade.

Como regra, os serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário (foco do presente estudo) são concebidos como de titularidade dos municípios, como desdobramento da competência inserida no art. 30, I, da Constituição⁹ (serviço público de interesse local). Esta é a posição majoritária da doutrina especializada¹⁰ e fora confirmada em 2013 quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 1.842RJ, com a seguinte ementa da lavra do Ministro Gilmar Mendes:

⁹ Art. 30. Compete aos Municípios: V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

¹⁰ Sobre a titularidade dos serviços, recomenda-se a leitura dos seguintes estudos, que abordam com profundidade o tema, as posições doutrinárias existentes e seus desdobramentos jurídicos: DANTAS, Camila Pezzino Balaniuc. A questão da competência para a prestação do serviço público de saneamento básico no Brasil; PICININ, Juliana; FORTINI, Cristiana. (Orgs.) *Saneamento Básico: estudos e pareceres à luz da Lei nº 11.445/2007*. Belo Horizonte: Fórum, 2009; e MARTINS, Ricardo Marcondes. *Titularidade do Serviço de Saneamento Básico*. OLIVEIRA, José Roberto Pimenta (Coords.); DAL POZZO, Augusto Neves (Coord). *Estudos sobre o Marco Regulatório de Saneamento Básico no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

Ação direta de inconstitucionalidade. Instituição de região metropolitana e *competência para saneamento básico*.

Ação direta de inconstitucionalidade contra Lei Complementar n. 87/1997, Lei n. 2.869/1997 e Decreto n. 24.631/1998, todos do Estado do Rio de Janeiro, que instituem a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e a Microrregião dos Lagos e transferem a titularidade do poder concedente para prestação de serviços públicos de interesse metropolitano ao Estado do Rio de Janeiro.

2. Preliminares de inépcia da inicial e prejuízo.

Rejeitada a preliminar de inépcia da inicial e acolhido parcialmente o prejuízo em relação aos arts. 1º, caput e § 1º; 2º, caput; 4º, caput e incisos I a VII; 11, caput e incisos I a VI; e 12 da LC 87/1997/RJ, porquanto alterados substancialmente.

3. Autonomia municipal e integração metropolitana.

A Constituição Federal conferiu ênfase à autonomia municipal ao mencionar os municípios como integrantes do sistema federativo (art. 1º da CF/1988) e ao fixá-la junto com os estados e o Distrito Federal (art. 18 da CF/1988).

A essência da autonomia municipal contém primordialmente (i) autoadministração, que implica capacidade decisória quanto aos interesses locais, sem delegação ou aprovação hierárquica; e (ii) autogoverno, que determina a eleição do chefe do Poder Executivo e dos representantes no Legislativo.

O interesse comum e a compulsoriedade da integração metropolitana não são incompatíveis com a autonomia municipal. O mencionado interesse comum não é comum apenas aos municípios envolvidos, mas ao

Estado e aos municípios do agrupamento urbano. O caráter compulsório da participação deles em regiões metropolitanas, microrregiões e aglomerações urbanas já foi acolhido pelo Pleno do STF (ADI 1841/RJ, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 20.9.2002; ADI 796/ES, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 17.12.1999).

O interesse comum inclui funções públicas e serviços que atendam a mais de um município, assim como os que, restritos ao território de um deles, sejam de algum modo dependentes, concorrentes, confluentes ou integrados de funções públicas, bem como serviços supramunicipais.

4. Aglomerações urbanas e saneamento básico.

O art. 23, IX, da Constituição Federal conferiu competência comum à União, aos estados e aos municípios para promover a melhoria das condições de saneamento básico.

Nada obstante a competência municipal do poder concedente do serviço público de saneamento básico, o alto custo e o monopólio natural do serviço, além da existência de várias etapas – como captação, tratamento, adução, reserva, distribuição de água e o recolhimento, condução e disposição final de esgoto – que comumente ultrapassam os limites territoriais de um município, indicam a existência de interesse comum do serviço de saneamento básico.

A função pública do saneamento básico frequentemente extrapola o interesse local e passa a ter natureza de interesse comum no caso de instituição de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, nos termos do art. 25, § 3º, da Constituição

Federal.

Para o adequado atendimento do interesse comum, a integração municipal do serviço de saneamento básico pode ocorrer tanto voluntariamente, por meio de gestão associada, empregando convênios de cooperação ou consórcios públicos, consoante o arts. 3º, II, e 24 da Lei Federal 11.445/2007 e o art. 241 da Constituição Federal, como compulsoriamente, nos termos em que prevista na lei complementar estadual que institui as aglomerações urbanas.

A instituição de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas ou microrregiões pode vincular a participação de municípios limítrofes, com o objetivo de executar e planejar a função pública do saneamento básico, seja para atender adequadamente às exigências de higiene e saúde pública, seja para dar viabilidade econômica e técnica aos municípios menos favorecidos. Repita-se que este caráter compulsório da integração metropolitana não esvazia a autonomia municipal.

5. Inconstitucionalidade da transferência ao estado-membro do poder concedente de funções e serviços públicos de interesse comum.

O estabelecimento de região metropolitana não significa simples transferência de competências para o estado.

O interesse comum é muito mais que a soma de cada interesse local envolvido, pois a má condução da função de saneamento básico por apenas um município pode colocar em risco todo o esforço do conjunto, além das consequências para a saúde pública de toda a região.

O parâmetro para aferição da constitucionalidade

reside no respeito à divisão de responsabilidades entre municípios e estado. É necessário evitar que o poder decisório e o poder concedente se concentrem nas mãos de um único ente para preservação do autogoverno e da autoadministração dos municípios.

Reconhecimento do poder concedente e da titularidade do serviço ao colegiado formado pelos municípios e pelo estado federado. *A participação dos entes nesse colegiado não necessita de ser paritária, desde que apta a prevenir a concentração do poder decisório no âmbito de um único ente. A participação de cada Município e do Estado deve ser estipulada em cada região metropolitana de acordo com suas particularidades, sem que se permita que um ente tenha predomínio absoluto.*

Ação julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão “a ser submetido à Assembleia Legislativa” constante do art. 5º, I; e do § 2º do art. 4º; do parágrafo único do art. 5º; dos incisos I, II, IV e V do art. 6º; do art. 7º; do art. 10; e do § 2º do art. 11 da Lei Complementar n. 87/1997 do Estado do Rio de Janeiro, bem como dos arts. 11 a 21 da Lei n. 2.869/1997 do Estado do Rio de Janeiro.

6. Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Em razão da necessidade de continuidade da prestação da função de saneamento básico, há excepcional interesse social para vigência excepcional das leis impugnadas, nos termos do art. 27 da Lei n. 9868/1998, pelo prazo de 24 meses, a contar da data de conclusão do julgamento, lapso temporal razoável dentro do qual o legislador estadual deverá reapreciar o tema,

constituindo modelo de prestação de saneamento básico nas áreas de integração metropolitana, dirigido por órgão colegiado com participação dos municípios pertinentes e do próprio Estado do Rio de Janeiro, sem que haja concentração do poder decisório nas mãos de qualquer ente. (STF, ADI n. 1.842/RJ, Relator p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 06/03/2013 – grifamos em sublinhado)

Do julgamento em questão, restou certo que, como regra, a competência para os serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário é municipal, à exceção dos casos em que o interesse extrapola a territorialidade do município, atraindo o interesse comum na prestação de tais serviços públicos e possibilitando que o estado institua regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões para tal mister¹¹. Nesses casos, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a competência compartilhada entre estados e municípios na gestão desses serviços públicos, de modo que nenhum deles (municípios e estado) pode isoladamente definir questões afetas ao planejamento, à regulação e à prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Ressalta-se passagem conclusiva do voto do Ministro Gilmar Mendes:

¹¹ No mesmo sentido fora a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da ADIN n. 2.077, que questionava dispositivos da Constituição da Bahia, sob relatoria final do Ministro Joaquim Barbosa e assim ementada: “*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. PACTO FEDERATIVO. PARTILHA DE COMPETÊNCIA. MUNICÍPIOS. MATÉRIA DE INTERESSE LOCAL. LIMITAÇÃO POSITIVADA NO TEXTO DE CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. APARENTE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 30, I DA CONSTITUIÇÃO. É bastante plausível a alegada violação da regra constitucional que assegura autonomia aos municípios para dispor sobre assuntos de interesse local, causada por limitação territorial constante em dispositivo de constituição estadual. Medida cautelar concedida para suspender, até o julgamento final, a expressão “assim considerados aqueles cuja execução tenha início e conclusão no seu limite territorial, e que seja realizado, quando for o caso, exclusivamente com seus recursos naturais”, presente no art. 59, V, da Constituição do Estado da Bahia.” (STF, ADI n. 2.077 MC/BA, Relator p/ Acórdão Min. Joaquim Barbosa, Julgamento: 06/03/2013 – grifamos em itálico).*

“Nesses termos, entendo que o serviço de saneamento básico - no âmbito de regiões metropolitanas, microrregiões e aglomerados urbanos - constitui interesse coletivo que não pode estar subordinado à direção de único ente, mas deve ser planejado e executado de acordo com decisões colegiadas em que participem tanto os municípios compreendidos como o estado federado.

Portanto, nesses casos, o poder concedente do serviço de saneamento básico nem permanece fracionado entre os municípios, nem é transferido para o estado federado, mas deve ser dirigido por estrutura colegiada - instituída por meio da lei complementar estadual que cria o agrupamento de comunidades locais - em que a vontade de um único ente não seja imposta a todos os demais entes políticos participantes.” (STF, ADI n. 1.842/RJ, Relator p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Julgamento: 06/03/2013 – grifamos em sublinhado)

Entretanto, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal é permeada de dúvidas e lacunas, posto que não resolveu por completo o conflito federativo existente no país. Isso porque muitas questões não restaram esclarecidas no Acórdão sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a exemplo da forma de como esse colegiado metropolitano atuará e deliberará¹², dos efeitos dessa decisão para as

¹² Na prática são diversos os modelos de regiões metropolitanas concebidas pelos estados da Federação. Cita-se, a título de exemplo, a Lei complementar n. 1.139, de 16 de junho de 2011, que instituiu a Região Metropolitana da Grande São Paulo, na qual se prevê paridade de votos entre o estado e o colegiado de municípios abrangidos pela região metropolitana, sendo óbvia a supremacia estadual no processo deliberativo (basta um dos 39 municípios acompanhá-lo nas votações). Diferentemente ocorre na região metropolitana da Grande Florianópolis, criada pela Lei complementar n. 636, de 9 de setembro de 2014 e composta por nove municípios, onde o estado de Santa Catarina não detém as mesmas condições do estado de São Paulo no processo deliberativo. Em síntese, o modelo catarinense prestigia os municípios em relação ao arranjo metropolitana da Grande São Paulo. Deveras, a questão do processo deliberativo nas regiões metropolitanas não resta devidamente esclarecida no país, assim como o próprio compartilhamento das competências entre o estado e municípios no âmbito dessas regiões de interesse

Regiões Integradas de Desenvolvimento (RIDE¹³) ou da questão afeta à posse e titularidade dos bens móveis e imóveis adstritos aos sistemas integrados de água e esgoto. Espera-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal possa aclarar esses e outros temas ventilados em sede de embargos de declaração, ainda pendentes de julgamento no âmbito da ADIN n. 1.842/RJ.

De qualquer forma, atualmente os estados da Federação podem instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões com fundamento no art. 25 da Constituição, de participação cogente dos municípios abrangidos¹⁴, avocando para essas a função de planejar e executar os serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário, de modo que a competência passa a ser compartilhada entre os municípios abrangidos e o estado instituidor da respectiva região metropolitana.

comum. A melhor fórmula seria aquela em que a competência do estado se limitaria à criação (instituição) da região metropolitana, aglomeração urbana ou microrregião e à supervisão dos trabalhos e decisões no âmbito desses núcleos interfederativos, sem que o estado participasse diretamente nas deliberações, restrita aos representantes dos municípios (entes efetivamente competentes pelos serviços públicos). Esse é o modelo adotado em Portugal, onde as decisões no âmbito das áreas metropolitanas (instituídas por lei nacional) são de competência dos representantes dos municípios abrangidos (membros do conselho metropolitano), sem a interferência direta do Governo Central (preservação da autonomia administrativa dos municípios). Tal matéria resta disciplinada em Portugal pela Lei complementar n. 75, de 12 de setembro de 2013 (arts. 67 e ss.).

¹³ Atualmente existem três RIDE no país, aprovadas por lei federal: a Região Integrada de Desenvolvimento do Distrito Federal e Entorno (RIDE/DF) foi criada pela Lei Complementar nº 94, de 19 de fevereiro de 1998; a Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Petrolina/PE e Juazeiro/BA foi criada pela Lei Complementar nº 113, de 19 de setembro de 2001; e a Região Administrativa Integrada de Desenvolvimento do Polo Grande Teresina foi criada pela Lei Complementar nº 112, de 19 de setembro de 2001. Disponível em: <http://www.mi.gov.br/web/guest/regioes_integradas_rides>. Acesso em 10 set 2018.

¹⁴ É nesse sentido a jurisprudência pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal (vide ADI 1.841/RJ, Relator Min. Carlos Velloso, Julgamento: 1º/08/2002).

No mesmo caminho segue a Lei n. 13.089, de 12 de janeiro de 2015, que institui o Estatuto da Metrópole e rege o planejamento, a gestão e a execu o das fun es públicas de interesse comum¹⁵ em regiões metropolitanas, aglomera es urbanas e microrregiões com características predominantemente urbanas. Prevê o Estatuto da Metrópole (art. 3 ) que o estado e os municípios inclusos em região metropolitana ou em aglomera o urbana formalizada nos termos da lei deverão promover a *governança interfederativa*, devendo observar duas diretrizes gerais: i) *compartilhamento da tomada de decisões* com vistas   implanta o de processo relativo ao planejamento,   elabora o de projetos,   sua estrutura o econômico-financeira,   opera o e   gestão do serviço ou da atividade; e ii) *compartilhamento de responsabilidades na gestão de a es e projetos* relacionados às fun es públicas de interesse comum, os quais deverão ser executados mediante a articula o de órgãos e entidades dos entes federados.

Para tanto, deverá ser elaborado *Plano de Desenvolvimento Urbano Integrado* nas regiões metropolitanas e aglomera es urbanas (art. 10), caracterizado como instrumento que estabelece, com base em processo permanente de planejamento, viabiliza o econômico-financeira e gestão, as diretrizes para o desenvolvimento territorial estratégico e os projetos estruturantes da região metropolitana e aglomera o urbana (art. 2 , VI).

Portanto, a previsão constante do Estatuto da Metrópole parece convergir com a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em sede da ADIN n. 1.842/RJ, no sentido do compartilhamento entre estado e municípios nos casos de existirem serviços de interesse comum no âmbito dos núcleos interfederativos constituídos de forma compulsória por meio de lei estadual (região metropolitana, aglomera o urbana e microrregião).

Parece ser esse o caminho seguido pela Medida Provisória n. 844, de 6 de julho de 2018¹⁶, que atualiza o marco legal do saneamento básico no Brasil e introduz

¹⁵ Art. 2  Para os efeitos desta Lei, consideram-se: II – fun o pública de interesse comum: política pública ou a o nela inserida cuja realiza o por parte de um Município, isoladamente, seja inviável ou cause impacto em Municípios limítrofes;

¹⁶ A Medida Provisória n. 844/2018 ainda está em análise no Congresso Nacional, sendo incerta sua conversão em lei, nos termos do previsto no art. 62 da Constitui o.

relevantes alterações na legislação nacional, em especial a Lei n. 11.445/2007, que passa a dispor do art. 8º-A:

Art. 8º-A. Os Municípios e o Distrito Federal são os titulares dos serviços públicos de saneamento básico.

§ 1º O exercício da titularidade dos serviços de saneamento básico pelos Municípios e pelo Distrito Federal fica restrito às suas respectivas áreas geográficas.

§ 2º Na hipótese de interesse comum, o exercício da titularidade dos serviços de saneamento básico será realizado por meio:

I - de colegiado interfederativo formado a partir da instituição de região metropolitana, aglomeração urbana ou microrregião; ou

II - de instrumentos de gestão associada, por meio de consórcios públicos ou de convênios de cooperação, nos termos estabelecidos no art. 241 da Constituição.

§ 3º Na hipótese prevista no inciso I do § 2º, o exercício da titularidade dos serviços públicos de saneamento básico observará o disposto na Lei nº 13.089, de 12 de janeiro de 2015.

§ 4º O exercício da titularidade na forma prevista no § 2º poderá ter como objeto a prestação conjunta de uma ou mais atividades previstas no inciso I do caput do art. 2º.

§ 5º Os serviços públicos de saneamento básico nas regiões metropolitanas, nas aglomerações urbanas e nas microrregiões serão fiscalizados e regulados por entidade reguladora estadual, distrital, regional ou intermunicipal, que observará os princípios estabelecidos no art. 21.

Entretanto, na prática, as regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões atualmente existentes não implementaram os instrumentos de planejamento aptos ao exercício dessa governança interfederativa, melhor dizendo, o colegiado interfederativo dessas regiões não disciplinou as formas e condições de

execução das funções públicas de interesse comum, muito menos deu vazão ao planejamento territorial uniforme, integrado, compartilhado e participativo¹⁷.

No cenário dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, a realidade não é outra. Inexistem experiências concretas no país de consolidação do planejamento, gestão, regulação e execução desses serviços em regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, tal como concebido pelo Supremo Tribunal Federal e pela Lei n. 13.089/2015 (Estatuto da Metrópole). Dito com outras palavras, apesar da possibilidade de compartilhamento dos serviços públicos de interesse comum entre estado e municípios, a situação de fato revela que pouco (ou quase nada) avançou-se nesse sentido no país, predominando a existência de contratos de concessão e programa celebrados individualmente pelos municípios, mesmo quando abrangidos por regiões metropolitanas, aglomera es urbanas e microrregiões.   o caso dos municípios abrangidos pelas regiões metropolitanas de São Paulo¹⁸, Belo Horizonte, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza, Rio de Janeiro, entre outras.

Essa   a realidade do setor. Raros são os exemplos de contratos que abarcam a presta o de serviços para dois ou mais municípios, de forma integrada¹⁹. Predominam contratos de concessão e de programa que abarcam direitos e obriga es entre um único município e a concessionária privada ou pública responsável pela presta o dos serviços, mesmo naqueles municípios abrangidos

¹⁷ Alguns estados estão avançados na concep o do Plano de Desenvolvimento Urbano Integrado, como   o caso da Região Metropolitana da Grande São Paulo. Disponível em: <https://www.pdui.sp.gov.br/rmsp/?page_id=271>. Acesso em 6 set 2018. Até a presente data, referido Plano não havia sido aprovado nos termos da Lei n. 13.089/2015.

¹⁸ Não se desconhece a situa o peculiar do contrato de programa celebrado pelo estado de São Paulo e pelo município de São Paulo com a SABESP, diante da divergência na defini o da titularidade dos serviços. Aqui, tanto o estado quanto o município são partes contratantes (poder concedente). Ainda assim, o exemplo   válido pois o contrato de programa abrange tão somente o município de São Paulo, ainda assim, mediante clara indefini o do efetivo responsável pela delega o dos serviços (Município de São Paulo ou Estado de São Paulo).

¹⁹ Cita-se como exemplo o contrato de concessão envolvendo os municípios de Cabo Frio, Arma o dos Búzios, Iguaba Grande, Arraial do Cabo e São Pedro da Aldeia, celebrado em 1998. Nesse caso, o contrato de concessão fora assinado pelo estado e pelos referidos municípios, de forma conjunta, ambos figurando como poder concedente da concessão dos serviços públicos.

pelas regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões. Repita-se, mesmo após a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN n. 1.842/RJ e do advento do Estatuto da Metrópole (Lei n. 13.089/2015), prevalece no país a celebração de contratos de concessão e programa onde consta apenas um único município contratante, de forma isolada e desconsiderando a existência de sistemas integrados e seus reflexos jurídicos e operacionais na região.

A realidade desnuda a ausência de práticas concretas para materializar o federalismo de cooperação, isto é, da comunhão de forças (políticas, econômicas e estruturais) para a consecução de objetivos comuns, no caso, a universalização dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário nos municípios em que os serviços públicos possuem características operacionais que extrapolam o território do município, avocando um interesse comum entre dois ou mais municípios para sua efetiva prestação.

Na prática, tem prevalecido o planejamento, a gestão, a regulação, a prestação dos serviços e o controle social de forma isolada por parte dos municípios mesmo naquelas regiões criadas pelo estado para a solução regionalizada dos serviços. São variados os motivos desse cenário. Mas é certo que contribuem sobremaneira para isso (i) a omissão dos governos estaduais na elaboração de estudos técnicos para cada setor público de interesse comum, (ii) a demasiada partidarização dos núcleos centrais de definição dessas políticas públicas no âmbito dos governos estaduais, criando ambientais de rivalidades político-partidárias; (iii) a pequena quantidade de contratos de programa celebrados pelas concessionárias estaduais com os municípios, em parte fruto da ausência de uma adequada política pública estadual no âmbito do saneamento básico; (iv) a existência de planos municipais de saneamento em 41,5% dos municípios brasileiros²⁰, o que contribui para o baixo

²⁰ Disponível em: < <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/22611-munic-mais-da-metade-dos-municipios-brasileiros-nao-tinha-plano-de-saneamento-basico-em-2017>>. Acessado em 19 out 2018. Importa destacar que em janeiro de 2017 o Ministério das Cidades, através da Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental (SNSA), apresentou o *Panorama dos Planos Municipais de Saneamento Básico no Brasil, onde consta que 70% dos municípios brasileiros não dispunham de plano municipal de saneamento básico.* (Disponível em:

volume de contratos de programa; (v) a precária conscientização dos gestores públicos municipais da necessidade de compartilhamento de estruturas e funções na Administração Pública, o que prejudica a cooperação federativa e o ganho de escala; e (vi) a falta de pressão da sociedade civil organizada para a busca de soluções para os problemas atuais ou vindouros das cidades brasileiras.

Em suma, e analisando-se a realidade brasileira, os serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, mesmo nas regiões metropolitanas e demais unidades regionais, ainda são concebidos e contratualizados de forma isolada, município a município, mesmo diante da possibilidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e pela Lei n. 13.089/2015 de compartilhamento de poderes e competência no que tange ao planejamento, à regulação e à prestação desses serviços públicos, a denotar lamentável descaso dos estados e dos municípios frente à necessidade de conjugação de esforços para a solução de problemas comuns²¹.

A realidade aqui transcrita (reforça-se, rotineiramente anunciada na imprensa nacional) faz com que tão somente os municípios acabem por figurar como poder concedente da relação contratual de concessão dos serviços públicos, mesmo nos casos de celebração de contratos de programa com as concessionárias estaduais. Dito de forma direta, o próprio estado tem se furtado ao direito de reger o planejamento, a gestão, a regulação e a prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário de forma compartilhada, conjunta com os

http://www.cidades.gov.br/images/stories/ArquivosSNSA/Arquivos_PDF/panorama_planos_municipais_de_saneamento_basico.pdf>. Acesso em 12 set 2018).

²¹ Essa situação demonstra a complexidade e os desafios do setor no país, onde os péssimos indicadores de eficiência, qualidade e cobertura dos serviços denotam a incompetência brasileira em dar solução a um dos maiores problemas das nossas cidades. Basta que se analisem os dados divulgados pelos órgãos públicos (a exemplo do Ministério das Cidades) ou pelas entidades privadas (a exemplo do Instituto Trata Brasil) para que se compreenda a gravidade da situação no país. É absolutamente desnecessário apontar os dados e indicadores que comprovam os crônicos problemas dos serviços de saneamento básico no país (em todas as suas vertentes). Trata-se de fato inconteste na realidade brasileira e noticiado rotineiramente pela imprensa e pelos próprios gestores públicos dos diferentes níveis da Federação.

municípios abrangidos pelas regiões metropolitanas e demais núcleos interfederativos.

Atenta-se que inclusive nas principais regiões metropolitanas do país inexistia a contratualização coletiva dos serviços públicos, mediante um único contrato de concessão ou programa que abarque o colegiado dos municípios metropolitanos, em consonância com um plano regional de investimentos, metas, indicadores e soluções compartilhadas. Essa situação, perfeitamente coerente com a concepção do Estatuto da Metrópole e compatível com o deliberado pelo Supremo Tribunal Federal, permitiria que os investimentos realizados, as receitas auferidas e as despesas efetuadas pudessem computar uma única base tarifária, compatível com o planejamento e a gestão dos serviços públicos de interesse comum na referida área de abrangência. Mas, repita-se, não é essa a realidade do setor, consubstanciado na celebração de contratos de concessão e programa de forma isolada por cada município, mesmo que pertencente a uma região onde tais serviços públicos possuem característica de interesse comum (existência de sistema integrado), onde tais contratos não refletem um planejamento integrado, uniforme e compartilhado entre os municípios da região afetados pelo interesse comum. Dito de forma direta, os contratos de concessão e programa, nessas municipalidades, são ilhas jurídicas e operacionais, que não retratam e regram as relações intrínsecas aos sistemas integrados.

Esse cenário importa em dúvidas no que tange a titularidade dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário nas regiões metropolitanas, justamente porque, em regra, (i) o estado não tem promovido a efetivação do planejamento e da gestão colegiada de tais serviços de interesse comum, limitando-se tão somente a criar formalmente as regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões mediante lei estadual, sem dar-lhe efetiva dinâmica (vida); e (ii) os contratos de concessão e de programa são celebrados tão somente pelo município, de forma isolada e desconectada ao planejamento regional, com base num planejamento municipal, sem refletir os interesses regionais.

Daí a necessidade de aguardar-se melhor esclarecimento da matéria por parte do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento dos embargos de declaração junto à ADIN n. 1.842/RJ. Espera-se que o Supremo Tribunal Federal chancela o

compartilhamento dos serviços entre o estado e os municípios nos moldes atualmente disciplinados pela Lei n. 13.089/2015 (Estatuto da Metrópole), no sentido da governança interfederativa dar-se através do compartilhamento de responsabilidades e ações entre entes da Federação em termos de organização, planejamento e execução dos serviços públicos de interesse comum, mediante a execução de um sistema integrado e articulado de planejamento, de projetos, de estruturação financeira, de implantação, de operação e de gestão.

Inadmissível, assim, que a titularidade dos serviços de saneamento básico seja objeto de mera avocação formal de atribuições por parte do estado, mediante a criação, por lei estadual, de unidades regionais de natureza meramente formal, sem que haja o efetivo planejamento integrado e articulado dos serviços públicos de interesse comum desses municípios abrangidos. Dito de forma direta, o compartilhamento da gestão e prestação dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário entre municípios e estado tão somente se justifica se, e somente se, houver de fato a busca pela integração regional das infraestruturas, bens, serviços, pessoal e demais instrumentos necessários para a prestação dos serviços públicos de interesse comum, isto é, que haja efetivo interesse comum na prestação dos serviços públicos. Por isso a necessidade da efetiva governança interfederativa, nos termos da Lei n. 13.089/2015 (arts. 2º, IX e 3º, § 1º²²), mediante planejamento integrado e articulado entre os serviços públicos de interesse comum. Fora desse escopo, a titularidade municipal é plena e irrestrita.

²² Art. 2º Para os efeitos desta Lei, consideram-se: IX - governança interfederativa das funções públicas de interesse comum: compartilhamento de responsabilidades e ações entre entes da Federação em termos de organização, planejamento e execução de funções públicas de interesse comum, mediante a execução de um sistema integrado e articulado de planejamento, de projetos, de estruturação financeira, de implantação, de operação e de gestão.

(...)

Art. 3º Os Estados, mediante lei complementar, poderão instituir regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, constituídas por agrupamento de Municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

§ 1º O Estado e os Municípios inclusos em região metropolitana ou em aglomeração urbana formalizada e delimitada na forma do caput deste artigo deverão promover a governança interfederativa, sem prejuízo de outras determinações desta Lei.

Como conclusão, nada obsta que o estado da Federação, diante da existência de serviços públicos de interesse comum e observados os ditames da Lei n. 13.089/2015, constitua regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões no intuito de compartilhar com os municípios abrangidos, através da governança interfederativa, o planejamento, a gestão, a regulação e a prestação dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário. Tal solução está em perfeita harmonia com a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal (ADIN n. 1.842/RJ). Fora desse ambiente federativo, prevalece, com regra, a titularidade dos municípios em relação à prestação dos serviços públicos em referência, em atenção ao art. 30, V da Constituição.

7.2 PROPRIEDADE DOS ATIVOS

Apesar das conclusões acima entabuladas, o setor ainda carece de respostas firmes e claras em relação aos desdobramentos do compartilhamento do exercício da titularidade nas regiões metropolitanas e demais unidades de inter-relacionamento federativo, em especial no que toca à propriedade dos ativos inerentes à prestação dos serviços (redes, adutoras, estações de tratamento de água e esgoto, elevatórias, etc).

Se de um lado resta parcialmente esclarecida a situação envolvendo o exercício da titularidade dos serviços públicos nessas regiões constituídas pelos estados com a finalidade de satisfazer o interesse comum da sociedade (nos termos da decisão do STF na ADIN n. 1.842/RJ, da 13.089/2015 que rege o Estatuto da Metrópole e do art. 8º-A da Lei n. 11.445/2007, introduzido pela Medida Provisória n. 844/2018), de outro inexistem regras a respeito do domínio desses bens móveis e imóveis necessários para a continuidade dos serviços públicos. E a situação não é de simples equacionamento, em especial diante das diversas formas de prestação dos serviços no setor, ainda majoritariamente prevalecendo o modelo de prestação de serviços mediante delegação à concessionária estadual²³.

²³ Dados do estudo promovido conjuntamente pela Associação Brasileira das Concessionárias Privadas de Serviços de Água e Esgoto (ABCON) e pelo Sindicato Nacional das Concessionárias Privadas de Serviços Públicos de Água e Esgoto (SINDCON) aponta que a prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário é assim dividida: 24% são prestadores locais ou

Isso porque os sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário abrangidos por essas unidades regionais acabam por interligar-se por mais de um município, sendo comum a existência de estações de tratamento de água ou de esgotos que atendem dois ou mais municípios, geralmente vinculados à prestação desses serviços por parte das concessionárias estaduais.

Citam-se alguns exemplos, para melhor balizamento do problema posto. Em Santa Catarina, a Estação de Tratamento de Água (ETA) do Morro dos Quadros, operada pela Concessionária Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) e localizada no município da Palhoça, é responsável pelo abastecimento de grande parte da água fornecida nos municípios da Palhoça, Santo Amaro da Imperatriz, São José, Florianópolis e Biguaçu, todos municípios que compõe a região metropolitana da Grande Florianópolis²⁴. Em São Paulo, situação correlata ocorre com a ETA Vargem Grande, pertencente ao Sistema São Lourenço, responsável pelo abastecimento de água dos municípios de Carapicuíba, Barueri, Jandira, Itapevi, Coria, Vargem Grande Paulista e Santana do Parnaíba, todos operados pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP). Já em Minas Gerais, pode ser citado o sistema integrado composto por sete grandes sistemas produtores de água tratada para abastecimento da região metropolitana de Belo Horizonte: Rio das Velhas, Rio Manso, Serra Azul, Várzea das Flores, Morro Redondo, Ibirité e

microrregionais públicos (ex: autarquias, empresas públicas ou sociedade de economia mista municipal, Organização Não Governamental-ONG); 70% são prestadores regionais públicos (em sua maioria as concessionárias estaduais); e 6% são prestadores privados (139 concessões plenas; 27 concessões parciais; 16 Parcerias Público-Privadas e 82 demais contratos privados (em geral terceirizações). Fonte: ABCON e SINDCON. *Panorama da Participação Privada no Saneamento do Brasil 2017*. p. 61.

²⁴ Lei complementar n. 636, de 9 de setembro de 2014, que institui a Região Metropolitana da Grande Florianópolis (RMF) e a Superintendência de Desenvolvimento da Região Metropolitana da Grande Florianópolis (Sudarf). No caso relatado, referida ETA fora construída e operada pela concessionária estadual, e recentemente ampliada e modernizada. Entretanto, o município da Palhoça de longa data não mais está atrelado ao sistema CASAN, isto é, presta os serviços públicos mediante autarquia municipal, inclusive com aquisição onerosa de água tratada junto à CASAN. A situação é objeto de antigo litígio judicial para definição do valor do m³ e volume fornecido pela Casan à autarquia municipal de Palhoça.

Catarina, todos controlados pela Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA).

O cenário acima desenhado pode ser encontrado em praticamente todos os estados da Federação, com suas respectivas variantes fáticas e jurídicas, inclusive fora das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões formalmente criadas por lei estadual. E a dificuldade é justamente a de estabelecer o proprietário dos bens móveis e imóveis afetos aos sistemas integrados e necessários à prestação dos serviços públicos em mais de um município, especialmente quando operados por concessionária estadual²⁵.

A situação é de grande complexidade, agravada (i) pela ausência de planejamento integrado e articulado nas unidades regionais abrangidas pelos sistemas integrados, (ii) pela aplicação em regra do subsídio cruzado pelas concessionárias estaduais, sem a precisa identificação da fonte de custeio (oneroso e não oneroso) de cada investimento; e (iii) pela inexistência de contratos de programa que disciplinem tais relações jurídicas de domínio dos bens reversíveis. Esse é o ponto nevrálgico do setor e carece ser devidamente compreendido e regrado.

De início, trata-se dos sistemas não integrados²⁶. Aqui, inexistem dúvidas a respeito da propriedade dos ativos, que pertencem única e exclusivamente ao município, titular dos serviços públicos. Assim sendo, no caso da existência de contratos de concessão ou programa, os bens reversíveis²⁷ incorporam-se ao patrimônio do

²⁵ Não se olvidada a existência das mais variadas situações no setor. Os sistemas concebidos pelas concessionárias estaduais acabaram por sofrer impactos de toda a ordem com as municipalizações decorrentes, em muitos casos, da precariedade dos serviços ofertados, sem que houvesse um planejamento estadual disciplinando o regramento dos sistemas compartilhados (integrados), inclusive para que as concessionárias estaduais pudessem fornecer água tratada aos sistemas municipalizados, mediante remuneração adequada.

²⁶ Por sistema não integrado compreende-se a conjunto de infraestruturas e equipamentos destinados à prestação dos serviços públicos de abastecimento de água ou esgotamento sanitário em tão somente um único município.

²⁷ Sobre os bens reversíveis, precisas as colocações de Floriano de Azevedo Marques Neto: “53.1 Entre os bens que revertem ao cabo da delegação (bens efetivamente aplicados ao serviço e imprescindíveis a este), podemos identificar três espécies: (i) os bens originalmente públicos ou aplicados ao serviço por instrumentos de direito público (v.g., expropriação), que se confundem com

poder concedente municipal (titular dos serviços) ao final da concessão, nos termos da legislação de regência (art. 35 e ss. da Lei n. 8.987/1995).

A discussão mais acalorada diz respeito aos sistemas integrados²⁸ (interdependentes) de água e esgoto, caracterizados pela utilização, total ou parcial, da mesma infraestrutura operacional para a prestação de serviços públicos de abastecimento de água e/ou esgotamento sanitário em dois ou mais municípios. E tal situação, como já alertado, não é exclusiva dos grandes centros populacionais, muito menos diz respeito tão somente aos municípios atendidos pelas concessionárias estaduais, posto que nada obsta que tais estruturas sejam concebidas no âmbito dos consórcios públicos ou decorrentes de outras relações

sua afetação, de modo que sua transferência para o domínio do particular demandaria aprovação legislativa e desafetação, o que não deixa de ser uma contradição em termos, pois a delegação pressupõe que o bem seguirá afetado àquela utilidade pública (por isso é que é bem reversível), espécie de que é bom exemplo a rodovia objeto de concessão rodoviária; (ii) os bens reversíveis, que são assumidos ou que venham a ser adquiridos pela concessionária para ampliação ou melhoria do serviço ou ainda para substituir bens transferidos pelo poder concedente que cheguem ao fim de sua vida útil, como serve de exemplo uma turbina de uma usina geradora de energia; (iii) por fim, os direitos reais e pessoais sobre bens de terceiros, públicos ou privados, como ocorre com as servidões de passagem para linhas de transmissão de energia elétrica ou direitos de uso de subsolo para redes de telecomunicações. Ou seja, estas três espécies de bens afetados ao serviço delegado referem-se, respectivamente, a bens de propriedade do poder concedente, de propriedade do delegatário e bens de propriedade de terceiros, empregados ao serviço por algum vínculo jurídico real ou pessoal. Cada uma destas espécies de bens reversíveis, a nosso ver, tem uma caracterização diversa." (*Bens Públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 478).

²⁸ Por sistema integrado compreende-se o conjunto compartilhado de infraestruturas e equipamentos destinados à prestação dos serviços públicos de abastecimento de água ou esgotamento sanitário em mais de um município, de maneira que um município dependa, total ou parcialmente, de infraestrutura e equipamentos concebidos para o atendimento de um conjunto de municípios. Daí falar-se em sistemas interdependentes. Importante observar que num sistema integrado nem todas as infraestruturas e os equipamentos são de uso comum, de modo que existirão bens que serão de uso compartilhado (uma ETA, por exemplo), e bens de uso privativo (a rede de distribuição, por exemplo). Assim, num sistema integrado será constante a presença de bens de uso comum (de interesse comum) e bens de uso privativo (destinados à prestação dos serviços em somente um município).

interfederativas. Em cada uma dessas situações concretas, poder-se-á ter uma solução jurídica distinta, a depender dos fatos em torno do caso.

A primeira situação diz respeito aos sistemas integrados concebidos no âmbito da prestação regionalizada de serviços pelas concessionárias estaduais, ou seja, na construção de infraestruturas capazes de atender mais de um município conjuntamente, todos operados pela mesma concessionária de serviços públicos estadual. Em suma, trata-se do modelo concebido pelo PLANASA na década de 70, com foco no subsídio cruzado, e que ainda perdura na maioria dos municípios operados pelas concessionárias estaduais.

Nesses casos, muitas vezes a alocação de investimentos (onerosos e não onerosos) destina-se à construção e aquisição de estruturas operacionais essenciais para a prestação dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário para o atendimento de mais de um município, de forma compartilhada, permitindo sistemas mais racionais e com ganho de escala (em alguns casos, necessários diante das condicionantes ambientais e/ou hidrológicas). Entretanto, também existem estruturas voltadas tão somente para determinados municípios, ou seja, intrínsecos à prestação dos serviços no âmbito local. Então, tem-se nessas situações dois conjuntos de bens essenciais à prestação dos serviços: o *primeiro*, destinado ao atendimento de dois ou mais municípios; o *segundo*, destinado ao atendimento tão somente de um município. E, como antes ressaltado, é comum que nos sistemas integrados (interdependentes) existam bens de uso compartilhado (ETA, ETE, adutoras, etc) e de uso privativo (rede de distribuição, hidrômetros, elevatórias, etc)²⁹. Por sua vez, nos sistemas não integrados (não dependentes), todos os bens são de uso privativo daquele município, ou seja, destinados única e exclusivamente para a prestação dos serviços públicos numa única municipalidade.

²⁹ Destaca-se que tal sistemática não é correlata ao modelo adotado em Portugal, que divide o sistema de abastecimento de água em alta (constituído por um conjunto de componentes a montante da rede de distribuição de água, fazendo a ligação do meio hídrico ao sistema em baixa) e em baixa (constituído por um conjunto de componentes que ligam o sistema em alta ao utilizador final). Não se está a replicar o modelo português, que possui nuances próprias, mas tão só a referendar a necessidade de conceber de forma distinta as estruturas necessárias à prestação de serviços públicos com interesse local (a um único município – sistema não integrado) e regional (comum a dois ou mais municípios – sistema integrado).

De início, é latente que os bens de uso compartilhado são afetados pelo interesse de uma colegialidade de municípios, isto é, transborda o interesse local para atrair uma situação *sui generis*, de interesse público comum (nos moldes estabelecidos pela Lei n. 13.089/2015). Aqui, o bem interessa diretamente a mais de um ente da Federação, podendo-se falar em afetação interfederativa do bem público. Sem aquele bem, aqueles municípios não poderiam dar continuidade à prestação dos serviços públicos quando da extinção da relação jurídica entabulada com a concessionária estadual.

A melhor solução caminha no sentido de se compreender referidos bens – destinados à prestação de serviços públicos pelas concessionárias estaduais em mais de um município – de propriedade do estado, afetados, entretanto, ao uso compartilhado para a prestação do serviço público nos municípios abrangidos. Em contrapartida, os demais bens (estruturas operacionais não integradas, ou seja, destinadas tão somente à prestação de serviços em um único município), pertenceriam única e exclusivamente ao município destinatário do bem público. Tal conclusão é fundada nos argumentos que são apresentados a seguir.

O primeiro, de que é inegável a participação dos estados na prestação dos serviços públicos nos municípios onde esta prestação se dá através de concessionária estadual, da qual o estado detém o controle acionário. Aqui, mesmo antes do advento do art. 241 da Constituição (que inseriu a gestão associada de serviços públicos), existia, mesmo que em muitos casos sem vínculo contratual adequado, nítida cooperação federativa entre município e estado, para a busca de soluções comuns para a prestação dos serviços. Trata-se, em suma, do modelo PLANASA, que concebeu aos estados a tarefa de criarem as concessionárias estaduais para a alocação de investimentos para a prestação dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário, modelo que proporcionou grande parcela dos ativos atualmente existentes no país.

O segundo, de que o modelo do subsídio cruzado implementado pelas concessionárias estaduais desde a década de 70 (e ainda hoje fortemente presente) impõe, naturalmente, o compartilhamento de receitas e despesas entre os diferentes municípios abrangidos pela prestação dos serviços pelas concessionárias estaduais. Exemplificando com as situações acima mencionadas, os recursos onerosos para a

construção/aquisição dos bens de interesse comum relacionados às regiões metropolitanas de Florianópolis, São Paulo e Minas Gerais advém do somatório de receitas tarifárias dos municípios atendidos por cada uma dessas concessionárias estaduais ao longo do tempo, sem que haja vinculação dessas receitas ao plano tarifário de cada município atendido (individualização ou segregação do plano tarifário por município). Mesmo que tal modelo não mais esteja amparado a partir do marco regulatório trazido pela Lei n. 11.445/2007 (art. 18³⁰), em verdade tal modelagem econômico-financeira persiste, com o aval (em muitos casos tácito) das agências de regulação e dos próprios órgãos de controle interno e externo.

O terceiro, porque não parece adequado o registro desses bens de interesse (uso) comum, existentes nos sistemas integrados e afetados pelo interesse regional (supramunicipal), no patrimônio de um ou mais dos municípios abrangidos, justamente porque nada obsta que tais bens venham a servir, futuramente, para o atendimento de outros municípios, atualmente fora da unidade regional ou não atendidos pela concessionária estadual. A própria dimensão do interesse envolvido (estruturas operacionais para suprir o interesse de dois ou mais municípios na prestação de serviços públicos) impõe a necessidade da alocação de tais bens ao patrimônio do estado, afetados, evidentemente, a uma destinação específica (satisfação do interesse público comum daquela região, aglomeração urbana ou microrregião). Daí a possibilidade de se conceber, inclusive, a coexistência de diferentes modelos de operação dos serviços, a exemplo da prestação de serviços públicos de forma fracionada, onde a concessionária estadual pode ser contratada pela municipalidade para o fornecimento de água bruta ou potável até o território de cada município, sendo, a partir daí, de responsabilidade de cada ente municipal a definição do prestador de serviços (constituição de autarquia municipal, celebração

³⁰ Art. 18. Os prestadores que atuem em mais de um Município ou que prestem serviços públicos de saneamento básico diferentes em um mesmo Município manterão sistema contábil que permita registrar e demonstrar, separadamente, os custos e as receitas de cada serviço em cada um dos Municípios atendidos e, se for o caso, no Distrito Federal.

Parágrafo único. A entidade de regulação deverá instituir regras e critérios de estruturação de sistema contábil e do respectivo plano de contas, de modo a garantir que a apropriação e a distribuição de custos dos serviços estejam em conformidade com as diretrizes estabelecidas nesta Lei.

de contrato de concessão, formação de consórcio público etc). Poderia o próprio planejamento estadual apontar soluções para essa direção, a partir da realidade de cada região.

Os argumentos acima estampados estão inseridos, direta e indiretamente, nas razões do voto vencedor prolatado pelo Ministro Gilmar Mendes quando do julgamento da ADIN n. 1.842/RJ. O compartilhamento da gestão e prestação dos serviços por parte do estado e dos municípios somente faz sentido quando existente o interesse público comum, caracterizado pela superação do interesse público meramente local, que baliza a competência municipal (art. 30, V, da CF). É o mesmo caminho referendado pelo legislador nacional no Estatuto da Metrópole, ao atrair para a governança interfederativa as funções públicas de interesse comum, caracterizadas como aquelas políticas públicas ou ações nela inseridas cuja realização por parte de um Município, isoladamente, seja inviável ou cause impacto em Municípios limítrofes (art. 2º, II e IV e IX da Lei n. 13.089/2015).

Dessa forma, os bens afetos ao abastecimento de água e esgotamento sanitário em mais de um município, em sistema integrados operados pela concessionária estadual, deverão ser registrados preferencialmente como de propriedade do respectivo estado detentor do seu controle acionário, com afetação de uso para a prestação de serviços de interesse público comum. Por sua vez, os demais bens (destinados à prestação de serviços públicos tão somente num único município), deverão ser registrados única e exclusivamente no patrimônio de cada município, conforme vinculação do bem à prestação dos serviços de interesse local.

A solução acima apresentada, longe de críticas, parece melhor equacionar os entraves existentes no setor, bem como está em harmonia com os precedentes do Supremo Tribunal Federal, com a Lei n. 13.089/2015 e com a atual redação do art. 8-A da Lei n. 11.445/2007 (com a redação dada pela Medida Provisória n. 844/2018).

Da mesma forma, o Ministério das Cidades já referendou indiretamente tal situação no Manual de Instruções para Contratação e Execução dos Programas e Ações do

Ministério das Cidades, relativo aos projetos inseridos no Programa de Aceleração do Crescimento (MICE/PAC³¹):

14.19. Nos casos de obras para construção ou melhoria de sistema de saneamento básico (abastecimento de água, esgotamento sanitário, resíduos sólidos urbanos ou drenagem), o último desbloqueio parcela fica ainda condicionado a:

- a) declaração formal do COMPROMISSÁRIO de que incorporará o ativo gerado pela intervenção ao patrimônio municipal, e
- b) recebimento do produto final da intervenção pelo órgão operador dos serviços, quando for o caso.

14.19.1. A incorporação do ativo, a que se refere a alínea “a” do subitem anterior, ao patrimônio do Estado só será admitida em situações excepcionais, a critério do Gestor do Programa, em caso de sistemas integrados, quando o produto da intervenção beneficiar mais de um município.

A redação dada ao item 14.19.1 do MICE/PAC revela que o Ministério das Cidades já admite o registro em nome do estado de bens afetos ao interesse (uso) comum, no caso de sistemas integrados (interdependentes), destinados à prestação de serviços públicos para mais de um município.

³¹ Divulgado pela Portaria nº 164, de 12 de abril de 2013, publicada no DOU nº 71, de 15 de abril de 2013, Seção 1, pág. 101 e com as alterações introduzidas pelas Portarias nºs 270, de 13 de junho de 2013, publicada no DOU nº 113, de 14 de junho de 2013, Seção 1, pág. 47; 280, de 25 de junho de 2013, publicada no DOU nº 121, de 26 de junho de 2013, Seção 1, pág. 70; 287, de 28 de junho de 2013, publicada no DOU nº 124, de 1º de julho de 2013, Seção 1, pág. 57; 349, de 26 de julho de 2013, publicada no DOU nº 144, de 29 de julho de 2013, Seção 1, pág. 176; 444, de 26 de setembro de 2013, publicada no DOU nº 189, de 30 de setembro de 2013, Seção 1, págs. 84 e 85; 13, de 14 de janeiro de 2014, publicada no DOU nº 10, de 15 de janeiro de 2014, Seção 1, págs. 43 e 44; 43, de 28 de janeiro de 2014, publicada no DOU nº 21, de 30 de janeiro de 2014, Seção 1, pág. 93; 685, de 24 de outubro de 2014, publicada no DOU nº 207, de 27 de outubro de 2014, Seção 1, pág. 53; e 686, de 24 de outubro de 2014, publicada no DOU nº 207, de 27 de outubro de 2014, Seção 1, pág. 53. Disponível em:<www.cidades.gov.br>. Acesso em 12/9/2018.

A mesma solução aparenta também ter sido adotada no contrato de concessão envolvendo os municípios de Cabo Frio, Armação dos Búzios, Iguaba Grande, Arraial do Cabo e São Pedro da Aldeia (Região dos Lagos/RJ), no qual figuram como poder concedente o estado do Rio de Janeiro e os mencionados municípios. Do referido contrato de concessão, celebrado no ano de 1998, consta da Cláusula 26ª que *“Revertem aos Municípios integrantes da área da concessão, gratuita e automaticamente, nas extinção do CONTRATO, todos os bens recebidos, construídos ou adquiridos pela CONCESSIONÁRIA e integrados à concessão, relativos aos serviços de distribuição de água, coleta e tratamento de esgotos, circunscritos aos seus respectivos limites territoriais, revertendo ao ESTADO os demais.”*. Aqui, parece-nos que o contrato de concessão aponta para a reversão aos municípios somente dos bens circunscritos somente aos seus limites territoriais e correlatos à distribuição de água (silenciando em relação à captação, ao tratamento e à adução) e à coleta e tratamento de esgotos, pertencendo os demais bens ao estado do Rio de Janeiro.

Nos dois casos acima citados (Manual do Ministério das Cidades e Contrato de Concessão da Região dos Lagos/RJ), os bens de interesse público comum (ligados à prestação dos serviços em mais de um município) podem ser registrados como de propriedade do estado, apesar de ambos os documentos não serem impositivos nesse sentido³². Entretanto, é relevante o fato de que já existem situações que apontam para tal dinâmica de separação dos bens afetos à prestação dos serviços de interesse comum de dois ou mais municípios, destinando-os ao estado aqueles correlatos ao seu uso comum, especialmente nos casos em que a prestação dos serviços públicos dá-se por concessionária estadual, com a anuência dos municípios contratantes.

Diferentemente ocorre nos sistemas integrados no âmbito dos consórcios públicos ou outras formas de cooperação intermunicipal, onde a solução dar-se-á nos termos

³² Poder-se-ia também elencar previsão constante da Resolução n. 72, de 9 julho de 2015 da Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais (ARSAE), que afasta a titularidade municipal dos ativos utilizados em sistemas compartilhados pela COPASA. Entretanto, referida Resolução não especifica de quem seriam tais ativos, se do ente estadual ou da própria concessionária de serviços públicos.

do acordado nos contratos de programa e rateio (no caso dos consórcios públicos) ou dos convênios, no caso das demais formas de cooperação. E nesse caso inexistem razões para que o patrimônio seja de titularidade estadual, a uma porque o mesmo não contribuiu de qualquer forma para tal finalidade, a duas porque não está inserido em região metropolitana, aglomeração urbana ou microrregião, a três porque os próprios municípios já solucionaram de forma cooperada a melhor solução para a prestação dos serviços públicos, sem a existência de conflitos ou entraves a exigir a participação do ente estadual.

Em suma, compreende-se que:

- Em sistemas não integrados, independentemente da modelagem da prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, a propriedade dos ativos é municipal;
- Em sistemas integrados operados por consórcio público ou outra forma de cooperação intermunicipal, o registro da propriedade dos bens de interesse (uso) comum devem observar os contratos de programa e rateio (no caso dos consórcios públicos) ou os demais instrumentos de cooperação estabelecidos entre os municípios atendidos pelo bem de uso compartilhado;
- Em sistemas integrados e operados por concessionários estaduais de água e esgoto, os bens de interesse (uso) comum são de propriedade do Estado, afetados ao uso compartilhado para a prestação do serviço público nos municípios abrangidos; e os bens destinados à prestação dos serviços públicos em tão somente um município são de propriedade daquele município para o qual se destinam.

Portanto, no presente estudo o exercício da titularidade compartilhada do planejamento, da gestão, da prestação e da regulação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário não afasta a dinâmica do regime de propriedade dos bens afetos à prestação dos serviços, justamente diante do interesse comum existente no uso de determinados bens afetos à prestação de serviços por parte de mais de um município, como ocorre nos sistemas integrados.

A partir das conclusões acima lançadas, que separam os conceitos de titularidade e propriedade dos bens destinados à prestação dos serviços, poderia a União, quando

da liberação de recursos públicos não onerosos aos municípios ou estados, destinado à ampliação ou modernização de estruturas operacionais de interesse comum (que atendam mais de um município), no âmbito da prestação de serviços públicos, exigir termo³³ que (i) confirme a titularidade do bem ao respectivo estado, (ii) reconheça a afetação do bem para a finalidade de prestação de serviços públicos em benefício de dois ou mais municípios e (iii) possibilite seu uso por parte da respectiva prestadora de serviços públicos, na maioria dos casos uma concessionária estadual de água e esgoto.

É certo que o tema guarda ampla complexidade e está permeado de dificuldades oriundas dos diferentes modelos de prestação dos serviços existentes no país, assim como dos diferentes interesses privados e públicos em jogo (inclusive entre entes da Federação) e das relações contratuais já entabuladas. Não se olvida da necessidade de preservar-se a segurança jurídica no setor, que perpassa pela defesa do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI da Constituição Federal).

Entretanto, é preciso desatar esse nó; definir os efetivos proprietários dos ativos (bens reversíveis) intrínsecos à prestação dos serviços públicos, em especial nos sistemas integrados operados pelas concessionárias estaduais, foco da maior tensão federativa.

Da mesma forma, mesmo que adotada outra solução para a solução do problema que a ora apresentada, em qualquer dos cenários é fundamental que avancemos na ideia da cooperação federativa, pilar do federalismo brasileiro. É inadmissível que prefeitos e governadores não possam, de comum acordo e mediante instrumentos jurídicos claros e devidamente formalizados, equacionar os impasses em torno da prestação dos serviços públicos nas áreas de intensa aglomeração urbana, compartilhando responsabilidades e ações entre entes da Federação para a necessária organização, planejamento e execução dos serviços públicos. Ao final, a

³³ No Anexo I consta modelo do referido Termo.

sociedade almeja a adequada prestação de serviços públicos³⁴, independentemente de quem seja o efetivo prestador de tais serviços, muito menos o ente público competente por tal mister.

8. CONTABILIZAÇÃO

As normas de contabilização dependem do direito econômico do ativo e do tipo de prestador, se de direito público ou privado. A seguir, discutem-se brevemente os princípios e procedimentos contábeis em cada caso, que repercutirão em tributos, tarifas e indenização.

O Anexo II apresenta o detalhamento dos procedimentos contábeis, de controle e de verificação de conformidade recomendados em caso de recursos não onerosos.

8.1 NORMAS CONTÁBEIS DE PRESTADORES DE DIREITO PRIVADO

A contabilidade das empresas de direito privado segue as determinações da Lei nº 6.404/1976 e as orientações contidas nos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em convergência com as normas internacionais de contabilidade, IFRS. São organizações que visam lucro e são contribuintes do imposto de renda (exceção das empresas públicas, em virtude da imunidade recíproca relacionada a impostos, prevista na Constituição, atualmente *sub judice*), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do PIS ou Pasep e da COFINS sobre o faturamento. O lucro real, que se constitui na base de cálculo dos tributos sobre o lucro, corresponde ao lucro contábil com as adições e deduções prescritas em normas da Receita Federal.

Destacamos o CPC da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que dentre outros aspectos recomenda que *“ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não*

³⁴ Lei n. 8.987/1995, Art. 6º, § 1º - Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas.

apenas para sua forma legal”, não impedindo, por exemplo, que um ativo seja apropriado contabilmente se existirem pendências legais para o seu registro em cartório, quando todos os outros procedimentos relacionados a formalização da aquisição tiverem sido cumpridos.

Os bens onerosos da base de ativos dessas empresas, que detêm o direito econômico sobre eles, têm impacto direto no cálculo desses tributos, incidentes sobre a receita faturada – PIS ou Pasep e COFINS, ou sobre o lucro gerado – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a CSLL.

Contribuem para a geração da receita, a remuneração sobre a base de ativos onerosos e o reembolso dos investimentos efetuados, com base nos valores das despesas de amortização/depreciação dos investimentos, incluídos nos cálculos da tarifa. Por outro lado, despesas de amortização e depreciação são dedutíveis no cálculo do imposto de renda e da CSLL. **Esses impactos em receitas, despesas e tributos só são possíveis se os investimentos que lhes deram origem estiverem registrados em contas patrimoniais do prestador.**

As empresas públicas municipais fazem os registros dos investimentos em infraestrutura como um Imobilizado, já que não existe a figura da concessão. As empresas privadas e as de economia mista, pelo fato de prestarem os serviços sob uma concessão, contabilizam os seus investimentos seguindo o modelo bifurcado, previsto no ICPC 01 – Contratos de Concessão, no qual é recomendada a contabilização dos investimentos em duas partes: uma, como Intangível, que representa a parte que será consumida no prazo da concessão; e a outra como um Ativo Financeiro, que representa a parte que será indenizada pelo titular ao concessionário pela reversão dos bens ao final da concessão.³⁵

No presente caso de investimentos financiados com recursos não onerosos cedidos pela União, como a contabilização dos bens é feita diretamente no patrimônio do

³⁵ A título de ilustração, a Sabesp, ainda que utilize o modelo preconizado pelo ICPC-01, registrando os investimentos onerosos como intangíveis, não contabiliza ativos financeiros, “considerando o sólido histórico de renovação de concessões e, portanto, da continuidade da prestação de serviços”, diferentemente da Copasa, que reconhece o direito de receber saldos residuais dos ativos ao termo dos contratos.

ente titular dos serviços, não há como cogitar de remuneração, amortização ou depreciação nas empresas de direito privado, quando não existem investimentos no patrimônio do prestador a serem remunerados, amortizados ou depreciados.

Também não se pode falar em indenização de bens reversíveis, ao final da concessão: primeiro, o fato de não existir concessão para empresas públicas municipais, o que por si só, eliminaria qualquer possibilidade de pagamento de indenização; segundo que nenhuma dessas empresas terá um ativo financeiro a receber do titular dos serviços, o que será corroborado pelos registros a serem feitos na contabilidade do município e na dos prestadores, além de registros específicos no sistema de base de ativos desses atores.

Os procedimentos de registros contábeis e de controles da base de ativos para os bens não onerosos guardam muita semelhança com os procedimentos adotados para as autarquias. Mas há uma diferença: para as empresas, propomos que sejam adotados registros contábeis em contas de compensação desses investimentos, para revestir o ato da cessão dos recursos de uma formalidade mais robusta e facilitar o controle dos bens objeto do investimento.

8.2 NORMAS CONTÁBEIS DE PRESTADORES DE DIREITO PÚBLICO

A Contabilidade Pública tem como base a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro aplicáveis a todos entes públicos visando o controle orçamentário e a elaboração de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei nº 4.320/1964 está para a Contabilidade Aplicada à Administração Pública assim como a Lei das Sociedade por Ações (Lei nº 6.404/1976) está para a Contabilidade aplicada às empresas privadas.

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, revela as variações patrimoniais e mostra o valor do patrimônio.

A Contabilidade pública está interessada também em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da

despesa, empenho, descentralização de créditos, etc.) ou meramente administrativos (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças, valores sob responsabilidade, comodatos de bens, etc.) representativos de valores potenciais que poderão afetar o patrimônio no futuro.

O objeto de qualquer contabilidade é o patrimônio. A Contabilidade Pública não tem como objeto apenas o patrimônio dos entes públicos e suas variações, mas, também, o orçamento e sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa). A Contabilidade Pública, além de registrar todos os fatos contábeis (modificativos, permutativos e mistos), registra os atos potenciais praticados pelo administrador, que poderão alterar qualitativa e quantitativamente o patrimônio. O objetivo da Contabilidade Pública é o de fornecer aos gestores informações atualizadas e exatas para subsidiar as tomadas de decisões, aos órgãos de controle interno e externo para o cumprimento da legislação e, às instituições governamentais e particulares, informações estatísticas e outras de interesse dessas instituições.

Além desse mandamento legal, uma série de outras normas – Leis, Decretos, Portarias – estabeleceram diretrizes a serem seguidas pelos entes públicos no que se refere à organização e aos registros contábeis orçamentários e patrimoniais, tendo a Secretaria do Tesouro Nacional como principal agente catalisador e indutor das ações relacionadas ao tema. Citamos alguns dos principais normativos que estão ligados diretamente com a contabilidade pública:

- (i) A Secretária do Tesouro Nacional exerce a condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, por força do disposto no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com base, também no do Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009.
- (ii) A Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los

convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabeleceu que a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

- (iii) A Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.
- (iv) A Lei Complementar nº 101 de 2000 instituiu a necessidade do Poder Executivo da União realizar, anualmente, a consolidação nacional das contas dos entes da Federação. Nesse sentido, com o objetivo de buscar uma padronização, o Decreto nº 6.976/2009, atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a responsabilidade da elaboração de um Plano de Contas padronizado para a federação.

A portaria STN nº 437, de 12 de julho de 2012 e a Portaria Conjunta nº 02, de 13 de julho de 2012 trazem uma série de considerações acerca do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, que vale reproduzir, parcialmente:

“Tendo em vista que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP.

O PCASP foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação. Assim, em apoio ao processo de convergência, o PCASP permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis, incluindo os seguintes aspectos:

a) Segregação da informação orçamentária da patrimonial – No PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, de modo que a informação orçamentária não influencia ou altera a forma de registro da informação patrimonial

b) Registro das variações patrimoniais segundo o regime de competência – As classes 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) e 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidos nos períodos a que se referem, decorrentes ou independentes da execução orçamentária.

c) Registro de procedimentos patrimoniais específicos – o PCASP possibilita, por suas classes patrimoniais, o registro de procedimentos contábeis específicos adotados pelas Normas Internacionais como os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, incluindo os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, amortização e exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), bem como as provisões, dentre outros.

d) Elaboração de estatísticas fiscais mundiais com base nos padrões estabelecidos pelo Fundo Monetário Internacional – FMI - com base no manual do GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001) – permite alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a elaboração das estatísticas fiscais brasileiras à praticada pela maioria dos países.”

Formado por uma relação padronizada de contas apresentada em conjunto com atributos conceituais, o PCASP permite a consolidação das Contas Públicas Nacionais, conforme determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O PCASP é atualizado anualmente e publicado exclusivamente na Internet para uso obrigatório no exercício seguinte. Adicionalmente, a STN disponibiliza o "PCASP Estendido" (constante do Anexo III da IPC 00), de adoção facultativa, para os entes que precisem de uma referência para desenvolvimento de suas rotinas e sistemas.

Os entes públicos:

- Não visam lucro, apresentando no final do exercício o Resultado Patrimonial do Período, que corresponde à diferença entre as Variações Patrimoniais Aumentativas e as Variações Patrimoniais Diminutivas;
- Têm a propriedade dos bens públicos que compõem a sua infraestrutura de prestação de serviços de água e esgoto;

- Detém os direitos econômicos sobre os ativos adquiridos com recursos próprios do município e aqueles financiados com recursos não onerosos da União e de outros entes públicos, por meio de transferências voluntárias;
- Não são contribuintes, como o são as empresas de direito privado, do Imposto de Renda nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Assim, em observância ao PCASP e considerando as situações em que o ente público poderá estar em relação ao investimento não oneroso e a necessidade de evidenciar essa relação nos registros contábeis, estão indicadas, no Anexo II – “Procedimentos Contábeis, de Controle e de Verificação de Conformidade Recomendados em caso de Recursos Não Onerosos”, as rubricas a serem utilizadas para os respectivos registros.

9. INDENIZAÇÃO MEDIANTE REVERSÃO AO TITULAR

A Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, conhecida como Lei das Concessões, prevê indenização do titular ao prestador quando da reversão dos ativos para garantir a continuidade dos serviços:

“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.”

Isto é, em caso de concessão (empresa privada ou sociedade de economia mista) os bens constituídos com recursos onerosos necessários para a prestação dos serviços devem ser revertidos ao titular ao final da concessão, mediante indenização associada ao saldo residual não amortizado/depreciado.

Mas o art. 42 da Lei nº 11.445/2007, especialmente o §1º, é claro ao especificar que somente os valores investidos pelos prestadores com recursos onerosos gerarão créditos perante o titular.

“Art. 42. Os valores investidos em bens reversíveis pelos prestadores constituirão créditos perante o titular, a serem recuperados mediante a exploração dos serviços, nos termos das normas regulamentares e contratuais e, quando for o caso, observada a legislação pertinente às sociedades por ações.

§ 1º Não gerarão crédito perante o titular os investimentos feitos sem ônus para o prestador, tais como os decorrentes de exigência legal aplicável à implantação de empreendimentos imobiliários e os provenientes de subvenções ou transferências fiscais voluntárias.

§ 2º Os investimentos realizados, os valores amortizados, a depreciação e os respectivos saldos serão anualmente auditados e certificados pela entidade reguladora.

§ 3º Os créditos decorrentes de investimentos devidamente certificados poderão constituir garantia de empréstimos aos delegatários, destinados exclusivamente a investimentos nos sistemas de saneamento objeto do respectivo contrato.”

A definição de direitos econômicos públicos sobre os ativos e os procedimentos de contabilização anteriormente discutidos permitem a identificação, na contabilidade patrimonial dos prestadores, dos bens públicos de direitos econômicos do titular devido ao financiamento com recursos não onerosos, tanto os recursos federais como as contrapartidas dos entes da federação proponentes. Assim, não há de se falar em indenização do titular ao prestador ao fim da concessão mediante reversão desses ativos não onerosos.

O adequado registro dos ativos, conforme os procedimentos apresentados, permite que prestadores, titulares e reguladores consigam separar os ativos financiados com recursos onerosos, objetos de indenização, daqueles não onerosos.

10. TRIBUTOS

Prestadores de direito público, como os de prestação direta ou indireta (autarquias), não sofrem incidências de tributos sobre os seus resultados – Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. Recolhem Pasep de 1% incidente sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, líquidas das deduções permitidas em lei.

Empresas públicas de direito privado recolhem Pasep e COFINS, incidentes sobre o faturamento, com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. O regime é não cumulativo, com recuperação de créditos. A alíquota efetiva situa-se próxima de 6 a 8%. Essas empresas pagam Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)³⁶ e, em princípio, são contribuintes do Imposto de Renda. Porém, existem discussões sobre a constitucionalidade dessa contribuição (imunidade recíproca dos entes públicos).

Já empresas privadas ou de economia mista sofrem incidência de PIS/Pasep e COFINS sobre o faturamento, com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, também no regime não cumulativo, com recuperação de créditos. A alíquota efetiva varia a depender dos créditos, situando-se próxima de 6 a 8%. Tais empresas devem pagar Imposto de Renda Pessoa Jurídica³⁷ e CSLL incidentes sobre o lucro real apurado.

A amortização/depreciação é considerada despesa no cálculo do lucro contábil. O lucro contábil é a referência para o cálculo do lucro real, base incidência do IR e da

³⁶ A CSLL de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real tem alíquota de 9% incidente sobre o lucro real, calculado a partir do lucro contábil ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.

³⁷ O IRPJ tem alíquota de cerca de 25% sobre o lucro real: 15% sobre o lucro real mais adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de vinte mil reais pelo número dos meses do respectivo período de apuração.

CSLL de prestadores de direito privado. A amortização/depreciação também gera créditos para recuperação de PIS/Pasep e COFINS.

Portanto, investimentos onerosos geram abatimentos no cálculo de tributos para prestadores de direito privado. O abatimento se dá pela amortização/depreciação ao longo da vida útil fiscal³⁸ dos bens. Mas como as taxas de amortização/depreciação incidem sobre os valores originais dos investimentos, sem atualização monetária desde 1996³⁹, os abatimentos de tributos são subestimados, produzindo desincentivo a investimentos de infraestrutura.

Para prestadores de direito privado, caso se considerem recursos tarifários para investimento, conforme inciso III⁴⁰ do art. 29, §1º da Lei nº 11.445/07, haverá incidência de PIS/Pasep e COFINS sobre a receita adicional e também incidência de IR e CSLL sobre o lucro, já que o investimento não é considerado despesa para reduzir lucro contábil. O abatimento ocorre em parcelas ao longo da vida útil contábil, segundo as taxas de amortização/depreciação, mas sem considerar atualização monetária.

Recursos não onerosos para os prestadores não devem afetar sua tributação. Para prestadores de direito privado, como os investimentos não onerosos não alteram o patrimônio do prestador, não deve haver abatimento de tributos futuros devido a amortização/depreciação de ativos construídos com esses recursos.

11. GESTÃO DE ATIVOS

Como já discutido, na contabilidade do prestador, os registros de ativos não onerosos não podem afetar a sua situação patrimonial, devendo ser feita contabilização em contas de compensação, para fins de controle.

Mas, independentemente da fonte de recursos que financiou a construção dos ativos, dos direitos econômicos e da contabilização patrimonial, o prestador de

³⁸ Ainda que a maioria das empresas utilize a depreciação contábil para fins de cálculo dos tributos, não necessariamente é esse o valor admitido/permitido pela Receita Federal.

³⁹ Conforme Lei nº 9.249/1995.

⁴⁰ "III - geração dos recursos necessários para realização dos investimentos, objetivando o cumprimento das metas e objetivos do serviço".

serviços é responsável pela adequada operação e manutenção dos ativos vinculados à prestação, assim como do planejamento para sua reposição de forma a garantir a continuidade dos serviços. Assim, todos os ativos operados, onerosos ou não, devem ser objeto de registro na base de ativos do prestador de serviços para fins de controle e gestão de ativos, contendo as mesmas informações, tais como: valor original histórico, valor original corrigido, vida útil atribuída, taxa de amortização/depreciação relacionada à vida útil do bem, valor da amortização /depreciação histórica e corrigida, valor residual histórico e corrigido, etc.

Deve haver sinalização na base de ativos para evidenciar os direitos econômicos dos ativos e a origem dos recursos (se oneroso ou não oneroso para o prestador) para cálculos tarifários, de amortização/depreciação para abatimento no cálculo de tributos e de indenização ao fim da concessão. O filtro permitiria obtenção apenas do valor a compor tarifas, abater tributos e ser indenizado ao fim da concessão.

Apenas com o adequado registro de todos os ativos em operação, sejam eles onerosos para o prestador ou não, é possível aprimorar a operação do sistema, realizar manutenções preventivas e preditivas, planejar expansões dos serviços e se antecipar a necessidades de investimentos para reposição de ativos essenciais para a continuidade dos serviços.

Também é muito importante que a necessidade de reposição dos ativos, inclusive os não onerosos para o prestador, seja considerada na elaboração de Planos Municipais de Saneamento Básico (PMSB) e contratos de concessão ou de programa.

12. TARIFAS

Passa-se à discussão sobre os efeitos tarifários dos serviços públicos quando ocorrem investimentos não onerosos para o prestador.

A Lei nº 11.445/2007 define a atribuição de agências reguladoras no que diz respeito à definição tarifária:

“Art. 22. São objetivos da regulação:

(...)

IV - definir tarifas que assegurem tanto o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos quanto a modicidade tarifária, por meio de mecanismos que induzam a eficiência e a eficácia dos serviços e que permitam o compartilhamento dos ganhos de produtividade com os usuários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

Art. 23. A entidade reguladora editará normas relativas às dimensões técnica, econômica e social de prestação dos serviços, que abrangerão, pelo menos, os seguintes aspectos:

(...)

IV - regime, estrutura e níveis tarifários, bem como os procedimentos e prazos de sua fixação, reajuste e revisão;

(...)

VIII - plano de contas e mecanismos de informação, auditoria e certificação;

(...)”

Entretanto, a Medida Provisória nº 844/2018 incluiu o art.25-A que prevê normas de referências nacionais da ANA que devem ser cumpridas para o recebimento de recursos federais:

“Art. 25-A. A Agência Nacional de Águas - ANA instituirá normas de referência nacionais para a regulação da prestação dos serviços públicos de saneamento básico e por seus titulares e suas entidades reguladoras e fiscalizadoras, observada a legislação federal pertinente. (Incluído pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

§ 1º O acesso aos recursos públicos federais ou à contratação de financiamentos com recursos da União ou com recursos geridos ou operados por órgãos ou entidades da administração pública federal, quando destinados aos serviços de saneamento básico, será condicionado ao cumprimento das normas de referência nacionais para a regulação da prestação dos serviços públicos de saneamento básico estabelecidas pela ANA, observado o disposto no art. 50 desta Lei e no art. 4º-B da Lei nº 9.984, de 17 de julho de 2000. (Incluído pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

§ 2º A restrição ao acesso de recursos públicos federais e de financiamento prevista no § 1º somente produzirá efeitos após o estabelecimento, pela ANA, das normas de referência nacionais, respeitadas as regras dos contratos assinados anteriormente à vigência das normas da ANA. (Incluído pela Medida Provisória nº 844, de 2018)”

Assim, até que a ANA estabeleça referências nacionais, em caso de manutenção dos termos da referida MP, os reguladores têm autonomia para definir o modelo de regulação econômica.

Apesar de haver diferentes modelos de regulação tarifária e diversas variantes, geralmente o cálculo tarifário segrega os elementos de custo dos prestadores nos seguintes blocos:

$$RT = CC + CO + T + RI - OR$$

Onde:

RT = Receita Tarifária

T = Tributos

CC = Custos de Capital

RI = Receitas Irrecuperáveis

CO = Custos Operacionais

OR = Outras Receitas

A contabilidade do prestador é a principal fonte de informações para a regulação econômica, que também faz uso de plano de negócios do prestador, informações e indicadores técnico-operacionais e econômicos, informações de mercado, índices financeiros, objetivos e metas contratuais, PMSB, dentre outros.

Uma importante diferenciação para a regulação econômica diz respeito ao tipo de pessoa jurídica do prestador: se de direito público ou privado.

12.1 CUSTOS DE CAPITAL

Como já discutido, prestadores de direito privado, como empresas públicas, privadas ou sociedades de economia mista, têm a figura de lucro contábil e realizam investimentos onerosos, com capital próprio ou de terceiros. A amortização/depreciação dos ativos onerosos é abatida no cálculo de tributos, como IR e CSLL, e, em caso de concessão, há a previsão de reversão dos bens essenciais à continuidade dos serviços (ativos vinculados) ao titular ao término da concessão, mediante indenização pelo saldo residual não recuperado. Assim, é preciso que o cálculo tarifário considere a necessidade de amortização/depreciação do investimento oneroso realizado pelo prestador e a remuneração do saldo residual não amortizado/depreciado.

No caso de prestadores de direito público, seja de forma direta ou indireta (autarquias), os ativos em operação foram construídos de forma não onerosa para o prestador, ou por subvenções ou pagos antecipadamente pelas tarifas, isto é, são ativos de direitos econômicos públicos. Por não existir a figura de lucro na contabilidade pública, não faz sentido o conceito de remuneração, assim como geralmente não existem registros de depreciação/amortização na contabilidade⁴¹. Dessa forma, ao compor as tarifas de prestadores de direito público, é usual adotar uma perspectiva futura para a definição do item custos de capital, considerando as necessidades de recursos para novos investimentos e para pagamento de amortização, juros e encargos de financiamentos contratados e a contratar no próximo ciclo tarifário.

⁴¹ Apesar de previsão do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para fins de gestão de ativos e de representação patrimonial adequada na contabilidade dos entes.

Assim, a depender do tipo de prestador, se de direito público ou privado, a metodologia de revisão tarifária deve ser distinta no que diz respeito a custos de capital (parcela de receita associada à implantação de infraestrutura), baseadas em perspectivas futura e passada, respectivamente. Em caso de empresas de direito privado, amortiza-se e remunera-se o que já foi investido com recursos onerosos (direitos econômicos do prestador) e está em operação. Já em caso de prestadores de direito público, geram-se recursos para novos investimentos a serem realizados no próximo ciclo tarifário, além da cobertura dos pagamentos de amortização e juros de empréstimos já contraídos e dos que irão ser contratados nesse mesmo ciclo, descontados eventuais saldos disponíveis em caixa da entidade prestadora dos serviços no início da cobrança das novas tarifas.

O art. 29 da Lei nº 11.445/2007, no §1º, determina as diretrizes para a instituição das tarifas, preços públicos e taxas para os serviços de saneamento básico. Com relação aos ativos de saneamento, são previstas:

“III - geração dos recursos necessários para realização dos investimentos, objetivando o cumprimento das metas e objetivos do serviço;

(...)

VI - remuneração adequada do capital investido pelos prestadores dos serviços;”

O inciso VI se refere aos recursos **onerosos** investidos por **prestadores de direito privado** (empresas públicas, privadas ou sociedades de economia mista), seja proveniente de recursos próprios da empresa ou de recursos de terceiros, obtidos no setor financeiro.

Já o inciso III diz respeito à possibilidade de inclusão no cálculo tarifário de recursos para investimentos que ainda serão realizados, muito comum em casos de **prestadores de direito público**, em que usuários pagam antecipadamente o investimento⁴². Assim, tais investimentos são não onerosos para os prestadores, não

⁴² Para prestadores de direito privado, é importante levar em consideração os efeitos tributários associados ao aumento de receita para investimentos futuros, como incidência de PIS/Pasep e

devendo haver cobranças associadas a amortização/depreciação nem a remuneração desses investimentos em tarifas futuras.

Em termos de regulação econômica, os investimentos onerosos realizados por **prestadores de direito privado** retornam às empresas via tarifa, pela inclusão da amortização/depreciação no cálculo tarifário. Enquanto não recuperados, o valor residual dos ativos resultantes dos investimentos com recursos onerosos deve ser remunerado.

Amortização e depreciação (para ativo intangível e imobilizado, respectivamente) são geralmente vistas como registro contábil para compensar deterioração, perda de valor ou obsolescência do ativo. Em regulação, amortização e depreciação podem ser associadas à utilização anual de ativos que possibilita a prestação do serviço e que deve ser recuperada pelas receitas anuais. Além da remuneração sobre o valor residual dos ativos, o valor realizado dos investimentos deve retornar ao prestador através da inclusão da amortização/depreciação no cálculo tarifário. Assim, ao final da vida útil de cada bem, o prestador terá recuperado o investimento oneroso através da amortização/depreciação.

Algo importante a ser considerado é que a avaliação da amortização/depreciação regulatória não pode adotar o valor da contabilidade societária devido à ausência de atualização monetária. Não são permitidas reavaliações nem mesmo correção monetária dos ativos devido a perdas inflacionárias desde 1996⁴³, o que faz com que a taxa de amortização/depreciação incida sobre o valor original sem correção monetária a partir dessa data. Assim, a soma das parcelas de amortização/depreciação contábeis é insuficiente para cobrir os custos de aquisição do bem a preços atualizados⁴⁴. Portanto, é preciso calcular a

COFINS, além de IR e CSLL, já que o adicional de receita configuraria lucro contábil. Nesse caso, apesar de haver investimento não oneroso para o prestador, por ser pago antecipadamente pelo usuário, é preciso admitir abatimento no cálculo de tributos (IR e CSLL) devido a amortização/depreciação contábil em exercícios futuros.

⁴³ Lei nº 9.249/1995

⁴⁴ Esta regra que impede a correção monetária dos ativos para cálculo de amortização/depreciação representa importante desestímulo à implantação de infraestrutura no Brasil, especialmente ativos com longa vida útil, já que o abatimento de tributos (IR e CSLL) é subavaliado quando há inflação.

amortização/depreciação regulatória a partir da Base de Ativos atualizada monetariamente, aplicando-se a taxa de amortização/depreciação sobre os ativos que o prestador retém direitos econômicos segundo a expectativa de vida útil de cada ativo.

O art. 42 da Lei nº 11.445/2007 trata do tema, sendo clara a distinção entre investimentos onerosos e não onerosos para o prestador de serviços no que diz respeito ao impacto tarifário durante a exploração dos serviços e à indenização mediante reversão dos ativos ao fim da concessão:

“Art. 42. Os valores investidos em bens reversíveis pelos prestadores constituirão créditos perante o titular, a serem recuperados mediante a exploração dos serviços, nos termos das normas regulamentares e contratuais e, quando for o caso, observada a legislação pertinente às sociedades por ações.

§ 1º Não gerarão crédito perante o titular os investimentos feitos sem ônus para o prestador, tais como os decorrentes de exigência legal aplicável à implantação de empreendimentos imobiliários e os provenientes de subvenções ou transferências fiscais voluntárias.

§ 2º Os investimentos realizados, os valores amortizados, a depreciação e os respectivos saldos serão anualmente auditados e certificados pela entidade reguladora.

§ 3º Os créditos decorrentes de investimentos devidamente certificados poderão constituir garantia de empréstimos aos delegatários, destinados exclusivamente a investimentos nos sistemas de saneamento objeto do respectivo contrato.”

Portanto, para investimentos sem ônus para o prestador, não deve haver consideração de amortização/depreciação e remuneração nas tarifas, assim como não deve haver indenização ao fim da concessão.

No caso de **prestadores de direito público**, os ativos em operação foram construídos de forma não onerosa para o prestador, ou por subvenções ou foram pagos antecipadamente pelas tarifas. Isto é, os direitos econômicos dos ativos são públicos. Por não existir a figura de lucro na contabilidade pública, não faz sentido o conceito de remuneração, assim como geralmente não existem registros de depreciação/amortização⁴⁵.

Desta forma, ao compor as tarifas de prestadores de direito público, em vez de proceder ao levantamento dos ativos em operação, para remunerar e amortizar/depreciar os investimentos realizados no passado, o regulador adota uma perspectiva futura, antecipando recursos para a execução de ações de investimento, conforme previsto na Lei nº 11.445/2007, art. 29, §1º, inciso III. Também podem ser consideradas as necessidades para pagamento de amortização, juros e encargos de financiamentos contratados e a contratar no ciclo tarifário.

12.2 CUSTOS OPERACIONAIS

Independentemente da origem dos recursos para constituição dos ativos, os prestadores, sejam eles de direito público ou privado, incorrem em custos de operação e de manutenção que devem ser considerados no cálculo tarifário. Assim, mesmo que ativos financiados por recursos não onerosos para o prestador não devam compor a tarifa no que diz respeito a custos de capital, deve haver previsão de recursos para a adequada operação e manutenção desses ativos.

A Lei nº 11.445/2007 estabelece que:

“Art. 43. A prestação dos serviços atenderá a requisitos mínimos de qualidade, incluindo a regularidade, a continuidade e aqueles relativos aos produtos oferecidos, ao atendimento dos usuários e às condições operacionais e de manutenção dos sistemas, de acordo com as normas regulamentares e contratuais.”

⁴⁵ E, mesmo que existissem, não seriam considerados para os efeitos tarifários.

Com relação aos recursos federais, a Lei nº 11.445/2007 ainda condiciona novas alocações de recursos à adequada operação e manutenção dos ativos implantados:

“Art. 50. A alocação de recursos públicos federais e os financiamentos com recursos da União ou com recursos geridos ou operados por órgãos ou entidades da União serão feitos em conformidade com as diretrizes e objetivos estabelecidos nos arts. 48 e 49 desta Lei e com os planos de saneamento básico e condicionados:

(...)

II - à operação adequada e à manutenção dos empreendimentos anteriormente financiados com os recursos mencionados no caput; (Redação dada pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

(...)”

A Lei nº 8.987/1995, a Lei das Concessões, exige que o concessionário zele pela integridade dos ativos vinculados aos serviços, sem distinguir a origem dos recursos ou o direito econômico sobre os mesmos:

“Art. 31. Incumbe à concessionária:

I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta Lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato;

II - manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão;

(...)

VII - zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço, bem como segurá-los adequadamente; e

(...)”

Daí a relevância de o prestador manter registros na base de ativos de todos os bens em operação, de forma a planejar adequadamente a manutenção e a reposição de forma a garantir a continuidade dos serviços.

12.3 REPOSIÇÃO

Uma das preocupações do Ministério das Cidades é quanto à reposição dos ativos construídos com recursos não onerosos para o prestador de forma a garantir a continuidade dos serviços. A proposta de Médio Prazo a ser avaliada nesse estudo incluía a questão:

“b) definir o destino da parcela referente a reposição dos ativos (fundo municipal, estadual ou outro mecanismo mais apropriado), como forma de impedir que em um eventual término da concessão o prestador de saída seja beneficiado com os mesmos indevidamente;”

Já foi mencionado nesse estudo que, no cálculo tarifário referente aos custos de capital, o item amortização/depreciação tem como objetivo retornar ao prestador de direito privado a parcela do ativo construído com recurso oneroso consumida no período, não de garantir a reposição do ativo. E que não deve haver amortização/depreciação referente a ativo não oneroso. Ou seja, a tarifa normalmente não contempla mecanismo para viabilização da reposição de ativos que seriam retidos pelo prestador, que poderia ser beneficiar em caso de saída, como sugerido na questão acima.

Ao contrário da manutenção, que não altera a vida útil do bem, a reposição representa um novo investimento para substituição de um ativo que não apresenta condições adequadas de operação. A reposição pode ser onerosa para o prestador, caso realizada com recursos próprios ou de terceiros, ou não onerosa, em caso de nova subvenção, por exemplo. Como novo investimento, haverá novos registros contábeis que não guardam relação com os ativos substituídos, provavelmente já completamente amortizados/depreciados, isto é, já sem efeitos tributários, tarifários e indenizatórios.

De forma a garantir a continuidade dos serviços, é essencial que a reposição seja prevista nos Planos Municipais de Saneamento Básico (PMSB) e nos contratos,

inclusive com a previsão de destinação de recursos e cronograma de execução. Cabe lembrar que a inadequada reposição de ativos pode impactar os custos operacionais, produzindo ineficiências e impactando as tarifas. Sistemas de distribuição de água, por exemplo, podem apresentar vazamentos provocados por deterioração das tubulações. Caso não haja uma programação de reposição de tubulações que já atingiram sua vida útil, haverá impacto em custos de manutenção corretiva e em índices de perdas.

A preocupação do Ministério das Cidades tem fundamento, já que não se pode depender de nova subvenção para a garantia da continuidade dos serviços. Assim, cabe avaliar a possibilidade de inclusão nas tarifas de parcela destinada a repor ativos.

Uma possibilidade é incluir a reposição de ativos entre as responsabilidades do prestador, através da previsão no PMSB e no contrato de concessão. A reposição pode, em caso de prestador de direito privado, ser onerosa para o prestador, produzindo efeitos tributários, tarifários e indenizatórios. Em hipótese de disponibilidade de nova subvenção, o investimento em reposição também pode ser não oneroso para o prestador.

O art. 29 da Lei nº 11.445/2007, no §1º, prevê a possibilidade de inclusão nas tarifas de recursos para:

“III - geração dos recursos necessários para realização dos investimentos, objetivando o cumprimento das metas e objetivos do serviço;”

Assim, é possível que o regulador direcione recursos tarifários para investimentos que serão realizados no futuro, inclusive reposição. Isso é comum em prestadores de direito público. Já em prestadores de direito privado, há alguns inconvenientes, já que a tributação sobre tal adicional tarifário pode inviabilizá-lo.

Em prestadores de direito privado, o PIS/Pasep e COFINS incidem sobre a receita do prestador. Assim, tal adicional tarifário seria tributado. Além disso, o adicional tarifário para investimentos não teria correspondência em despesa e se converteria em lucro contábil do prestador. Assim, haveria incidência de imposto de renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Portanto, a tributação excessiva

inviabiliza a criação de reserva para reposição a partir de recursos tarifários. Além disso, seriam necessários controles regulatórios de forma a impedir o mau uso dos recursos e sua restituição em caso de fim da concessão. Ainda é possível que haja aumento da distribuição dos dividendos aos acionistas devido ao efeito sobre os lucros, caso não haja mecanismo de controle. Além de reduzir ainda mais o valor líquido a ser utilizado na reposição dos ativos, tal fato não seria aceito pela sociedade.

Uma alternativa para a constituição de reserva para reposição a partir de recursos tarifários seria explorar o art. 13 da Lei nº 11.445/07:

“Art. 13. Os entes da Federação, isoladamente ou reunidos em consórcios públicos, poderão instituir fundos, aos quais poderão ser destinadas, entre outros recursos, parcelas das receitas dos serviços, com a finalidade de custear, na conformidade do disposto nos respectivos planos de saneamento básico, a universalização dos serviços públicos de saneamento básico.

Parágrafo único. Os recursos dos fundos a que se refere o caput deste artigo poderão ser utilizados como fontes ou garantias em operações de crédito para financiamento dos investimentos necessários à universalização dos serviços públicos de saneamento básico. (Revogado pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

§ 1º Os recursos dos fundos a que se refere o caput poderão ser utilizados como fontes ou garantias em operações de crédito para financiamento dos investimentos necessários à universalização dos serviços públicos de saneamento básico. (Incluído pela Medida Provisória nº 844, de 2018)

§ 2º Na hipótese de delegação onerosa de serviços de saneamento básico pelo titular, os recursos decorrentes da outorga pagos ao titular poderão ser destinados aos

fundos previstos no caput e utilizados para fins de universalização dos serviços de saneamento nas áreas de responsabilidade do titular. (Incluído pela Medida Provisória nº 844, de 2018)”

Isto é, os entes da federação poderiam instituir fundos direcionados à universalização dos serviços de saneamento e que poderiam ter em receitas tarifárias uma de suas fontes de recursos. Como a reposição é fundamental para a continuidade dos serviços, é defensável incluí-la como ação de universalização. Mas, pela nova redação da Lei pela MP 844/2018, a definição de universalização é associada a ampliação do acesso, não continuidade, o que prejudica a aplicação do art. 13 da Lei 11.445/07 para reposição.

“III - universalização - ampliação progressiva do acesso ao saneamento básico para os domicílios ocupados do País; (Redação dada pela Medida Provisória nº 844, de 2018)”

Caso fosse possível, o prestador seria mero arrecadador de recursos tarifários que seriam direcionados aos fundos de saneamento dos entes da federação. A parcela da receita tarifária para o fundo teria como contrapartida uma despesa e, assim, não haveria tributação de IR e CSLL. O ente municipal seria o responsável pela gestão do fundo, podendo direcionar os recursos para ações de saneamento visando universalização. Ainda assim, haveria incidência do PIS/Pasep e da COFINS sobre a receita gerada pelo adicional.

Como ocorrem com outros tipos de fundos, sempre há o risco de má-utilização dos recursos ou de desvio de função. Por ser de responsabilidade do ente da federação e não do prestador, o regulador não teria atribuições de fiscalização e controle.

12.4 REAVALIAÇÃO TARIFÁRIA

É possível que a realização de investimentos com recursos não onerosos produza benefícios para o prestador. O TCU mostrou essa preocupação no Acórdão Nº 347/2016, determinando à Funasa que:

“Em todos os casos, qualquer que seja a composição do capital da concessionária:

- que os investimentos realizados com recursos federais não onerosos: não compõem a base tarifária das concessionárias, a título de depreciação, amortização e exaustão; não gerem direito a indenização ao término da concessão; sejam registrados pelo ente federativo titular do serviço público e pela concessionária, em item patrimonial específico e, por fim, sejam excluídos do plano de investimentos da concessionária, com a correspondente compensação mediante substituição por investimentos da mesma monta ou dedução da base tarifária;
- promoção de reequilíbrio econômico-financeiro das concessões sempre que os investimentos realizados com recursos federais não onerosos propiciem aumento significativo do lucro da concessionária como resultado da ampliação de sua capacidade de atendimento.”

Mas cabe esclarecer que as consequências de investimentos com recursos não onerosos dependem das circunstâncias específicas a cada situação. Há casos em que o investimento produz aumento de receitas do prestador, seja pela possibilidade de atender a um mercado adicional ou pela alteração tarifária. Por exemplo, há reguladores que definem tarifas de esgotamento sanitário de acordo com as atividades desenvolvidas, havendo diferenciação entre tarifas com ou sem tratamento de esgoto⁴⁶.

Mas o investimento também pode ter efeitos em aumento de custos do prestador, devido à necessidade de operação e manutenção de todos os ativos vinculados aos serviços, e não apenas os construídos com recursos onerosos.

Pode ser que o investimento não oneroso amplie o mercado de usuários beneficiários de tarifa social, que são subsidiados, sendo a receita insuficiente para cobertura de custos. Ou podem ocorrer outros efeitos devido a particularidades da estrutura tarifária.

⁴⁶ A ARSAE-MG é um exemplo.

Assim, não necessariamente os investimentos não onerosos beneficiam o prestador. É preciso que haja uma análise específica a cada caso. Daí a relevância de que os investimentos com recursos não onerosos sejam informados ao regulador para que este realize a avaliação e verifique a necessidade de realização de revisão tarifária, se necessária.

13. PROCEDIMENTOS RECOMENDADOS EM CASO DE RECURSOS NÃO ONEROSOS

A seguir, são resumidas as recomendações de procedimentos para o registro e controle de efeitos de investimentos em ativos com recursos orçamentários de entes federados (recursos federais e contrapartidas) e, portanto, não onerosos para o prestador de serviços.

Titularidade dos Serviços:

A titularidade dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário é em regra municipal, salvo nos casos em que seja constituída região metropolitana, aglomeração urbana e microrregião pelo estado da Federação (art. 25, § 3º da Constituição), onde o planejamento, a gestão, a prestação e a regulação dos serviços públicos dar-se-á de forma compartilhada entre os municípios e o respectivo estado, nos termos da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN n. 1.842/RJ, da 13.089/2015 que rege o Estatuto da MetrÓpole e do art. 8º-A da Lei n. 11.445/2007, introduzido pela Medida Provisória n. 844/2018.

Propriedade dos Ativos:

Em apertada síntese, a propriedade dos ativos pode ser assim concebida, sem prejuízo do exercício da titularidade da gestão, prestação e regulação dos serviços públicos:

- Em sistemas não integrados, independentemente da modelagem da prestação dos serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, a propriedade dos ativos é municipal;
- Em sistemas integrados operados por consÓrcio público ou outra forma de cooperação intermunicipal, o registro da propriedade dos bens de interesse (uso) comum devem observar os contratos de programa e

rateio (no caso dos consórcios públicos) ou os demais instrumentos de cooperação estabelecidos entre os municípios atendidos pelo bem de uso compartilhado;

- Em sistemas integrados e operados por concessionários estaduais de água e esgoto, os bens de interesse (uso) comum são de propriedade do Estado, afetados ao uso compartilhado para a prestação do serviço público nos municípios abrangidos; e os bens destinados à prestação dos serviços públicos em tão somente um município são de propriedade daquele município para o qual se destinam.

Registro patrimonial – direitos econômicos:

Por se tratar de ativos constituídos com recursos não onerosos para os prestadores de serviços, esses não detêm direitos econômicos sobre os ativos, não podendo haver alteração patrimonial dos prestadores. Os direitos econômicos são dos entes da federação proprietários dos ativos, devendo haver registro patrimonial na contabilidade do titular.

Assim, não há créditos perante o titular a serem recuperados mediante a exploração dos serviços, conforme art. 42 da Lei nº 11.445/2007. Também não deve haver indenização pelo titular ao fim da concessão, conforme art. 36 da Lei nº 8.987/1995.

Os registros contábeis constituem a principal fonte de informação para prestadores, titulares e reguladores no controle dos efeitos tributários, tarifários e indenizatórios relativos aos ativos. Portanto, a adequada contabilização é essencial de forma a garantir que os ativos não onerosos não afetem o patrimônio de prestadores.

Registro contábil do titular:

O titular deve observar, pelo menos, as seguintes diretrizes para os registros contábeis cujo detalhamento está explicitado no Anexo II, item I.I.1:

- a. Entrada dos recursos na caixa do ente público, por transferência voluntária da União;
- b. Saída dos recursos para o executor/prestador dos serviços;
- c. Registro do investimento em Sistemas de Abastecimento de Água e de Esgoto;
- d. Depreciações Acumuladas;

- e. Ajuste a valor recuperável de bens da infraestrutura de Água e Esgoto.

Registro contábil e procedimentos de controles no prestador:

O interveniente/prestador dos serviços deve observar as seguintes diretrizes para os registros contábeis, cujo detalhamento está explicitado no Anexo II, item I.1.2, utilizando as rubricas ali indicadas, admitindo-se a adaptação ao plano de contas adotado pelo prestador, sem prejuízo da transparência dos fatos contábeis, sobretudo a origem dos recursos não onerosos utilizados nos investimentos.

- a. Registro dos recursos não onerosos recebidos do titular dos serviços, ou do Estado, se for o caso, para a realização das obras em conta patrimonial do grupo do Circulante ou Não Circulante, conforme o caso, que identifique a vinculação desses recursos com a realização das obras, distribuídas em contas representativas das disponibilidades bancárias e das obras em andamento, tendo como conta credora uma conta passiva que identifique o ente público repassador dos recursos;
- b. Registro contábil da aplicação dos recursos não onerosos nas obras em andamento, para as quais os recursos foram originalmente destinados;
- c. Registro em Contas de Compensação das obras financiadas com recursos não onerosos cedidos pela União e suas respectivas contrapartidas;
- d. Registro no sistema de controle da base de ativos da obra em andamento, com as mesmas informações utilizadas para o registro dos bens investidos com recursos do próprio prestador, com a necessária marcação que identifique a origem não onerosa dos recursos;
- e. Registro no sistema de controles da base de ativos do prestador da obra concluída e colocada em operação, com as mesmas informações utilizadas para o controle dos bens financiados com recursos próprios, com a necessária marcação que identifique a origem não onerosa dos recursos.

Gestão de ativos:

Independentemente da fonte de recursos que financiou a construção dos ativos, dos direitos econômicos e da contabilização patrimonial, o prestador de serviços é responsável pela adequada operação e manutenção dos ativos vinculados à prestação, assim como do planejamento para sua reposição de forma a garantir a continuidade dos serviços. Assim, todos os ativos operados, onerosos ou não, devem ser objeto de registro na base de ativos do prestador de serviços para fins de controle e gestão de ativos, contendo as mesmas informações, tais como: valor original histórico, valor original corrigido, vida útil atribuída, taxa de amortização/depreciação relacionada à vida útil do bem, valor da amortização /depreciação histórica e corrigido, valor residual histórico e corrigido, etc.

Deve haver sinalização na base de ativos para evidenciar os direitos econômicos dos ativos e a origem dos recursos (se oneroso ou não oneroso para o prestador) para cálculos tarifários, de amortização/depreciação para abatimento de tributos e de indenização ao fim da concessão. O filtro permitiria obtenção apenas do valor a compor tarifas, abater tributos e ser indenizado ao fim da concessão.

Tarifas:

Como os prestadores não possuem direitos econômicos (créditos perante o titular) dos ativos constituídos com recursos não onerosos, os cálculos tarifários realizados pelos reguladores não devem considerar esses ativos nos cálculos dos custos de capital (amortização/depreciação e remuneração).

Entretanto, independentemente da origem dos recursos para constituição dos ativos, os prestadores incorrem em custos de operação e de manutenção que devem ser considerados no cálculo tarifário. Assim, mesmo que ativos financiados por recursos não onerosos para o prestador não devam compor a tarifa no que diz respeito a custos de capital, deve haver previsão de recursos para a adequada operação e manutenção desses ativos.

Daí a relevância de o prestador manter registros na base de ativos de todos os bens em operação, de forma a planejar adequadamente a manutenção e a reposição de forma a garantir a continuidade dos serviços.

Reposição:

A reposição representa um novo investimento para substituição de um ativo que não apresenta condições adequadas de operação. A reposição pode ser onerosa para o prestador, caso realizada com recursos próprios ou de terceiros, ou não onerosa, em caso de nova subvenção, por exemplo. Como novo investimento, haverá novos registros contábeis que não guardam relação com os ativos substituídos, provavelmente já completamente amortizados/depreciados, isto é, já sem efeitos tributários, tarifários e indenizatórios.

De forma a garantir a continuidade dos serviços, é essencial que a reposição seja prevista nos Planos Municipais de Saneamento Básico (PMSB) e nos contratos, inclusive com a previsão de destinação de recursos e cronograma de execução.

Reavaliação Tarifária:

As consequências de investimentos com recursos não onerosos dependem das circunstâncias específicas. Não necessariamente os investimentos não onerosos beneficiam o prestador. Ao ser avisado da operação de um ativo não oneroso pelo prestador, o regulador pode avaliar a necessidade de realização de revisão tarifária.

14. PROPOSTAS PARA ALTERAÇÃO DO MANUAL DE CONTRATAÇÃO GERAL DO MINISTÉRIO DAS CIDADES

Sugere-se que os Manuais do Ministério das Cidades sejam alterados de forma a considerar os seguintes pontos:

- ✓ Previsão que o proponente defina previamente quem é o titular dos serviços e qual ente da federação será o proprietário dos ativos não onerosos. Assim, tal questão será analisada pelo concedente antes de iniciado o repasse, em vez de no momento de liberação da última parcela. Caso não haja concordância, o recurso pode não ser aprovado. (Obs: em caso de estado proponente e município proprietário, deve haver anuência do município.)
- ✓ Previsão de propriedade municipal do ativo, havendo exceção em caso de sistemas integrados operados ou concebidos pela concessionária estadual ou afetos à região metropolitana, aglomeração urbana e

microrregião. Nesses casos, a titularidade dos serviços é compartilhada entre estados e municípios. Os componentes do macrossistema podem ser registrados como propriedade estadual, afetados ao uso compartilhado para a prestação do serviço público nos municípios abrangidos, e os componentes do microssistema são de propriedade municipal.

- ✓ Exigência de registro do ativo como de direito econômico público, em nome do ente da federação, sem possibilidade de afetar o patrimônio do prestador/interveniente;
- ✓ Definição explícita que contrapartidas, assim como recursos federais, são recursos de origem orçamentária dos entes da federação que não podem afetar direitos econômicos, contabilidade patrimonial e tributação de intervenientes pessoas jurídicas de direito privado;
- ✓ Aceitação pelos proponentes das regras de registro contábil e de controle da base de ativos como condição para a liberação dos recursos federais;
- ✓ Previsão de aplicação de procedimento de verificação da conformidade dos registros contábeis e dos controles da base de ativos realizado por fonte externa.
- ✓ Comunicado ao regulador, nos momentos de análise da proposta, de aceitação e de conclusão, de forma a permitir auditoria e certificação dos ativos assim como avaliar a alteração do equilíbrio econômico-financeiro devido ao ativo não oneroso. O comunicado deve conter informações físicas dos ativos (especificações e capacidades), além de cronogramas e custos associados para operação e manutenção.

Documentos a serem exigidos pelo Ministério das Cidades para liberação da última parcela:

- Termo de cessão de uso não onerosa do ente da federação proprietário do bem (titular) para o prestador, garantindo que não há transferência de direito econômico do bem e vedando alteração do patrimônio do prestador, mas responsabilizando-o pelas adequadas operação e manutenção;

- Constatação de adequação de procedimento contábil de incorporação do bem na base de ativos do prestador (para operação, manutenção, planejamento de reposição) sem afetar o patrimônio do prestador.

15. REFERÊNCIAS

Acórdão Nº 347/2016 – TCU – Plenário. Processo nº TC 004.513/2014-2

Decreto nº 6.170/2007

ICPC 01 – Contratos de Concessão

Lei nº 8.987/1995

Lei nº 11.445/2007

Manual para Apresentação de Propostas para Sistemas de Abastecimento de Água e Esgotamento Sanitário (Programa – 2068 - Saneamento Básico), de 2012

Manual de Instruções para Aprovação e Execução dos Programas e Ações do Ministério das Cidades do PAC de 2013

Medida Provisória nº 844/2018

Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Parte Geral – Brasília 2012

Portaria Interministerial nº 424/2016

Termo de Referência nº 001/2018/ Interaguas/UGP/SNSA/MCidades

ANEXO I – MINUTA DE NORMATIVO E TERMO DE COMPROMISSO

Este anexo apresenta a minuta de Normativo, incluindo Termo de Compromisso.

MINUTA DE NORMATIVO

PORTARIA N. XX, DE XX DE XXXXXXXXX DE 2018.

Disciplina a identificação do proprietário dos ativos constituídos com recursos não onerosos da União e contrapartidas de entes da federação proponentes, destinado ao uso comum de dois ou mais municípios em sistemas integrados de abastecimento de água ou esgotamento sanitário, nos termos do § 4º do art. 50 da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007 - Lei Nacional de Saneamento Básico (LNSB).

O MINISTRO DE ESTADO DAS CIDADES, no uso de suas atribuições legais, resolve:

Art. 1º A presente Portaria disciplina a identificação do proprietário dos ativos constituídos com recursos não onerosos da União e contrapartidas de entes da federação proponentes, destinados ao uso comum de dois ou mais municípios em sistemas integrados de abastecimento de água ou esgotamento sanitário, nos termos do § 4º do art. 50 da Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007 - Lei Nacional de Saneamento Básico (LNSB) e do art. 56 do Decreto federal nº 7.217, de 21 de junho de 2010.

Parágrafo único. Para fins da presente Portaria, sem prejuízo dos conceitos já dispostos no Decreto federal nº 7.217/2010, consideram-se:

- a) Ativo: conjunto de bens e direitos de uma pessoa jurídica e passíveis de benefício econômico futuro.

- b) Proprietário dos ativos: pessoa jurídica que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.
- c) Bens de uso comum: bens móveis e imóveis destinados à prestação de serviços públicos de abastecimento de água ou esgotamento sanitário em dois ou mais municípios;
- d) Sistema integrado: compreende-se o conjunto de infraestruturas e equipamentos destinados à prestação dos serviços públicos de abastecimento de água ou esgotamento sanitário em dois ou mais municípios, gerando uma interdependência entre os sistemas destinados à prestação de serviços públicos em cada município.

Art. 2º Os recursos não onerosos da União, para subvenção de ações de saneamento básico promovidas pelos demais entes da Federação serão sempre transferidos para os Municípios, para o Distrito Federal, para os Estados ou para os consórcios públicos de que referidos entes participem.

Parágrafo único. Os ativos oriundos da aplicação de recursos não onerosos da União deverão ser registrados como de propriedade de Município, Estado, do Distrito Federal ou de consórcio público, sendo vedada sua incorporação ao patrimônio de qualquer prestador de serviços públicos constituído na forma de pessoa jurídica de direito privado, salvo se consórcio público.

Art. 3º Deverá o Plano de Trabalho que subsidia o instrumento de repasse de recursos públicos não onerosos da União especificar os bens e equipamentos que serão objeto de aquisição, modernização ou ampliação com recursos não onerosos da União, inclusive especificando aqueles que serão destinados ao uso comum por dois ou mais Municípios em sistemas integrados de abastecimento de água ou esgotamento sanitário.

§ 1º Os bens de uso comum em sistemas integrados destinados à prestação dos serviços de abastecimento de água ou esgotamento sanitário em dois os mais municípios deverão ser preferencialmente registrados como de propriedade do respectivo Estado, salvo motivo justificado constante do Plano de Trabalho que subsidia o repasse de recursos públicos não onerosos por parte da União.

§ 2º No caso envolvendo a prestação de serviços públicos através de consórcios públicos constituídos nos termos da Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, os bens de uso comum mencionados no parágrafo anterior deverão ser registrados,

preferencialmente, como de propriedade do próprio consórcio público, conforme critérios definidos nos contratos de contratos de programa e rateio.

§ 3º Conjuntamente ao Plano de Trabalho que subsidia o instrumento de repasse de recursos não onerosos da União, deverá constar termo de compromisso subscrito pela autoridade responsável identificando o proprietário dos bens de uso comum em sistemas integrados de abastecimento de água e esgotamento sanitário, conforme minuta em anexo.

Art. 4º Poderá o proprietário dos bens de uso comum constituídos com recursos não onerosos da União e de contrapartidas de entes da federação proponentes ceder aos prestadores de serviços o uso e gozo dos referidos bens, desde que destinados à prestação do serviço público de abastecimento de água ou esgotamento sanitário, pelo prazo e forma definidos no termo de cessão de uso e limitados, quando for o caso, ao prazo de vigência dos contratos de concessão ou de programa.

§ 1º No caso especificado no caput deste artigo, é vedado ao prestador de serviços usufruir direitos econômicos associados aos referidos bens de forma a justificar remuneração e amortização ou depreciação.

§ 2º As tarifas dos serviços públicos de abastecimento de água ou esgotamento sanitário devem considerar os recursos necessários para a adequada operação e manutenção dos bens, assim como da guarda do mesmo durante a prestação dos serviços.

Art. 5º Deverá o prestador de serviços públicos informar a agência de regulação competente para a regulação e fiscalização dos serviços públicos em relação à constituição dos ativos com recursos públicos não onerosos da União, para fins de adequado registro contábil e respeito ao § 1º do art. 42 da Lei nº 11.445/2007.

Art. 6º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Ministro de Estado das Cidades

MINUTA DO TERMO DE COMPROMISSO

ANEXO ÚNICO - TERMO DE COMPROMISSO

O Estado/Consórcio Público, inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº _____, representado nesse ato pelo Chefe do Poder Executivo, Sr. _____, que abaixo subscreve o presente Termo; assume o compromisso de incorporar ao seu patrimônio os ativos abaixo discriminados e relacionados ao **Convênio nº XXXXXXXX**, celebrado em **XX/XX/20XX**, no qual figuram como signatários a União Federal, através do Ministério das Cidades e o **Estado/Distrito Federal/Município/Consórcio Público**, que tem por objeto a liberação de recursos não onerosos da União para

_____.

Descrição dos ativos a serem incorporados:

_____.

Compromete-se o Estado/Consórcio Público, ainda, a zelar pelas adequadas operação, manutenção e destinação do mencionado bem público de uso comum, podendo cedê-lo formalmente e de forma gratuita ao prestador de serviços públicos, para uso e operação destinados à prestação de serviços públicos em sistema integrado de abastecimento de água e/ou esgotamento sanitário.

Caso qualquer dos bens públicos objeto do presente Termo de Compromisso não mais seja destinado ao uso comum, isto é, deixe de ser afetado à prestação de serviços públicos em benefício de dois ou mais municípios, pela independência superveniente dos sistemas públicos de abastecimento de água e/ou esgotamento sanitário ou outro motivo que afaste o interesse comum, poderá o Estado/Consórcio Público doá-lo formalmente e de forma gratuita ao Município para o qual o bem público seja destinado à prestação de serviços públicos, condicionado à prévia anuência da União.

_____, ____ de _____ de 20____.

Identificação do Conveniente e Assinatura

ANEXO II – PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS, DE CONTROLE E DE VERIFICAÇÃO DE CONFORMIDADE RECOMENDADOS EM CASO DE RECURSOS NÃO ONEROSOS

I. Procedimentos Contábeis

Os procedimentos contábeis e de controle nos entes públicos e privados envolvidos nos processos de cessão não onerosa de recursos por parte da União para investimentos em saneamento básico estão resumidos neste anexo. Ressalte-se que serão admitidas adaptações aos planos de contas utilizados pelos entes que têm relação com a cessão não onerosa, não podendo haver, contudo, distanciamento da essência do objeto dos registros que é a de evidenciar, de forma absolutamente clara, o a origem dos recursos utilizados para os investimentos, que estarão refletidas nos títulos das rubricas contábeis propostas neste anexo, que não poderão ser alteradas.

Portanto, deve ser fortemente estimulado que os agentes envolvidos nos recebimentos e aplicação dos recursos não onerosos adotem as recomendações de caráter contábil e de controle constantes deste anexo.

Contudo, considerando eventuais dificuldades que municípios menos estruturados possam apresentar, foram definidos os procedimentos básicos e indispensáveis que os agentes devem adotar, medidas aplicáveis especialmente aos de direito privado e que estão dispostos no item 13 desta Nota Técnica (“Procedimentos Recomendados em caso de Investimentos não Onerosos”).

I.I - NO CASO EM QUE OS SERVIÇOS SÃO PRESTADOS POR ENTIDADES DE DIREITO PRIVADO - EMPRESAS PÚBLICAS MUNICIPAIS, EMPRESAS PRIVADAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

Situação:

- (i) O titular recebe recursos não onerosos da União para obras de saneamento básico;

- (ii) O titular repassa os recursos recebidos da União, juntamente a contrapartida exigida no programa, para o prestador de serviços de direito privado, que atua como interveniente, para a execução de obras. (A contrapartida pode ser efetuada por outro ente, por exemplo, um estado que se responsabiliza pelo aporte em benefício de um município).
- (iii) A obra é executada, concluída e colocada em operação.

As alterações no *modus operandi* devem ser refletidas nos registros contábeis, como, por exemplo, a ocorrência de pagamentos diretamente a fornecedores de materiais e a prestadores de serviços de obras e não estão aqui retratados, devendo seguir a rotina contábil prevista para esses eventos, com observância estrita da base normativa existente.

O destaque dos procedimentos propostos concentra-se no registro final dos investimentos não onerosos na contabilidade dos atores envolvidos.

Registros contábeis:

- 2. No titular:
 - a. Registro contábil do recebimento dos recursos da União;
 - b. Registro contábil da transferência dos recursos recebidos da União para o interveniente/prestador dos serviços para a realização das obras, juntamente com a contrapartida do próprio titular (ou do estado, se for o caso) para o interveniente/prestador dos serviços para a realização da obra (se for o próprio titular o responsável pela contrapartida);
 - c. Registro contábil das obras em andamento, com base em relatórios periódicos do interveniente/prestador dos serviços;
 - d. Registro contábil da obra concluída, também com base em relatório e prestação de contas do interveniente/prestador dos serviços;
 - e. Registro no sistema de controle da base de ativos da obra em andamento, à medida em que a obra avançar, com base em relatório do prestador dos serviços, com a necessária marcação que identifique que a obra foi realizada com recursos não onerosos transferidos da União e contrapartidas;

- f. Registro no sistema de controle da base de ativos da obra concluída, baseada em relatório e prestação de contas do interveniente /prestador dos serviços, também, com a necessária marcação identificando que a obra foi realizada com recursos não onerosos da União e respectivas contrapartidas.
- g. Realização de conciliação dos registros existentes no sistema de controle da base de ativos com os registros contábeis, pelo menos por ocasião da elaboração do balanço patrimonial anual.

➤ Rubricas contábeis a serem utilizadas pelo titular para o registro dos eventos:

- a. Entrada dos recursos na caixa do ente público, por transferência voluntária da União e contrapartida do estado, se for o caso

Registro na adequada conta do grupo do Ativo Circulante onde os recursos estiverem sendo depositados, anteriormente à sua aplicação na obra a que forem destinados.

1.1.0.0.0.00.00	ATIVO CIRCULANTE	Compreende os ativos que atendam a qualquer um dos seguintes critérios: sejam caixa ou equivalente de caixa; sejam realizáveis ou mantidos para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos primariamente para negociação; sejam realizáveis no curto prazo.
1.1.1.0.0.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja restrições para uso imediato.
1.1.1.1.0.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL	Compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para os quais não haja

		restrições para uso imediato.
1.1.1.1.1.00.00	CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA EM MOEDA NACIONAL - CONSOLIDAÇÃO	Compreende o somatório dos valores de caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.1.1.1.1.19.00	BANCOS CONTA MOVIMENTO - DE MAIS CONTAS	Compreende o somatório das disponibilidades existentes em outras contas bancárias, que não sejam a Conta Única, agregadas pelos subitens identificativos dos bancos correspondentes.
1.1.1.1.1.19.00.01	BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO	Compreende o somatório das disponibilidades existentes em contas bancárias, que não sejam a Conta Única, recebidos em cessão não onerosa da União e do Estado (contrapartida) para aplicação em obras de Saneamento Básico.
1.1.1.1.1.19.00.01.01	BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS FEDERAIS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO – Banco X	Compreende as disponibilidades existentes no Banco X, recebidos em cessão não onerosa da União para aplicação em obras de Saneamento Básico.
1.1.1.1.1.19.00.01.02	BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS ESTADUAIS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO – Banco X	Compreende as disponibilidades existentes no Banco X, recebidos em cessão não onerosa do Estado para aplicação como contrapartida aos recursos recebidos sem ônus da União para obras de Saneamento Básico.

As subcontas 1.1.1.1.1.19.00.01- BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM

SANEAMENTO BÁSICO e o seus desdobramentos 1.1.1.1.19.00.01.01 BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS FEDERAIS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO – Banco X, e 1.1.1.1.19.00.01.02 BANCOS CONTA MOVIMENTO – RECURSOS ESTADUAIS NÃO ONEROSOS RECEBIDOS PARA APLICAÇÃO EM SANEAMENTO BÁSICO – Banco X estão sendo criadas para identificar a origem e a destinação dos recursos não onerosos a serem aplicados exclusivamente em saneamento básico.

Neste modelo simplificado, a contrapartida contábil deve ser uma conta do grupo de Variações Patrimoniais Positivas, seguindo as normas contidas do PCASP.

b. Saída dos recursos para o executor/prestador dos serviços:

1.1.3.8.1.00.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES A CURTO PRAZO - CONSOLIDAÇÃO	Compreende os outros créditos e valores realizáveis no curto prazo, provenientes de direitos obtidos junto a diversos devedores. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.1.3.8.1.99.00	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER E VALORES DE CURTO PRAZO	Registra os valores de outros créditos a receber, para os quais não tenham contas específicas neste subgrupo de contas.
1.1.3.8.1.99.00.01	CRÉDITOS A RECEBER DE PRESTADORES DE SERVIÇOS EXECUTORES DE OBRAS	Registra os valores repassados a executores/prestadores de serviços de saneamento básico para a execução de obras.
1.1.3.8.1.99.00.01.01	EMPRESA EXECUTORA/PRESTADORA DE SERVIÇOS X	Registra os valores repassados à empresa X para execução de obras de saneamento básico.

A subconta 1.1.3.8.1.99.00.01 - CRÉDITOS A RECEBER DE PRESTADORES DE SERVIÇOS EXECUTORES DE OBRAS e o seu desdobramento 1.1.3.8.1.99.00.01.01 - EMPRESA EXECUTORA/PRESTADORA DE SERVIÇOS X não constam do PCASP original e estão sendo propostas para o registro dos recursos repassados a executores/prestadores de serviços para a execução de obras e futura prestação de contas. Ressalte-se que a proposta de utilização destas rubricas foi com o objetivo de ilustrar e dar complemento ao lançamento contábil, que deve se orientar, sobretudo, pelas regras legais relacionadas ao repasse de recursos para empresas privadas.

As contrapartidas contábeis a serem utilizadas a crédito do registro do investimento, seguindo a lógica do modelo simplificado proposto, são: (i) a conta bancária que registra as disponibilidades bancárias dos recursos não onerosos, para a parte relativa aos recursos cedidos pela União; (ii) a conta bancária que registra as disponibilidades relativas aos recursos repassados pelo estado, como contrapartida aos recursos recebidos da União, se for o caso, e (iii) a conta bancária relativa aos recursos do próprio ente municipal, no caso de o próprio ente bancar a contrapartida exigida. Parte-se do pressuposto que, se tiver havido financiamento bancário para suportar a contrapartida do titular haverá trânsito dos recursos pela conta bancária representativa dos recursos próprios do ente.

c. Registro do investimento em Sistemas de Abastecimento de Água e de Esgoto

Registro na contabilidade, em contas patrimoniais do titular, dos bens objeto do investimento com a identificação da origem dos recursos empregados, utilizando subcontas da rubrica 1.2.3.2.1.05.06 - SISTEMAS DE ESGOTO E/OU DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA e seus desdobramentos, como segue:

1.2.3.2.0.00.00	BENS IMÓVEIS	Compreende o valor dos bens imóveis, os quais são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente.
1.2.3.2.1.00.00	BENS IMOVEIS-CONSOLIDAÇÃO	Compreende o valor dos bens imóveis, os quais são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.3.2.1.05.00	BENS DE USO COMUM DO POVO	Compreende os bens de uso comum do povo construídos ou adquiridos por pessoas jurídicas de direito público.
1.2.3.2.1.05.06	SISTEMAS DE ESGOTO E/OU ABASTECIMENTO DE ÁGUA	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água que foram construídos utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.2.1.05.06.01	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS COM RECURSOS PRÓPRIOS	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água que foram construídos utilizando-se recursos públicos oriundos do próprio ente e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.2.1.05.06.01.01	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS COM RECURSOS PRÓPRIOS – OBRAS EM ANDAMENTO	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água que estão sendo construídos utilizando-se recursos públicos oriundos do próprio ente e que estejam sob controle ou administração da unidade.

1.2.3.2.1.05.06.01.02	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS COM RECURSOS PRÓPRIOS – OBRAS FINALIZADAS	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água com construção finalizada e em condições de operação, utilizando-se recursos públicos oriundos do próprio ente e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.2.1.05.06.02	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS POR TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FEDERAIS MAIS CONTRAPARTIDA	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água que foram financiados por transferência voluntária ou doação de organismos federais mais a contrapartida do município ou do estado.
1.2.3.2.1.05.06.02.01	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS POR TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FEDERAIS MAIS CONTRAPARTIDA – OBRAS EM ANDAMENTO	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água, em construção, que foram financiados por transferência voluntária ou doação de organismos federais mais a contrapartida do município ou do estado.
1.2.3.2.1.05.06.02.02	SISTEMAS DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO FINANCIADOS POR TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FEDERAIS MAIS CONTRAPARTIDA – OBRAS FINALIZADAS	Registra os valores de sistemas de esgoto e/ou de abastecimento de água, com construção finalizada e em condições de operação, que foram financiados por transferência voluntária ou doação de organismos federais mais a contrapartida do município ou do estado.

As subcontas 1.2.3.2.1.05.06.01 e 1.2.3.2.1.05.06.02 e seus desdobramentos não constam originalmente do PCASP: estão sendo criadas para permitir a separação na contabilidade dos bens adquiridos com recursos do próprio ente daqueles que foram incorporados mediante cessão de recursos de organismos federais e a respectiva contrapartida, que pode ser originária do município ou do Estado. A criação de subcontas, a partir do 7º nível, é

permitida pelo PCASP para atender a demandas contábeis específicas dos entes da federação.

Deve-se utilizar a subconta 1.2.3.2.1.05.06.02.01 Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartida – Obras Em Andamento, para o registro dos custos das obras em execução. A obra finalizada e estando em condições de operação, os valores acumulados a ela relativos devem ser transferidos para a rubrica 1.2.3.2.1.05.06.02.02 - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartida – Obras Finalizadas.

As contrapartidas contábeis a serem utilizadas a crédito do registro do investimento, seguindo a lógica do modelo simplificado proposto, são: (i) a conta bancária que registra as disponibilidades bancárias dos recursos não onerosos, para a parte relativa aos recursos cedidos pela União; (ii) a conta bancária que registra as disponibilidades relativas aos recursos repassados pelo estado, como contrapartida aos recursos recebidos da União, se for o caso de o titular for um município e o responsável pela contrapartida for o estado, e (iii) a conta bancária relativa aos recursos do próprio, titular no caso de o próprio ente bancar a contrapartida exigida. Parte-se do pressuposto que, se tiver havido financiamento bancário para suportar a contrapartida do município, haverá trânsito dos recursos pela conta bancária representativa dos recursos próprios do ente.

d. Depreciações Acumuladas

Devem ser utilizadas contas contábeis retificadoras para o registro das depreciações acumuladas dos bens nas rubricas apropriadas que identificam a origem dos recursos utilizados para o investimento, se próprios ou financiados pela transferência de recursos federais mais respectivas contrapartidas.

1.2.3.8.0.00.00	(-) DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO AMORTIZAÇÃO ACUMULADAS E	Compreende a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado devido a desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, bem como a perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais ou bens aplicados nessa exploração e a perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.
1.2.3.8.1.00.00	(-) DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO AMORTIZAÇÃO ACUMULADAS CONSOLIDAÇÃO E –	Compreende a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado devido a desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência, bem como a perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais ou bens aplicados nessa exploração e a perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
1.2.3.8.1.02.00	(-) DEPRECIAÇÃO ACUMULADA – BENS IMÓVEIS	Compreende a diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado, bens imóveis, devido a desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência.
1.2.3.8.1.02.03	(-) DEPRECIAÇÃO ACUMULADA DE BENS DE USO COMUM DO POVO	Registra a depreciação acumulada de bens de uso comum do povo construídos ou adquiridos por pessoas jurídicas de direito público.

1.2.3.8.1.02.03.01	(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios	Registra a depreciação acumulada de Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados com recursos próprios das pessoas jurídicas de direito público.
1.2.3.8.1.02.03.02	(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartidas	Registra a depreciação acumulada de Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais mais contrapartidas das pessoas jurídicas de direito público.

As subcontas 1.2.3.8.1.02.03.01(-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios 1.2.3.8.1.02.03.02 e (-) DEPRECIACÃO ACUMULADA DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartidas estão sendo criadas para permitir a segregação na contabilidade da depreciação acumulada dos ativos de água e esgoto financiados com recursos próprios daqueles financiados com cessão de recursos federais mais a respectiva contrapartida. As subcontas criadas obedecem a formatação definida pelo PCASP. A contrapartida contábil a ser utilizada a débito do registro na conta redutora ativa será uma conta do grupo de Variações Patrimoniais Diminutivas, na forma prevista no PCASP.

e. Ajuste a valor recuperável de bens da infraestrutura de Abastecimento de Água e Esgoto

Eventuais ajustes ao valor de mercado dos bens que compõem a infraestrutura de prestação de serviços de água e esgoto devem, também, ser registrados em contas redutoras dos respectivos ativos, nas rubricas

identificadoras das origens dos recursos utilizados, se próprios ou financiados com recursos não onerosos, a saber:

1.2.3.9.1.02.03	(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE USO COMUM DO POVO	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável de bens de uso comum do povo construídos ou adquiridos por pessoas jurídicas de direito público.
1.2.3.9.1.02.03.01	(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável de Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios construídos ou adquiridos por pessoas jurídicas de direito público.
1.2.3.9.1.02.03.02	(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartidas	Registra os valores de ajuste ao valor recuperável de Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto financiados por transferências de recursos federais mais contrapartidas das pessoas jurídicas de direito público.

As subcontas 1.2.3.9.1.02.03.01 (-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE USO COMUM DO POVO - Sistemas de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios e 1.2.3.9.1.02.03.02

(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL DE BENS DE USO COMUM DO POVO – Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados por Transferência de Recursos Federais Mais Contrapartidas não constam do PCASP original e foram, também, criadas para o registro de eventuais ajustes a valor recuperável de bens da infraestrutura de prestação de serviços de água e esgoto, segregadas de acordo com a origem dos recursos utilizados, se próprios ou por cessão de recursos federais. As subcontas criadas obedecem a formatação definida pelo PCASP.

A contrapartida contábil a ser utilizada a débito do registro na conta redutora ativa, será uma rubrica do grupo de Variações Patrimoniais Aumentativas, na forma prevista no PCASP.

3. Nos intervenientes/prestadores dos serviços – Empresa Pública Municipal, Empresa Privada e Sociedade de Economia Mista (essas últimas, concessionárias dos serviços)
 - a. Registro dos recursos não onerosos recebidos do titular dos serviços, ou do Estado, se for o caso, para a realização das obras em conta patrimonial do grupo do Circulante ou Não Circulante, conforme o caso, que identifique a vinculação desses recursos com a realização das obras, distribuídas em contas representativas das disponibilidades bancárias e das obras em andamento, tendo como conta credora uma conta passiva que identifique o município repassador dos recursos;
 - b. Registro contábil da aplicação dos recursos não onerosos nas obras em andamento, para as quais os recursos foram originalmente destinados;
 - c. Elaboração de relatórios mensais circunstanciados notificando o titular do andamento das obras;
 - d. Elaboração de relatório circunstanciado na conclusão das obras e prestação de contas ao titular;
 - e. Registro em Contas de Compensação das obras financiadas com recursos não onerosos cedidos pela União e suas respectivas contrapartidas;
 - f. Registro no sistema de controle da base de ativos da obra em andamento, com as mesmas informações utilizadas para o registro dos bens investidos com recursos do próprio prestador, com a necessária marcação que identifique a origem não onerosa dos recursos;
 - g. Registro no sistema de controles da base de ativos do prestador da obra concluída e colocada em operação, com as mesmas informações utilizadas para o controle dos bens financiados com recursos próprios,

com a necessária marcação que identifique a origem não onerosa dos recursos.

h. Baixa das contas contábeis que registram as disponibilidades e as obras em andamento contra a conta passiva que registra a obrigação com o titular.

➤ Rubricas contábeis a serem utilizadas pelos intervenientes/prestadores de direito privado, com as adequadas adaptações aos seus respectivos planos de contas:

❖ Contas patrimoniais, para o registro do recebimento dos recursos e aplicações em obras:

No ativo, em conta do Circulante ou Não Circulante, conforme o caso:

1. – Valores Vinculados a Programas de Investimentos

1.1 – Bancos Contas Vinculadas a Programas de Investimentos

1.1.2 – Banco X – Conta Vinculada a Programas de Investimentos

Registra a movimentação dos recursos oriundos de financiamentos, inclusive recursos não onerosos (Fundo Perdido), que tenham sido recebidos para atender especificamente a programas de obras financiadas.

1.2 – Obras Em Andamento Vinculadas a Programas de Investimentos

Registra as obras em andamento financiadas com recursos não onerosos (Fundo Perdido)

1.2.1 – Obra de Saneamento Básico X – Vinculada a Programas de Investimentos

Registra os recursos não onerosos aportados à obra X de saneamento básico, decorrentes de programa de investimento a Fundo Perdido.

No Passivo

2 – Outras Obrigações

2.1 – Obrigações Vinculadas a Programas de Investimentos

2.1.1 – Município de X ou Estado X

Registra os valores repassados pelo Município X ou pelo Estado X para aplicações em obras de saneamento básico, decorrentes de programa de investimentos a fundo perdido.

As contas sintéticas de ativo e passivo devem manter saldos equivalentes, sendo anuláveis uma contra a outra, não produzindo qualquer efeito patrimonial líquido.

- ❖ Contas de Compensação, para o registro dos investimentos não onerosos sob a responsabilidade do prestador:

Contas de Compensação Ativas

5. Bens de terceiros Financiados com Recursos Não Onerosos

5.1 - Ativos de Saneamento Básico Com Recursos Não Onerosos da União Mais Contrapartida

5.1.1 - Ativos de Saneamento Básico Não Onerosos da União Mais Contrapartida - Obras em Andamento

Registra os recursos aportados às obras em andamento, relacionadas a programas de investimentos a Fundo Perdido com a interveniência do prestador.

5.1.2 - Ativos de Saneamento Básico Não Onerosos da União Mais Contrapartidas - Obras Concluídas

5.1.2.1 – Obras Concluídas – Valor Histórico

Registra os recursos aportados às obras concluídas, relacionadas a programas de investimentos a Fundo Perdido com recursos não onerosos da União mais contrapartidas, com a interveniência do prestador.

5.1.2.1 – (-) Depreciação Acumulada

Registra a depreciação acumulada atribuída às obras concluídas e relativas a Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto, relacionadas a programas de investimentos a Fundo Perdido com recursos não onerosos da União mais contrapartidas com a interveniência do prestador.

5.1.2.2 – (-) Redução ao Valor Recuperável

Registra os valores de ajuste ao valor recuperável atribuídos aos Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto financiados por transferências de recursos federais mais contrapartidas das pessoas jurídicas de direito público.

- Os registros nas contas de compensação ativas têm como contrapartida:

Contas de Compensação Passivas

6. Responsabilidades por Bens de Terceiros Financiados com Recursos Não Onerosos

6.1 – Responsabilidades por Bens de Terceiros Não Onerosos

6.1.1 – Responsabilidades por Bens de Saneamento Básicos Não Onerosos

6.1.2 – Responsabilidades por Bens de Saneamento Básicos Não Onerosos – Município X ou Estado X

Registra as contrapartidas contábeis dos lançamentos efetuados nas contas de compensação ativas Bens de terceiros Financiados com Recursos Não Onerosos.

Breve comentário sobre a motivação para a utilização de contas de compensação para controle de ativos não onerosos

O sistema de compensação é um controle à parte do sistema patrimonial, ou seja, enquanto este último engloba as contas que compõem o patrimônio da empresa como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido), aquele abrange contas que servem exclusivamente para controle, sem fazer parte do patrimônio. Essas contas se contrabalançam entre si, sem provocar, no entanto, nenhuma mutação e/ou

variação patrimonial. Apresentam-se no Ativo e no Passivo com os seus valores compensados. São contas com função eminentemente de controle.

Como anuncia o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis,

“as práticas contábeis brasileiras compreendem a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitido pelo CPC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.”

Em sua introdução, o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1), que estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, prescreve:

*“As demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. **Governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, por exemplo, podem determinar especificamente exigências para atender a seus próprios interesses.** Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis elaboradas segundo esta Estrutura Conceitual.”* (negritos nossos)

Por outro lado, o CPC 26, que trata Apresentação das Demonstrações Contábeis em Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011 – Finalidade das demonstrações contábeis, não prevê a divulgação de contas de compensação. Tampouco foram editados outros pronunciamentos abordando o tema. Portanto, determinar a sua divulgação junto com as demonstrações financeiras, que são circunscritas a aspectos estritamente patrimoniais, mesmo em notas explicativas, pode ir de encontro com o mandamento do CPC 26, que é

bastante conciso com relação ao que deve constar das demonstrações contábeis⁴⁷. Contudo, as informações sobre os investimentos realizados com recursos não onerosos e um resumo das posições desses investimentos apresentados nas contas de compensação podem figurar no corpo do Relatório da Administração, que é uma peça que integra as Demonstrações Financeiras divulgadas anualmente pelas empresas, pois se constituem em informações que interessam acionistas e demais usuários dessas demonstrações. Além disso, em linha com o dever de informar e com a transparência, as empresas que utilizam ativos não onerosos na prestação dos serviços, devem divulgar as informações a eles relacionadas em seu site.

Ainda sobre o tema, a Lei nº 6.404/1976 (Lei das sociedades anônimas) não incluiu as contas de compensação como integrante das demonstrações contábeis, como fazia a legislação que a precedeu. Contudo, não as proíbe, tendo sido utilizadas em larga escala para o registro de atos administrativos que possam, de forma direta ou indireta, afetar o patrimônio da entidade no futuro e servir como fonte de informações para o exercício da transparência e a utilização da contabilidade como instrumento de gestão.

⁴⁷ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 26 (R1)

Apresentação das Demonstrações Contábeis

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011)

Finalidade das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de CPC_ proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Reguladores têm determinado aos seus regulados a utilização de contas de compensação para o registro de determinados atos administrativos, como o faz o Banco Central do Brasil (BACEN), em seu Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro (COSIF), que prescreve:

“1 - A instituição deve utilizar contas de compensação, observados os desdobramentos previstos para controle, registro e acompanhamento de quaisquer atos administrativos decorrentes de acontecimentos futuros, previstos ou fortuitos. (Circ. 1273)

2 - Quando não houver título específico para o registro do ato que se deve escriturar, a instituição deve utilizar a conta OUTRAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO ATIVAS e respectiva contrapartida, procedendo aos desdobramentos dos eventos em subtítulos de uso interno que os identifiquem com clareza e objetividade. (Circ 1273)”.

Também a Agência Reguladora de Serviços de Abastecimento de Água e de Esgotamento Sanitário do Estado de Minas Gerais (ARSAE-MG), determinou à Companhia de Saneamento Municipal de Juiz de Fora (CESAMA), a utilização de contas de compensação para o controle dos recursos de destinação específica, parcela acrescentada à tarifa de água e esgoto destinada a investimentos também considerados não onerosos para os efeitos tarifários.

De destacar, ainda, que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP prevê a utilização de contas de Controle, que tem a mesma função das contas de Compensação utilizadas pelas empresas privadas.

Finalmente, considerando que a base de ativos de uma empresa de saneamento básico constitui-se no seu principal instrumento de prestação de serviços e que a utilização da infraestrutura colocada à sua disposição envolve direitos e obrigações, representando a mais importante fonte de geração de receitas e, ao mesmo tempo, gerando riscos ao prestador no que se refere à sua responsabilidade com a manutenção dos bens sob sua guarda, torna-se imperativa a inclusão de rubricas contábeis de compensação no Plano de Contas das empresas que dispõem de investimentos não onerosos em sua base de ativos. Ressalte-se, ainda que por óbvio, que **o registro desses ativos em contas de compensação constitui a**

única maneira de formalizar por meios contábeis a entrada de bens não onerosos na base de ativos do prestador, por não ter a sua aquisição nenhuma relação com aspectos patrimoniais.

I.II - QUANDO O MUNICÍPIO PRESTA OS SERVIÇOS POR MEIO ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA OU POR MEIO DE UMA AUTARQUIA

Nessa situação, o município deverá fazer o registro dos investimentos realizados em contas patrimoniais, tanto a parte relacionada com a transferência recebida, de órgãos federais e eventualmente, do estado como contrapartida, assim como da contrapartida feita pelo próprio município, com recursos próprios.

O registro em contas patrimoniais deve obedecer aos fatos contábeis que lhe derem motivação, utilizando-se rubricas apropriadas que identifiquem a natureza dos ativos. Assim, (i) a entrada dos recursos deve ser registrada na conta que identifica o Banco onde estão sendo depositados; (ii) a transferência dos recursos para obras em andamento, à medida em que os investimentos forem realizados, e (iii) a migração para uma conta identificadora da obra concluída e em condições de operação.

A proposta apresentada para a realização dos registros contábeis parte de modelo simplificado que procura enfatizar os registros finais dos investimentos realizados com a cessão não onerosa de recursos da União e contrapartida e respectivas depreciações e eventuais ajustes a valor recuperável. É razoável esperar que a tramitação do processo de cessão dos recursos tenha fases que possam requerer um registro contábil. Nesses casos, os registros dos fatos contábeis devem obedecer ao que determina o PCASP.

- Rubricas contábeis a serem utilizadas pelos municípios e suas autarquias, com a adequada adaptação aos planos de contas já utilizados, se necessário.
- ❖ Contas patrimoniais, para o registro do recebimento dos recursos e aplicações em obras

Utilizar as mesmas rubricas previstas para os registros patrimoniais dos entes públicos, quando o município presta os serviços por meio administração

pública direta, exceto, por óbvio, as que se relacionam a saídas de recursos para executor/prestador dos serviços.

❖ Contas de Controle

Contas de Controle, equivalentes às Contas de Compensação na contabilidade societária, não serão utilizadas.

II. Procedimentos de Controle

II.I - SISTEMA DE CONTROLE DA BASE DE ATIVOS

O Sistema de controle da base de ativos representa, para as empresas de prestação de serviços de saneamento, a principal ferramenta de gestão daquilo que é a sua maior fonte de receitas: a infraestrutura de prestação dos serviços. É através desses controles que são conhecidos as mais variadas informações acerca dos ativos como: valores históricos e corrigidos dos investimentos; das depreciações acumuladas; vida útil esperada e taxa de depreciação; valores residuais históricos e corrigidos; moeda de correção; informações técnicas e operacionais diversas, como capacidade de volume de tratamento de água e esgoto, extensão da rede, diâmetro das tubulações; itens componentes das obras executadas, registradas em parte destacada dos controles como obras em andamento e que têm o valor total transferido para uma outra parte do sistema, que agrega as obras concluídas.

Para o regulador, é fundamental que o prestador disponha de um sistema de controle eficiente, para que tenha segurança quanto ao seu tratamento nas atividades de revisão tarifária, sendo a remuneração e a depreciação dos ativos os itens de custos de maior peso no valor das tarifas a serem pagas pelos usuários

II.I.1. No Titular

O titular deve inscrever, em seu sistema de controles de base de ativos, os bens construídos/adquiridos com cessão recursos federais mais contrapartidas como patrimônio próprio, fazendo a necessária marcação para identifica-lo como investimento não oneroso. Todas as informações inseridas no sistema da base de ativos para os bens construídos com recursos próprios do titular, para os efeitos de

controle e gestão, devem ser atribuídas também aos bens construídos/adquiridos com recursos não onerosos da União e respectivas contrapartidas.

Esse registro é necessário tanto para os ativos construídos sob a responsabilidade direta do titular como aqueles construídos sob a responsabilidade de autarquias ou de empresas públicas municipais ou de empresas concessionárias dos serviços, privadas ou sociedades de economia mista.

Os sistemas de controle patrimonial devem estar em conformidade com as rubricas contábeis que registram os bens não onerosos e os que foram construídos/adquiridos com recursos próprios, sendo necessária a conciliação, pelo menos, por ocasião do levantamento do balanço patrimonial.

II.1.2 – Nas Autarquias

A autarquia deve inscrever em sua base de ativos os bens construídos/adquiridos com recursos não onerosos, com as mesmas informações requeridas para os bens construídos/adquiridos com recursos da própria autarquia, fazendo as necessárias marcações para distinguir uns dos outros. O sistema de controle da base de ativos da autarquia deve guardar conformidade com as posições contábeis apresentadas no balanço consolidado do município, nas rubricas representativas dos Sistemas de Água e Esgoto Financiados com Recursos Próprios e dos Sistemas de Água e Esgoto Financiados com Recursos não onerosos recebidos da União (e contrapartida) e com suas respectivas contas redutoras, sendo necessária a conciliação, pelo menos por ocasião do levantamento do balanço patrimonial.

II.1.3 – Nos Prestadores de Direito Privado – Empresas Públicas Municipais, Empresas Privadas e Sociedades de Economia Mista (SEM)

Os prestadores de direito privado – empresas públicas municipais, empresas privadas e sociedades de economia mista devem registrar, em seu sistema de base de ativos, os bens construídos/adquiridos com recursos não onerosos, com as mesmas informações requeridas para os bens construídos/adquiridos com recursos da própria empresa, fazendo as necessárias marcações para distinguir uns dos outros.

O sistema de controle da base de ativos dessas empresas deve guardar conformidade com as posições contábeis nas contas de compensação nas rubricas

representativas dos Sistemas de Abastecimento de Água e Esgoto Financiados com Recursos Não Onerosos recebidos da União (e contrapartida) e com suas respectivas contas redutoras, sendo necessária a conciliação, pelo menos, por ocasião do levantamento do balanço patrimonial.

III. Procedimentos de Verificação de Conformidade por Fonte Externa

Os procedimentos de caráter contábil e os relacionados aos registros no sistema de base de ativos a serem seguidos pelos entes públicos e privados envolvidos com processos de cessão de recursos federais não onerosos, destinados a investimentos em saneamento básico, podem ter a sua efetivação confirmada por fonte externa que detenha autoridade para exercer a fiscalização do ente (Agente financeiro, agência reguladora ou outro).

Assim, o responsável pela verificação da conformidade, deve obter informações confiáveis e suficientes para responder aos seguintes quesitos:

- i. Junto ao ente de direito público:
 1. Os registros contábeis de recebimento e aplicação dos recursos foram efetuados nas contas contábeis previstas neste anexo ao documento “Investimentos em Saneamento Básico com recursos orçamentários de Agentes Federados (não onerosos para prestadores de serviços)”? Se não, citar as razões.
 2. Existem valores disponíveis em contas vinculadas ainda não aplicados em saneamento básico? Quanto?
 3. Os valores registrados nas contas ativas representativas dos recursos não utilizados, somados aos valores já aplicados e registrados em contas do ativo imobilizado correspondem aos totais dos recursos não onerosos (federais e contrapartida) destinados à aplicação em saneamento básico pelo ente público? Se não, informar os valores das diferenças e explicar as razões.

4. Os valores registrados como ativo imobilizado (obras em andamento e obras concluídas) estão em conformidade com os valores registrados no sistema de base de ativos? Se não, informar os valores relativos às diferenças em obras em andamento e em obras concluídas.
 5. As informações constantes do sistema de base de ativos relacionadas aos investimentos financiados com recursos não onerosos e respectiva contrapartida estão marcadas de forma a identificar a origem não onerosa dos recursos? Se não, explicar o motivo.
- ii. Junto ao ente de direito privado:
1. Os registros contábeis de recebimento e aplicação dos recursos foram efetuados nas contas contábeis previstas neste anexo ao documento “Investimentos em Saneamento Básico com recursos orçamentários de Agentes Federados (não onerosos para prestadores de serviços)”? Se não, citar as razões.
 2. Existem valores disponíveis em contas vinculadas ainda não aplicados em saneamento básico? Quanto?
 3. Os valores registrados nas contas ativas representativas dos recursos não utilizados, somados aos valores já aplicados e registrados em contas de compensação correspondem aos totais dos recursos não onerosos (federais e contrapartida) destinados à aplicação em saneamento básico pelo ente público? Se não, informar os valores das diferenças e explicar as razões.
 4. Os valores registrados nas contas de compensação (obras em andamento e obras concluídas) estão em conformidade com os valores registrados no sistema de base de ativos? Se não, informar os valores relativos às diferenças respectivas em obras em andamento e em obras concluídas.

5. Verificar se as operações afetaram positivamente o patrimônio do prestador.
6. As informações constantes do sistema de base de ativos relacionadas aos investimentos financiados com recursos não onerosos e respectiva contrapartida estão marcadas de forma a identificar a origem não onerosa dos recursos? Se não, explicar o motivo.

ANEXO III – RELATÓRIO DA OFICINA DE DISCUSSÃO DE PROPOSTAS COM GRUPO INTERMINISTERIAL

Foi realizada, em 26 de outubro de 2018, oficina de trabalho envolvendo o Ministério das Cidades e de um grupo interministerial, além de atores relevantes que incluíram associações setoriais e representantes de operadores do setor.

A programação da Oficina é apresentada a seguir:

Horário	Conteúdo	Encarregado
09:00– 09:30	Abertura e apresentação dos propósitos da oficina	Ministério das Cidades
09:30– 10:30	Apresentação das propostas	Consórcio Regulasan (Bruno Carrara, Marcos Fey Probst e Frederico Tuolla)
10:30– 12:30	Discussão de propostas pelo grupo interministerial	Moderação pelo consórcio (Bruno Carrara, Marcos Fey Probst e Frederico Tuolla)
12:30– 13:00	Encerramento	Ministério das Cidades

Na primeira parte da oficina, o Consórcio apresentou o estudo realizado e as propostas geradas. A apresentação foi realizada pelos consultores Bruno Carrara, Marcos Fey Probst e Frederico Tuolla. O consultor Marcos Fey Probst participou via Skype.

Os participantes listados a seguir fizeram comentários sobre o teor das propostas apresentadas:

- Cristiane Battiston (Ministério do Planejamento) comentando sobre a falta de exemplo de sucesso nos consórcios públicos;
- Sergio Cotrim (Ministério das Cidades), levantando pontos sobre o estudo;

- Helio Freitas (Ministério do Planejamento), falando sobre a complexidade que pode ser gerada pelo normativo;
- Cesar Scherer (Ministério das Cidades), apontando que a questão de os grandes sistemas ficarem com os Estados já está estabelecida nas práticas do Ministério;
- Neuri Freitas (CAGECE), comentando sobre conflitos entre regras diversas da CVM, fiscais e do Ministério das Cidades no que se refere aos recursos não onerosos;
- Ana Lia de Castro (ABCON/SINDCON), comentando sobre o Estatuto da Metrópole e diversos regulamentos sobre sistemas integrados;
- Gilson Costa (Ministério das Cidades)

Em linhas gerais, os participantes aprovaram as propostas realizadas pelo consórcio. Ficou patente a questão de que, além dos pontos apresentados pelo Termo de Referência, há aspectos adicionais da questão que poderão ser futuramente abordados em trabalhos posteriores do Ministério das Cidades e de outros órgãos. Em particular, há necessidade de acompanhar o desenvolvimento dos acordos entre entes para resolução e ajuste de situações passadas envolvendo recursos não onerosos, como exemplo a alocação dos ativos já contemplados por recursos obtidos anteriormente à regulação ora proposta para o assunto.

Em seguida são apresentados registros fotográficos da reunião interministerial:







