

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE GOVERNO – ENA BRASIL
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO LATO SENSU EM CONTROLE EXTERNO NAS
CONCESSÕES DE SERVIÇO PÚBLICOS**

MADELEINE WALENDOWSKY SPRICIGO

**A ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA COMPANHIA
CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO (CASAN) À INTERPRETAÇÃO
TÉCNICA ICPC 01 – CONTRATOS DE CONCESSÃO: EVIDENCIAÇÃO DE BENS
REVERSÍVEIS**

FLORIANÓPOLIS

2014

MADELEINE WALENDOWSKY SPRICIGO

**A ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA COMPANHIA
CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO (CASAN) À INTERPRETAÇÃO
TÉCNICA ICPC 01 – CONTRATOS DE CONCESSÃO: EVIDENCIAÇÃO DE BENS
REVERSÍVEIS**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Controle Externo nas Concessões de Serviços Públicos, da Fundação Escola de Governo – ENA Brasil, como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Controle Externo nas Concessões de Serviços Públicos.

Orientadora: Prof^a Michele Patricia Roncalio, Me.

FLORIANÓPOLIS

2014



MADELEINE WALENDOWSKY SPRICIGO

**A ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA COMPANHIA
CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO (CASAN) À INTERPRETAÇÃO
TÉCNICA ICPC 01 – CONTRATOS DE CONCESSÃO: EVIDENCIAÇÃO DE BENS
REVERSÍVEIS**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau de especialista em *Controle Externo nas Concessões de Serviços Públicos* pela Fundação Escola de Governo – ENA Brasil.

Orientadora: _____

Prof^a Michele Patricia Roncalio, Me.

Faculdades Energia de Administração e Negócios

Coordenação Acadêmica: _____

Claudia Regina Castellano Losso

Fundação Escola de Governo ENABrasil

Florianópolis, 28 de fevereiro de 2014.



**GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA
FUNDAÇÃO ESCOLA DE GOVERNO – ENA**



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA
INSTITUTO DE CONTAS – ICON/TCESC**

O Curso de Especialização em “Controle Externo nas Concessões de Serviços Públicos” é uma iniciativa do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, financiado nos termos da Resolução nº TC 10/2004, sob a Coordenação do Instituto de Contas do TCESC, e desenvolvido pela Escola de Governo Fundação ENA.

Título da Monografia: A aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão: Evidenciação de Bens Reversíveis

Aluna: Madeleine Walendowsky Spricigo

Orientador: Prof^a Michele Patricia Roncalio, Me.

RESUMO

SPRICIGO, Madeleine Walendowsky. **A aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão**: Evidenciação dos Bens Reversíveis. Florianópolis, Fundação Escola de Governo – ENA Brasil, 2014.

A Comissão de Valores Mobiliários através deliberação CVM n. 611/2009, tornou obrigatória a adoção da Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão às companhias abertas, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de 2010. A Interpretação relaciona as informações dos contratos de concessão que devem ser divulgadas nas notas explicativas que acompanham as demonstrações contábeis. O objetivo deste trabalho é verificar o grau de aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Água e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, na evidenciação dos bens reversíveis dos contratos de concessão/programa firmados com os municípios catarinenses em comparação com as informações contábeis divulgadas pelas empresas de Saneamento Básico Estaduais das regiões Sul e Sudeste do Brasil. Com base na ICPC 01 e na ICPC 17 foi elaborado um *check-list* composto de treze itens. Destes, cinco itens estão diretamente relacionados aos bens reversíveis dos contratos de concessão. Além da CASAN, o *check-list* foi aplicado na Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA), na Companhia de Saneamento do Paraná (SANEPAR), na Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP), na Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) e na Companhia Riograndense de Saneamento (CORSAN). Os resultados demonstram que as empresas divulgam apenas parte das informações exigidas pela ICPC 01, perfazendo a média de 33% de aderência às informações requeridas. A CASAN e a COPASA foram as companhias que tiveram o maior percentual de divulgação – 46,15% – nos três anos analisados e a CORSAN teve o menor percentual de atendimento, de 15,38%. Com relação às informações dos bens reversíveis, objeto da presente pesquisa, a CASAN divulgou, nos anos analisados, apenas dois dos cinco itens exigidos pela norma, mesma quantidade divulgada pela maior parte das companhias analisadas. Mas em 2010, a CASAN, divulgou apenas um – direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão – por não ter adotado integralmente a ICPC 01.

Palavras-chave: Contratos de Concessão. Interpretação Técnica ICPC 01. Bens Reversíveis. Evidenciação. Concessionárias de Saneamento Básico.

ABSTRACT

SPRICIGO, Madeleine Walendowsky. **Adherence of Companhia Catarinense de Aguás e Saneamento (CASAN) Financial Statements to the Technical Interpretation ICPC 01 – Concession Contracts:** disclosure of reversible assets. Florianópolis, Fundação Escola de Governo – ENA Brasil, 2014.

The Securities and Exchange Commission through CVM Deliberation CVM n. 611/2009 enforced the adoption of the Technical Interpretation ICPC 01 - Concession Contracts – by publicly traded companies beginning with the financial years closed from 2010. The interpretation lists the information of concession contracts that must be disclosed in the notes accompanying the financial statements. The objective of this work is to verify the degree of adherence of Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) Financial Statements to the Technical Interpretation ICPC 01 – Concession Contracts, in disclosure of reversible assets of concession contracts/programs signed with municipalities of Santa Catarina in comparison with the financial informations disclosed by Sanitation Companies belonging to Brazil's south region states and southeast region states. Based on ICPC 01 and ICPC 17 a checklist consisting of thirteen items was prepared. Five of these items are directly related to reversible assets of concession contracts. Besides CASAN, the checklist was applied in the following State Sanitation Companies: Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA), Companhia de Saneamento do Paraná (SANEPAR), Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP), Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) and Companhia Riograndense de Saneamento (CORSAN). The results show that the companies disclose only part of the information required by ICPC 01, amounting to an average of 33% adherence to the information requested. CASAN, along with COPASA, were the companies that had the largest disclosure percentage – 46.15% – in the three years analyzed and CORSAN had the lowest percentage of attendance of 15.38%. Regarding the information of reversible assets, object of the present research, CASAN released, in the years analyzed, only two of the five items required by the standard, same amount disclosed by most of the companies analyzed. But in 2010, CASAN released only one – the right to receive specified assets at the end of the concession period - because the company didn't fully adopted the ICPC 01.

Keywords: Concession Contracts. Technical Interpretation ICPC 01. Reversible Assets. Disclosure. Sanitation Concessionaire.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Percentual de divulgação das informações exigidas pelo ICPC 01 e/ou ICPC 17 nos anos analisados	55
Gráfico 2 – Percentual de divulgação da CASAN em comparação com a média das outras companhias analisadas	57
Gráfico 3 – Percentual de divulgação das informações exigidas pelo ICPC 01 e/ou ICPC 17 relacionadas aos bens reversíveis.....	58
Gráfico 4 – Percentual de divulgação das informações relacionadas aos bens reversíveis pela CASAN em comparação com a média das outras Companhias	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Informações das Companhias analisadas.....	22
Quadro 2 - <i>Check-list</i> a ser aplicado nas Notas Explicativas das Companhias Estaduais de Saneamento Básico.....	23
Quadro 3 - Representação das situações geradoras de ativos reconhecidos pelas concessionárias.....	38
Quadro 4 - Comparação do conteúdo do ICPC 01 com o conteúdo segregado pra o ICPC 17.....	41
Quadro 5 - Resultado do <i>check-list</i> aplicado nas Companhias Estaduais de Saneamento Básico	42
Quadro 6 - Período das concessões das Companhias de Saneamento das regiões Sul e Sudeste.....	45
Quadro 7 - Reclassificação dos ativos relacionados aos contratos de concessão do ativo imobilizado para o ativo financeiro e/ou intangível	51
Quadro 8 - Percentual de divulgação por companhia nos três anos analisados	56
Quadro 9 - Percentual de divulgação das informações relacionadas aos bens reversíveis por Companhia nos três anos analisados	59

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Total de municípios e percentual de municípios com coleta e tratamento de esgoto, segundo as Grandes Regiões e as Unidades da Federação - 2008	18
Tabela 2 - Indenizações a receber dos municípios, pela CASAN, referente aos investimentos em bens reversíveis	48

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
BACEN – Banco Central do Brasil
BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo
CASAN – Companhia Catarinense de Águas e Saneamento
CESAN – Companhia Espírito Santense de Saneamento
CEDAE – Companhia Estadual de Águas e Esgotos
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
COPASA – Companhia de Saneamento de Minas Gerais
CORSAN – Companhia Riograndense de Saneamento
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas
FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICPC – Interpretação Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IASB – *International Accounting Standards Board*
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*
OCPC – Orientação Comitê de Pronunciamentos Contábeis
SABESP – Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo
SANEPAR – Companhia de Saneamento do Paraná
SIC – *Standing Interpretation Committee*
SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA	14
1.2 JUSTIFICATIVA	15
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 METODOLOGIA.....	16
1.4.1 Enquadramento Metodológico	16
1.4.2 População e Amostra	17
1.4.3 Informações das Companhias Analisadas	19
1.4.4 Procedimento para Coleta e Análise dos Dados	22
2 REVISÃO DE LITERATURA	24
2.1 CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO.....	24
2.2 CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE SANEAMENTO BÁSICO	25
2.3 BENS REVERSÍVEIS.....	28
2.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	31
2.5 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS	33
2.6 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 01 – CONTRATOS DE CONCESSÃO.....	35
2.7 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 17 – CONTRATOS DE CONCESSÃO: EVIDENCIAÇÃO	40
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	42
3.1 ADERÊNCIA ÀS ICPCS 01 E 17	42
3.1.1 Descrição do Acordo Contratual – item 1	43
3.1.2 Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros – item 2	44
3.1.2.1 Período da concessão – item 2.1	44
3.1.2.2 Data de reajuste nos preços – item 2.2	45
3.1.2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados – item 2.3	45
3.1.3 Natureza e extensão de direitos e obrigações (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) – item 3	46

3.1.3.1 Direitos de uso de ativos especificados – item 3.1	46
3.1.3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços – item 3.2	46
3.1.3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão – item 3.3	47
3.1.3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão – item 3.4	47
3.1.3.5 Opção de renovação ou de rescisão – item 3.5.....	49
3.1.3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas) – item 3.6.....	49
3.1.4 Mudanças no contrato ocorridas durante o período – item 4	50
3.1.5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível) – item 5.....	50
3.1.6 Total de receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível – item 6.....	54
3.2 GRAU DE ADERÊNCIA DA DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES.....	55
3.3 INFORMAÇÕES RELACIONADAS AOS BENS REVERSÍVEIS.....	57
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
REFERÊNCIAS.....	65
APÊNDICES	69
APÊNDICE A - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2010	69
APÊNDICE B - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2011	70
APÊNDICE C - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2012	71
APÊNDICE D - Percentual de divulgação no ano de 2010 das informações relacionadas aos bens reversíveis	72
APÊNDICE E - Percentual de divulgação no ano de 2011 das informações relacionadas aos bens reversíveis	72
APÊNDICE F - Percentual de divulgação no ano de 2012 das informações relacionadas aos bens reversíveis	73

1 INTRODUÇÃO

É dever da União, dos Estados e dos Municípios fornecer os serviços essenciais à população, denominados de serviços públicos, que podem ser prestados pelo próprio ente ou delegados para terceiros sob o regime de concessão.

A concessão de serviço público consiste no ato do ente estatal transferir a execução dos serviços à outra entidade, privada ou estatal, que irá realizá-la por sua conta e risco, mediante a cobrança de tarifa paga pelo usuário.

Atrelado à prestação de serviços públicos está o Princípio da Continuidade dos mesmos que diz respeito ao fornecimento dos serviços essenciais à população, ou seja, indispensáveis à coletividade, e que, por sua natureza, não podem ser interrompidos. Dentre os serviços e atividades considerados como essenciais¹ estão os de abastecimento de água e de captação e tratamento de esgoto e lixo.

O artigo 175 da Constituição Federal determina que a concessão de um serviço público deverá ser feita através de licitação. Já o artigo 4º da Lei n. 8.987/1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos, estabelece que a concessão seja formalizada através de contrato.

No que se refere à prestação de serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário, observa-se que na maioria dos estados brasileiros é realizada através de convênio com empresas estatais.

A Lei 11.107/2005, que dispõe sobre as normas gerais de contratação de consórcios públicos, alterou o inciso XXVI, do artigo 24 da Lei de Licitações, dispensando a licitação na celebração de contrato de programa com ente da Federação ou com entidade de sua administração indireta, para a prestação de serviços públicos realizados mediante consórcio público ou convênio de cooperação.

No Estado de Santa Catarina a prestação de serviço público de abastecimento de água e esgotamento sanitário, na maioria dos municípios, é realizada por meio de convênio de cooperação com a empresa estatal, Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN). Segundo informações das Notas

¹ BRASIL. Lei nº 7.783, de 28 de junho de 1989. Dispõe sobre o exercício do direito de greve, define as atividades essenciais, regula o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, e dá outras providências. Brasília, 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7783.htm>. Acesso em: 8 jun. 2013.

Explicativas² que acompanham as Demonstrações Contábeis da CASAN, em 31/12/2012 a empresa atendia 197 (cento e noventa e sete) municípios catarinenses, correspondente a 67% do território catarinense.

Esse número já foi maior. Desde 2002 a Companhia se depara com o término de alguns contratos de concessões, sendo que 29 (vinte e nove) municípios já optaram pela municipalização.

Durante a vigência do contrato, a infraestrutura já existente e necessária para a prestação dos serviços fica aos cuidados do concessionário que será responsável pela operação, manutenção e realização de investimentos necessários à prestação adequada dos serviços.

Os contratos firmados entre o poder concedente e o concessionário tendem a ser de longo prazo, de forma que os investimentos realizados possam ser amortizados ao longo dos anos.

O encerramento do contrato de concessão, ou contrato de programa, implica na devolução, pelo concessionário, dos bens inerentes à prestação do serviço público, os chamados bens reversíveis. Caso os investimentos realizados nos bens reversíveis não tenham sido completamente amortizados, caberá indenização por parte do município³.

Sendo assim, entende-se que a correta contabilização e evidenciação dos aspectos relacionados aos bens reversíveis são fundamentais para apurar uma eventual indenização a ser paga pelo poder concedente.

Conseqüentemente, em 2009, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 611 que aprovou e tornou obrigatório, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aplicando-se para os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações contábeis de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

² COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO (CASAN). Balanço Patrimonial e Demonstrações Contábeis 2012. Disponível em: http://www.casan.com.br/ckfinder/userfiles/files/Investidores/Demonstracoes_Contabeis/ITR/2012/BALAN%C3%87O%202012.pdf#677. Acesso em: 15 de junho de 2013.

³ BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm. Acesso em: 2 jun. 2013.

A ICPC 01 orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos às entidades privadas. É um espelho da *International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC 12*, emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, que regulamenta a padronização contábil internacional sobre a forma de contabilização das transações relacionadas aos contratos de concessão.

A principal alteração trazida por essa Interpretação é a de que a infraestrutura vinculada à concessão deixa de ser registrada como ativo imobilizado do concessionário, pois este apenas opera e mantém a infraestrutura.

A fonte primordial de informação da execução dos contratos de concessão/programa são as demonstrações contábeis. Para isso é necessário que a concessionária adote as normas de contabilidade vigentes relacionadas à matéria.

1.1 PROBLEMA

Nos últimos anos o Brasil vem convergindo às normas internacionais de contabilidade (sigla em inglês IFRS) e, com base nisso, vem revendo sua legislação, princípios e normas. A concretização desse processo iniciou com a promulgação da Lei n. 11.638/2007 que revogou e alterou dispositivos da Lei de Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976).

Condizente a esta convergência, a adoção da interpretação do *International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC 12* no Brasil, através da ICPC 01, foi importante para definir e padronizar a contabilização dos contratos de concessão.

Entende-se que a correta contabilização da infraestrutura das concessões de serviços públicos é imprescindível para o cálculo da indenização dos investimentos realizados nos bens reversíveis, não amortizados até o término da concessão.

A interpretação técnica ICPC 01 discorre que todos os aspectos de um contrato de concessão devem constar nas notas explicativas das demonstrações financeiras e relaciona as informações que devem ser divulgadas.

Diante desses fatos surge o seguinte questionamento: Qual o grau de aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na evidenciação dos bens

reversíveis dos contratos de concessão/programa firmados com os municípios catarinenses em comparação com as informações contábeis divulgadas pelas empresas de Saneamento Básico Estaduais das regiões Sul e Sudeste do Brasil?

1.2 JUSTIFICATIVA

A principal fonte de informação da execução dos contratos de concessão/programa são as demonstrações contábeis, tornando imprescindível a adoção, pela concessionária, das normas de contabilidade vigente.

Em Santa Catarina, a CASAN é a empresa responsável pelo saneamento básico de mais da metade dos municípios (197 dos 295). Considerando que ao encerramento ou rompimento do contrato de concessão caberá ao município indenizar os investimentos realizados em bens reversíveis que não foram completamente amortizados ou depreciados durante a vigência da concessão e que é através da cobrança de tarifas que as Companhias de Saneamento irão amortizar os gastos com a construção e manutenção dos bens reversíveis, é necessário proceder à correta contabilização e evidenciação desses valores, pois impactarão no reajuste das tarifas pagas pela população e em possíveis desembolsos futuros por parte dos municípios.

A justificativa deste trabalho, sob o aspecto social, se dá pela possibilidade de verificar se a Companhia, através das Demonstrações Contábeis, fonte de informação dos usuários externos, divulgou todos os aspectos exigidos pela Interpretação Técnica ICPC 01, relacionados aos Contratos de Concessão dos serviços públicos, permitindo, dessa forma, ao contribuinte o controle da aplicação dos recursos públicos.

Sob o enfoque funcional, considerando que a autora é servidora do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, no cargo efetivo de Analista em Contabilidade, este trabalho lhe permitirá um domínio maior das atuais regras pertinentes à contabilização dos contratos de concessão de serviço público, principalmente na área de saneamento básico, capacitando-a para análise de futuros processos, relacionados à matéria, que poderão ser submetidos à apreciação desta Instituição.

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos do presente trabalho são apresentados a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar qual o grau de aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na evidenciação dos bens reversíveis dos contratos de concessão/programa firmados com os municípios catarinenses em comparação com as informações contábeis divulgadas pelas empresas de Saneamento Básico Estaduais das regiões Sul e Sudeste do Brasil.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral desta pesquisa, fez-se necessário atender aos seguintes objetivos específicos:

- analisar a evidenciação da reclassificação da infraestrutura dos contratos de concessão, conforme determinação da ICPC 01, nas Notas Explicativas das Companhias;
- verificar se as informações relacionadas aos bens reversíveis dos contratos de concessão divulgadas nas Notas Explicativas das Companhias estão de acordo com as requeridas na ICPC 01; e
- comparar as informações divulgadas pela CASAN com as informações divulgadas pelas companhias estaduais de saneamento das regiões Sul e Sudeste do Brasil.

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 Enquadramento Metodológico

A tipologia de pesquisa adotada neste trabalho, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa. De acordo com Richardson et al. (1999, p. 80):

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Por meio da pesquisa qualitativa se faz uma análise mais profunda a respeito do assunto a ser estudado, baseando-se em fatos e opiniões, não apenas em números.

Com relação aos seus objetivos, a presente pesquisa pode ser classificada como descritiva. Michel (2009, p. 44) discorre que:

A pesquisa descritiva se propõe a verificar e explicar problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações, conexões, à luz da influência que o ambiente exerce sobre eles. Não interfere no ambiente; seu objetivo é explicar os fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Trata, em geral, de levantamentos das características de uma população, um fenômeno, um fato, ou o estabelecimento de relações entre variáveis controladas. Está relacionada diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações.

A modalidade da pesquisa utilizada para a realização deste trabalho foi o estudo de caso. Para Gil (2007, p. 54) o estudo de caso:

Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados.

Na concepção de Michel (2009, p. 53), “o método do estudo de caso consiste na investigação de casos isolados ou de pequenos grupos, com o propósito básico de entender fatos, fenômenos sociais”.

O trabalho foi realizado através da análise documental de dados secundários e das demonstrações contábeis padronizadas das Companhias de Saneamento Básico Estaduais, dos anos de 2010 a 2012, enviadas à Comissão de Valores Imobiliários – CVM e disponibilizadas no sítio eletrônico da mesma.

1.4.2 População e Amostra

Para realizar uma análise comparativa das informações contidas nas Demonstrações Contábeis da CASAN foram analisadas as Notas Explicativas de outras Companhias de Saneamento Básico Estaduais.

A amostra intencional foi composta pelas Companhias Estaduais de Saneamento das regiões Sul e Sudeste do Brasil, por apresentarem características socioeconômicas semelhantes.

Também levou-se em consideração, para seleção da amostra, o percentual de municípios com coleta e tratamento de esgoto nos estados. A região Sudeste foi escolhida por apresentar os maiores percentuais de municípios com coleta e tratamento de esgoto, 95% (noventa e cinco por cento) e 48% (quarenta e oito por cento), respectivamente, conforme tabela divulgada no Atlas de Saneamento 2011 (IBGE, 2011).

Tabela 1 - Total de municípios e percentual de municípios com coleta e tratamento de esgoto, segundo as Grandes Regiões e as Unidades da Federação - 2008

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Municípios		
	Total	Percentual (%)	
		Com coleta de esgoto	Com tratamento de esgoto
Brasil	5564	55,0	29,0
Norte	449	13,0	8,0
Rondônia	53	10,0	4,0
Acre	22	27,0	18,0
Amazonas	62	18,0	5,0
Roraima	15	40,0	13,0
Pará	143	6,0	4,0
Amapá	16	31,0	14,0
Tocantins	139	13,0	11,0
Nordeste	1793	46,0	19,0
Maranhão	217	6,0	1,0
Piauí	223	4,0	2,0
Ceará	184	70,0	49,0
Rio Grande do Norte	167	35,0	23,0
Paraíba	223	73,0	20,0
Pernambuco	185	88,0	28,0
Alagoas	102	41,0	17,0
Sergipe	75	35,0	9,0
Bahia	417	51,0	20,0
Sudeste	1668	95,0	48,0
Minas Gerais	853	92,0	23,0
Espírito Santo	78	97,0	69,0
Rio de Janeiro	92	92,0	59,0

Continua...

...continuação.

Tabela 1 - Total de municípios e percentual de municípios com coleta e tratamento de esgoto, segundo as Grandes Regiões e as Unidades da Federação - 2008

Grandes Regiões e Unidades da Federação	Municípios		
	Total	Percentual (%)	
		Com coleta de esgoto	Com tratamento de esgoto
São Paulo	645	100,0	78,0
Sul	1188	40,0	24,0
Paraná	399	42,0	41,0
Santa Catarina	293	35,0	16,0
Rio Grande do Sul	496	41,0	15,0
Centro-Oeste	466	28,0	25,0
Mato Grosso do Sul	78	45,0	44,0
Mato Grosso	141	19,0	16,0
Goiás	246	28,0	24,0
Distrito Federal	1	100,0	100,0

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional de Saneamento Básico 2008

As outras companhias da região Sul foram selecionadas por pertencerem à mesma região da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento, foco da análise, e por apresentarem percentuais aproximados de coleta e tratamento de esgoto em seus municípios em comparação ao estado catarinense.

Portanto, na região Sul, além da CASAN, foram verificadas as Notas Explicativas da Companhia de Saneamento do Paraná (SANEPAR) e da Companhia Riograndense de Saneamento (CORSAN).

Da região Sudeste foram analisadas as Notas Explicativas da Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA), da Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) do Estado do Rio de Janeiro e da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP). As Demonstrações Contábeis da Companhia Espírito Santense de Saneamento (CESAN) não foram analisadas por não estarem disponíveis no sítio eletrônico da CVM.

1.4.3 Informações das Companhias Analisadas

Julga-se importante relatar algumas informações das seis Companhias analisadas. As informações foram retiradas das notas explicativas das demonstrações contábeis do ano de 2012, como segue.

Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN. A Companhia, constituída em 2 de julho de 1971, é uma sociedade de economia mista de capital aberto, controlada pelo Governo do Estado de Santa Catarina, e tem por objetivos principais:

- a) Coordenar o planejamento, executar, operar e explorar os serviços públicos de esgoto e abastecimento de água potável, bem como realizar obras de saneamento básico em convênio com municípios do Estado de Santa Catarina;
- b) Promover levantamentos e estudos econômico-financeiros relacionados a projetos de saneamento básico;
- c) Fixar e arrecadar taxas e tarifas dos diversos serviços que lhe são afetos, reajustando-as periodicamente, de forma que possa atender à amortização dos investimentos, à cobertura dos custos de operação, manutenção, expansão e melhoramentos;
- d) Elaborar e executar seus planos de ação e de investimentos, objetivando a política e o desenvolvimento preconizado pelo Governo do Estado de Santa Catarina;
- e) Investir permanentemente na qualificação de seu quadro funcional através de seminários, encontros, oficinas, palestras e cursos de formação e aperfeiçoamento, objetivando garantir a qualidade e a produtividade dos serviços prestados;
- f) firmar acordos, convênios e contratos objetivando a prestação de serviços de arrecadação de impostos, taxas, contribuições e outros valores instituídos por entes públicos ou privados, visando à geração de receita;
- g) A participação em outras Sociedades, nos termos do art. 237 da Lei nº 6.404/76;
- h) Captar, envasar e distribuir água potável e/ou mineral para a sua comercialização no varejo e no atacado;
- i) Efetuar, como atividade-meio, o aproveitamento do potencial hidráulico dos mananciais em que é captada água bruta, com fim de geração de energia elétrica, e
- j) Coletar, tratar e dar destinação final a resíduos sólidos domésticos, industriais e hospitalares.

A Companhia de Saneamento de Minas Gerais, denominada “COPASA”, “Controladora” ou “Companhia”, [...] é uma sociedade de economia mista, de capital aberto, controlada pelo Governo do Estado de Minas Gerais. Seu objetivo é planejar, projetar, executar, ampliar, remodelar, administrar e explorar serviços públicos de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, podendo atuar no Brasil e no exterior. A Companhia está vinculada à arbitragem na Câmara de Arbitragem do Mercado, conforme Cláusula Compromissória constante do seu Estatuto Social.

A Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR [...] é uma sociedade de Economia Mista que tem por objetivo social, por delegação do Estado do Paraná e de seus municípios, a exploração de serviços de saneamento básico, principalmente a distribuição de água, coleta e tratamento de esgoto sanitário, além da coleta e tratamento de resíduos sólidos, realização de estudos, projetos e execução de obras relativas a novas instalações, ampliações de redes de distribuição de água e redes de coleta e tratamento de esgoto sanitário e prestação de serviços de consultoria e assistência técnica em suas áreas de atuação. A Companhia também colabora com órgãos e entidades federais, estaduais, municipais e outras em assuntos pertinentes ao desenvolvimento de seus objetivos básicos.

A Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (“SABESP” ou “Companhia”) é uma empresa de economia mista, com sede em São Paulo, [...] que tem como acionista controlador o Governo do Estado de São Paulo. Atua na prestação de serviços de saneamento básico e ambiental, assim como fornece água tratada no atacado.

Além de atuar na prestação de serviços de saneamento básico no Estado de São Paulo, a SABESP pode exercer estas atividades em outros estados e países, podendo atuar nos mercados de drenagem serviços de limpeza urbana, manejo de resíduos sólidos e energia.

A Companhia Estadual de Águas e Esgotos – CEDAE (denominada “CEDAE” ou “Companhia”) é uma sociedade anônima de economia mista, com sede no Rio de Janeiro, vinculada à Secretaria de Estado de Obras e que tem como acionista controlador o Estado do Rio de Janeiro.

A Companhia atua no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, mediante delegação do governo estadual e nos municípios através de convênios, sendo suas principais atividades:

- (i) a captação, tratamento, adução e distribuição da água;
- (ii) a coleta, tratamento e destinação de esgotos sanitários;
- (iii) a realização de estudos, projetos e execução de obras relativas a novas instalações e ampliação de redes;
- (iv) a execução do Programa de Despoluição da Baía da Guanabara – P.D.B.G. que é um programa do Governo do Estado do Rio de Janeiro, envolvendo diversos órgãos estaduais, cabendo à CEDAE o papel de executora das obras de esgotamento sanitário com os recursos financeiros do Estado do Rio de Janeiro, de fontes externas ou internas; e
- (v) a execução do Programa de Saneamento da Barra da Tijuca e Recreio dos Bandeirantes – P.S.B.J. com recursos provenientes de diversos programas financeiros do Estado do Rio de Janeiro, como FECAM (Fundo Estadual de Saúde) ou com recursos da própria CEDAE.

A Companhia Riograndense de Saneamento – CORSAN é uma sociedade de economia mista e de capital aberto, regida pela Lei das Sociedades Anônimas, constituída com base na Lei n. 5.167, de 21 de dezembro de 1965, regulamentada pelo Decreto n. 17.788, de 04 de fevereiro de 1966, e alterada pela Lei n. 13.435, de 05 de abril de 2010. A Companhia passou a operar de forma efetiva, a partir de 28 de março de 1966.

O Acionista Controlador da CORSAN é o Estado do Rio Grande do Sul, que detém 99,99% do capital votante e 91,56% do capital total e está vinculada a Secretaria Estadual de Habitação e Saneamento.

O objeto da Companhia é o de realizar a construção, operação, a exploração mercantil e a ampliação de instalações concernentes aos serviços públicos de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários; a realização de estudos, pesquisas e projetos no intuito do constante desenvolvimento de suas atividades operacionais; bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas permitidas por lei, concernentes à atividade de prestação de serviços de saneamento básico e participação em outras sociedades.

Utilizou-se como referência as Demonstrações Contábeis do ano de 2012, por serem as últimas publicadas quando do início da análise.

O número de municípios e/ou localidades em que as Companhias prestam serviço de esgotamento sanitário e/ou abastecimento de água estão indicados no Quadro 1.

Quadro 1 - Informações das Companhias analisadas

Companhia de saneamento	Número de municípios e/ou localidades atendidas*		
	2010	2011	2012
CASAN	202	204	202
CORSAN	315	322	320
SANEPAR	345	346	346
SABESP	364	363	363
CEDAE	64	64	64
COPASA	879	875	882

*Informações obtidas nas Notas Explicativas das Companhias

Fonte: elaborado pela autora

Cabe destacar que as localidades atendidas pela CASAN, no ano de 2010, correspondem a 197 (cento e noventa e sete) municípios e quatro distritos catarinenses e um município no estado do Paraná. Em 2011 o número de municípios catarinenses atendidos aumentou para 199 (cento e noventa e nove) e em 2012 a Companhia voltou a atender 197 municípios e três distritos catarinenses, além de um município paranaense.

O número de localidades atendidas pelas Companhias praticamente se manteve inalterado nos três anos analisados, sendo a COPASA a companhia com maior número de localidades atendidas e a CEDAE a com menor número de atendimentos, seguida pela CASAN.

1.4.4 Procedimento para Coleta e Análise dos Dados

Foram analisadas as Demonstrações Contábeis das Companhias de Saneamento Básico Estaduais, dos anos de 2010, 2011 e 2012, verificando se constam, nas Notas Explicativas das Companhias, as informações dos contratos de concessão exigidas pela ICPC 01.

A análise inicia-se no ano de 2010 por ser este o primeiro ano em que as empresas deveriam aplicar a ICPC 01.

As Notas Explicativas foram obtidas através do sítio eletrônico da CVM, através do *link* “Participantes do Mercado”, acessando “Companhias abertas” e em seguida “ITR, DFP, IAN, IPE e outras Informações”. O nome da Companhia foi digitado no campo de consulta para ter acesso às Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP).

Para verificar evidenciação das informações exigidas pela ICPC 01 nas Notas Explicativas das Companhias, utilizou-se o *Check-list* demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 - *Check-list* a ser aplicado nas Notas Explicativas das Companhias Estaduais de Saneamento Básico

Informações	Divulgação		
	Sim	Não	Parcial
1. Descrição do acordo contratual			
2. Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros:			
2.1. Período da concessão			
2.2 Data de reajuste nos preços			
2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados			
3. Natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:			
3.1 Direitos de uso de ativos especificados			
3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços			
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão			
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão			
3.5 Opção de renovação ou de rescisão			
3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas)			
4. Mudanças no contrato ocorridas durante o período			
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)			
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível			

Fonte: elaborado pela autora a partir da ICPC 01 e ICPC 17

Após a aplicação do *check-list* foi feita a análise e comparação das informações divulgadas pelas Companhias em cada item, sendo que a reclassificação da infraestrutura dos contratos de concessão, conforme determinação da ICPC 01, foi analisada em conjunto com o item 5 do *check-list* - Como o contrato de concessão foi classificado.

Por último, verificou-se o percentual de divulgação das informações exigidas pelas ICPC 01 e ICPC 17 de cada Companhia analisada.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

Os serviços considerados essenciais às necessidades humanas são denominados serviços públicos. Segundo Guimarães (2012, p. 87) “o serviço público consiste numa *prestação* administrativa de certa *utilidade* vocacionada à satisfação de necessidades essenciais (ligadas a valores fundamentais) [...]”

Para Mello (2012, p. 687):

Serviço Público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administradores, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Devido à sua importância o serviço público deverá ser prestado pelo poder público ou delegado a terceiros sob o regime de concessão ou permissão, conforme estabelece o artigo 175 da Constituição Federal do Brasil de 1988:

Art. 175. Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - a política tarifária;

IV – a obrigação de manter o serviço adequado.

Cabe ressaltar que a titularidade do serviço público pertence ao Estado, que poderá executá-lo ou repassar a prestação do serviço a terceiros, sob o regime de concessão.

A Lei n. 8.987/1995 regulamenta, disciplina e define a concessão de serviços públicos:

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

[...]

II – concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à

pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado.

De acordo com Mello (2012, p. 717), concessão de serviço público:

é o instituto através do qual o Estado atribui o exercício de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteradas unilateralmente pelo Poder Público, mas sob garantia contratual de equilíbrio econômico-financeiro, renumerado pela própria exploração do serviço, em geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço.

Portanto, concessão de serviço público é o ato no qual o poder público transfere a outrem, mediante contrato, a execução e prestação do serviço público, que será realizada por conta e risco do concessionário, por prazo determinado, mediante a cobrança de tarifas.

2.2 CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE SANEAMENTO BÁSICO

O serviço público de saneamento básico passou por mudanças significativas com a publicação da Lei Federal n. 11.445/2007, marco regulatório do setor de saneamento básico, e com o Decreto n. 7.217/2010 que a regulamentou.

O artigo 3º da Lei Federal n. 11.445/2007 define saneamento básico:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I – saneamento básico: conjunto de serviços, infraestrutura e instalações operacionais de:

a) abastecimento de água potável: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações necessárias ao abastecimento público de água potável, desde a captação até as ligações prediais e respectivos instrumentos de medição;

b) esgotamento sanitário: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento no meio ambiente;

c) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas;

d) drenagem e manejo das águas pluviais urbanas: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de drenagem urbana de águas pluviais, de transporte, detenção ou retenção para o amortecimento de vazões de cheias, tratamento e disposição final das águas pluviais drenadas nas áreas urbanas.

Sendo assim, saneamento básico é um conjunto de serviços que engloba abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos e drenagem e manejo de águas pluviais urbanas.

Apesar de não constar claramente na Constituição Federal a quem pertence a titularidade do serviço público de saneamento básico, a doutrina entende que pertence ao município.

Sobre o assunto, a Confederação Nacional dos Municípios, em sua Nota Técnica nº 01/2011 – Contratação dos serviços de saneamento básico, relata:

Outro aspecto que merece destaque é a titularidade dos serviços e seu respectivo exercício. Apesar de não existir o reconhecimento expresso na letra da lei, o entendimento consensual da doutrina sobre a matéria reconhece aos entes municipais a titularidade dos serviços de saneamento básico. Esse entendimento não é pacífico em relação aos integrantes de regiões metropolitanas, tendo em vista que a questão está sendo discutida no Supremo Tribunal Federal (STF), em sede da ADIn 1.842/RJ e da ADIn 2.077/BA.

Sobre a prestação do serviço público de saneamento básico o Decreto n. 7.217/2010 estabelece que:

Art. 38. O titular poderá prestar os serviços de saneamento básico:

- I – diretamente, por meio de órgão de sua administração direta ou por autarquia, empresa pública ou sociedade de economia mista que integre a sua administração indireta, facultado que contrate terceiros, no regime da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, para determinadas atividades;
- II- de forma contratada:
 - a) Indiretamente, mediante concessão ou permissão, sempre concedida de licitação na modalidade concorrência pública, no regime da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; ou
 - b) no âmbito de gestão associada de serviços públicos, mediante contrato de programa autorizado por contrato de consórcio público ou por convênio de cooperação entre entes federados, no regime da Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005; ou
- III – nos termos de lei do titular, mediante autorização a usuários organizados em cooperativas ou associações, no regime previsto no art. 10, § 1º, da Lei nº 11.445, de 2007, desde que os serviços se limitem a:
 - a) determinado condomínio; ou
 - b) localidade de pequeno porte, predominantemente ocupada por população de baixa renda, onde outra formas de prestação apresentem custos de operação e manutenção incompatíveis com a capacidade de pagamento dos usuários.

Parágrafo único. A autorização prevista no inciso III deverá prever a obrigação de transferir ao titular os bens vinculados aos serviços por meio de termo específico, com os respectivos cadastros técnicos.

Com a promulgação da Lei n. 11.445/2007 a prestação de serviço público de saneamento básico por empresas estaduais deve ser feito através da gestão associada, que é definida no artigo 2º, IX, do Decreto n. 7.217/2010:

Art. 2º Para os fins deste Decreto, consideram-se:

[...]

IX – gestão associada: associação voluntária de entes federados, por convênio de cooperação ou consórcio público, conforme disposto no art. 241 da Constituição;

[...]

A Lei n. 11.445/2007 exige que, quando delegada, a prestação do serviço público de saneamento básico ocorrerá através da celebração de contrato:

Art. 10. A prestação de serviços públicos de saneamento básico por entidade que não integre a administração do titular depende de celebração de contrato, sendo vedada a sua disciplina mediante convênios, termos de parceria ou outros instrumentos de natureza precária.

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo:

I – os serviços públicos de saneamento básico cuja prestação o poder público, nos termos de lei, autorizar para usuários organizados em cooperativas ou associações, desde que se limitem a:

a) determinado condomínio;

b) localidade de pequeno porte, predominantemente ocupada por população de baixa renda, onde outras formas de prestação apresentem custos de operação e manutenção incompatíveis com a capacidade de pagamento dos usuários;

II – os convênios e outros atos delegação celebrados até o dia 6 de abril de 2005.

§ 2º A autorização prevista no inciso I do § 1º deste artigo deverá prever a obrigação de transferir ao titular os bens vinculados aos serviços por meio de termo específico, com os respectivos cadastros técnicos.

Sobre a Lei n. 11.445/2007 Borelli (2010, p. 73) comenta que:

Destaque-se que uma das evoluções trazidas pela lei se situa na exigência de celebração de contrato como requisito para a prestação de serviços por entidade que não integre a administração do titular (art. 10). Não mais serão utilizados os convênios e outros instrumentos precários que tanto influenciaram historicamente a gestão do setor. Os convênios foram o principal instrumento de relacionamento entre as empresas estaduais de saneamento e os Municípios, muitos dos quais ainda se encontram em vigor.

Portanto, para que o convênio de cooperação entre as empresas estatais de saneamento e os municípios tenha validade é necessária a celebração do contrato de programa, conforme previsto no artigo 13 da Lei n. 11.107/2005:

Art. 13. Deverão ser constituídas e reguladas por contrato de programa, como condição de sua validade, as obrigações que um ente da Federação constituir para com outro ente da Federação ou para com consórcio público no âmbito de gestão associada em que haja a prestação de serviços públicos ou a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal ou de bens necessários à continuidade dos serviços transferidos.

§ 1º O contrato de programa deverá:

I – atender à legislação de concessões e permissões de serviços públicos e, especialmente no que se refere ao cálculo de tarifas e de outros preços públicos, à de regulação dos serviços a serem prestados; e

II – prever procedimentos que garantam a transparência da gestão econômica e financeira de cada serviço em relação a cada um de seus titulares.

§ 2º No caso de a gestão associada originar a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos, o contrato de programa, sob pena de nulidade, deverá conter cláusulas que estabeleçam:

I – os encargos transferidos e a responsabilidade subsidiária da entidade que os transferiu;

II – as penalidades no caso de inadimplência em relação aos encargos transferidos;

III – o momento de transferência dos serviços e os deveres relativos a sua continuidade;

IV – a indicação de quem arcará com o ônus e os passivos do pessoal transferido;

V – a identificação dos bens que terão apenas a sua gestão e administração transferidas e o preço dos que sejam efetivamente alienados ao contratado;

VI – o procedimento para o levantamento, cadastro e avaliação dos bens reversíveis que vierem a ser amortizados mediante receitas de tarifas ou outras emergentes da prestação dos serviços.

§ 3º É nula a cláusula de contrato de programa que atribuir ao contratado o exercício dos poderes de planejamento, regulação e fiscalização dos serviços por ele próprio prestados.

§ 4º O contrato de programa continuará vigente mesmo quando extinto o consórcio público ou o convênio de cooperação que autorizou a gestão associada de serviços públicos.

§ 5º Mediante previsão do contrato de consórcio público, ou de convênio de cooperação, o contrato de programa poderá ser celebrado por entidades de direito público ou privado que integrem a administração indireta de qualquer dos entes da Federação consorciados ou conveniados.

Assim, diferentemente do que ocorria antes da promulgação das Leis ns. 11.107/2005 e 11.445/2007, não se admite mais que a delegação da prestação dos serviços para órgão ou entidade pertencente a outro ente federado seja outorgada por instrumento de convênio administrativo, ou somente pelo próprio convênio de cooperação previsto na primeira dessas Leis. O contrato de programa se faz obrigatório.

2.3 BENS REVERSÍVEIS

O artigo 23 da Lei n. 8.987/1995 relaciona as cláusulas essenciais do contrato de concessão, dentre elas as relativas aos bens reversíveis e aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso (incisos X e XI).

Segundo Ribeiro (2011, p. 179):

Designa-se por bens reversíveis o conjunto de bens que (a) são indispensáveis para a continuidade da prestação do serviço; e que, por isso, (b) devem ser transferidos do parceiro privado para o Poder Concedente por ocasião da extinção do contrato de concessão comum ou PPP.

Devido ao seu caráter essencial, o serviço público não pode ser interrompido ao término do contrato de concessão. Portanto, os bens sem os quais se torna inviável a prestação dos serviços, chamados de bens reversíveis, devem retornar ou ser transferidos ao poder concedente no final do contrato. É o que determina o artigo 35, § 1º da Lei n. 8.987/1995:

Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I – advento do termo contratual;

II – encampação;

III – caducidade;

IV – rescisão;

V – anulação; e

VI – falência ou extinção da empresa concessionária e falecimento ou incapacidade do titular, no caso de empresa individual.

§ 1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato. (grifo nosso)

Sobre a reversão dos bens, Mello (2012, p. 770) discorre que:

A razão principal da reversão reside precisamente nisto, a saber: dado o caráter público do serviço, isto é, atividade havida como de extrema relevância para a comunidade, sua paralisação ou suspensão é inadmissível, por ofensiva a valores erigidos socialmente como de superior importância. O Poder Público, como guarda e responsável pela defesa dos interesses públicos, não pode permitir que estes sejam sacrificados ou postergados em nome de objetivos ou interesses particulares, individuais. Por isso, é assente na doutrina o princípio da *continuidade do serviço público*, o qual supõe a *reversão* como meio de dar seguimentos à prestação da atividade, quando extinta a concessão do serviço.

Extinta a concessão, a reversão dos bens necessários à continuidade dos serviços ocorrerá mediante a indenização dos valores não amortizados ou depreciados dos investimentos realizados, conforme preceitua o artigo 36 da Lei 8.987/1995.

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.

Com relação aos bens reversíveis Justen Filho (2005, p. 570) comenta que:

A reversão não se faz gratuitamente. Como regra, o valor dos bens reversíveis é amortizado no curso do prazo da concessão. As tarifas são fixadas em valor que permita não apenas remunerar o concessionário pelo custo operacional do serviço mas por todas as despesas necessárias. Mais ainda, as tarifas deverão ser calculadas de modo a amortizar o valor dos bens empregados pelo particular e que serão ou consumidos na prestação do serviço ou integrados no domínio público ao final do prazo. Também sob esse ângulo é relevante a identificação prévia dos bens reversíveis: somente assim será possível determinar o valor dos bens e fixar tarifas aptas a propiciar a amortização de seu valor. [...] Como é lógico, a perspectiva de indenização é muito maior quando a extinção da concessão der-se antes do término do prazo originalmente previsto para a concessão.

Reforça-se, portanto, que a indenização a ser paga ao concessionário dos investimentos realizados nos bens reversíveis só ocorrerá caso não tenham sido completamente amortizados ou depreciados até a extinção da concessão.

Quanto à amortização e à depreciação dos investimentos realizados em bens reversíveis, Ribeiro (2011, p. 183) comenta que:

Os investimentos feitos pelo parceiro privado tanto na aquisição de novos bens, quanto na substituição de bens que lhe foram transferidos, ou ainda na melhoria de bens de propriedade da entidade governamental ou de empresa estatal, têm que ser ou completamente amortizados (em regra, no caso de bens incorpóreos) ou completamente depreciados (geralmente no caso de bens corpóreos) ao longo do contrato, ou objeto de indenização quando da extinção do contrato, pelo valor não amortizado ou não depreciado. De qualquer modo, especialmente em relação aos bens reversíveis, é preciso haver acompanhamento pelo Poder Concedente da sua depreciação e amortização, eis que elas podem gerar indenização ao final do contrato.

Como pode ser visto, o controle dos bens reversíveis, da sua amortização e/ou depreciação é de suma importância para o cálculo de eventual indenização na extinção da concessão.

A Lei n. 11.445/2007, marco regulatório do saneamento básico, estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico e prevê que:

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.

Com o advento desta Lei, cabe às agências reguladoras fiscalizar os investimentos realizados em bens reversíveis, sua amortização e depreciação.

2.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Ao final de cada exercício social, as empresas são obrigadas a elaborar as demonstrações contábeis, também denominadas de demonstrações financeiras, exigidas pela Lei n. 6.404/1976.

O Pronunciamento Técnico CPC 26 define demonstrações contábeis como:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

As demonstrações contábeis são um conjunto de relatórios que expressam a situação patrimonial da empresa, auxiliando assim os diversos usuários no processo de tomada de decisões.

O artigo 176 da Lei n. 6.404/1976 relaciona as demonstrações que devem ser divulgadas ao final de cada exercício:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II- demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

[...]

§4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

A divulgação da Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração do Valor Adicionado foi mais uma das alterações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007.

A finalidade das demonstrações contábeis é delineada no item 9 do CPC 26:

9. 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 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.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

As informações que não podem ser divulgadas nas demonstrações contábeis são incluídas nas notas explicativas, parte integrante das demonstrações. Segundo o CPC 26, as notas explicativas:

contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A Lei n. 11.941/2009 alterou a redação do § 5º, artigo 176 da Lei n. 6.404/76 que trata das informações que devem constar nas notas explicativas, explicitando:

Art. 176 [...]

§ 5º As notas explicativas devem:

- I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV – indicar:
 - a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos da depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e

- dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Portanto, é nas notas explicativas que são divulgadas as principais informações referentes aos contratos de concessão (ou de programa) de prestação de serviço público.

2.5 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E O COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil iniciou com a promulgação das Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009 que alteraram e revogaram dispositivos da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), atualizando a legislação societária brasileira e possibilitando a convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais de contabilidade.

Segundo Antunes et al. (2012, p. 8):

O movimento visando à adoção das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil pode ser explicado por diversos aspectos. Dentre eles, destacam-se a redução das taxas inflacionárias e a expansão do mercado de capitais, aumentando a importância da informação contábil como subsídio para as decisões de investimentos, créditos, financiamentos etc. Entretanto, as diferenças entre as práticas contábeis locais e internacionais/norte-americanas mostraram-se um problema para fomentar tais investimentos no país. Assim sendo, o Brasil passou a adotar as IFRS – as normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, entidade do setor privado, independente, criada em 1973 para estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade, com sede em Londres, constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, inclusive do Brasil.

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é o organismo internacional responsável pela edição e atualização das normas internacionais de contabilidade, atualmente denominadas *International Financial Reporting Standards* – IFRS, as quais são utilizadas por mais de 140 países do mundo.

Sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade, Antunes, Antunes e Penteado (2007, p. 3) discorrem que:

A adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas mundiais está associada a benefícios econômicos concretos na forma de atração de maior volume de investimentos, uma vez que o processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado. Entende-se que, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas – qualidades primordiais às boas práticas de governança corporativa –, menor será o risco percebido por um investidor à sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas.

No Brasil, foi criado em 2005, através da Resolução nº 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que, conforme o artigo 3º da Resolução, tem como objetivo:

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

Segundo Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012, p. 113):

O trabalho do CPC consiste em estudar as normas internacionais de contabilidade, traduzi-las e, caso haja alguma divergência com as leis brasileiras, adequá-las. Após esse procedimento, o CPC coloca as normas em audiência pública para que o mercado (Ministérios do Governo Federal, Agências Reguladoras Federais, Conselhos Regionais de Contabilidade, Associações de Classe, Faculdades, Companhias Abertas, Empresas de Auditoria Independente, Professores, Contadores, Economistas, Alunos, entre outras pessoas interessadas) possa avaliá-las e sugerir melhorias.

O CPC é um comitê autônomo formado por representantes de seis entidades:

1. Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);

2. Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional);
3. Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa);
4. Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
5. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi); e
6. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Também são sempre convidados a participar dos trabalhos do CPC os representantes dos seguintes órgãos: Banco Central do Brasil (Bacen), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

O CPC emite Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações, sendo que os Pronunciamentos são obrigatoriamente submetidos a audiências públicas. Até o momento, já foram emitidos 46 Pronunciamentos Técnicos (denominados CPCs), 18 Interpretações Técnicas (denominadas ICPCs) e 6 Orientações Técnicas (denominadas OCPCs).

O foco de análise da presente pesquisa é a Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, mais precisamente a parte que trata das informações dos Contratos de Concessão que devem constar nas Notas Explicativas das empresas. Esse tópico foi segregado em 2011 e transformado na Interpretação Técnica ICPC 17 – Contratos de Concessão: Evidenciação.

2.6 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 01 – CONTRATOS DE CONCESSÃO

A Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão foi elaborada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis a partir da IFRIC 12 – *Service Concession Arrangements*, emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), sendo aprovada em 6 de novembro de 2009. Esta interpretação orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessão de serviços públicos a entidades privadas e é aplicável caso:

- (a) o concedente controle ou regulamente quais serviços o concessionário deve prestar com a infraestrutura, a quem os serviços devem ser prestados e o seu preço; e

(b) o concedente controle – por meio de titularidade, usufruto ou de outra forma – qualquer participação residual significativa na infraestrutura no final do prazo de concessão.

A Interpretação aplica-se tanto à infraestrutura construída ou adquirida junto a terceiros pelo concessionário, quanto a já existente, que o concedente repassa durante o prazo contratual ao concessionário para o cumprimento do contrato de prestação de serviços.

Através da Deliberação CVM n. 611/2009, de 22 de dezembro de 2009, a Comissão de Valores Mobiliários tornou obrigatória, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 01, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

Uma das principais alterações trazidas pela ICPC 01 refere-se à contabilização da infraestrutura vinculada à concessão. A infraestrutura deixa de ser contabilizada no ativo imobilizado do concessionário porque não ocorre através do contrato de concessão a transferência do direito de controle, muito menos de propriedade, do uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem apenas o direito de operar a infraestrutura, conforme condições estabelecidas no contrato, que será revertida ao poder concedente no final da concessão.

A Orientação OCPC 05 – Contratos de Concessão foi emitida pelo CPC com o intuito de esclarecer aspectos contábeis da adoção da ICPC 01 sendo direcionada para as concessões de rodovia, ferrovia e energia elétrica. Entretanto, pode ser utilizada por similaridade ou analogia, no que for cabível para as demais concessões.

Com relação à infraestrutura do contrato de concessão a OCPC 05, em seu item 11, ressalta que:

o contrato de concessão não representa um direito de uso sobre a infraestrutura, como no caso de arrendamento, já que o poder concedente mantém o controle sobre ela. O concessionário tem sim um direito que é representado pelo acesso à infraestrutura para prover o serviço público em nome do poder concedente, nos termos do contrato. Assim, se e quando reconhecido, o ativo é um ativo intangível (nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 04) e/ou um ativo financeiro. Neste último caso somente é registrado um ativo financeiro no caso em que representa, de fato, direito contratual de receber caixa ou outro ativo financeiro, nos termos dos Pronunciamentos Técnico CPCs 38 e 39.

Assim, o concessionário passará a registrar o direito à utilização da infraestrutura essencial à prestação do serviço público como um ativo financeiro ou intangível, conforme a maneira que este é remunerado.

O Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível define ativo intangível como ativo não monetário, identificável, que não possui substância física, controlável e gerador de benefícios econômicos futuros.

Já a definição de ativo financeiro está contida no CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

Ativo Financeiro é qualquer ativo que seja:

- (a) caixa;
- (b) título patrimonial de outra entidade;
- (c) direito contratual:
 - (i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade; ou
 - (ii) de trocar ativos ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade;
- (d) contrato que será ou poderá vir a ser liquidado em títulos patrimoniais da própria entidade e que seja:
 - (i) um instrumento financeiro não derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável dos seus próprios títulos patrimoniais; ou
 - (ii) um instrumento financeiro derivativo que será ou poderá ser liquidado por outro meio que não a troca de montante fixo em caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de seus próprios títulos patrimoniais. Para esse propósito os títulos patrimoniais da própria entidade não incluem instrumentos que são contratos para recebimento ou entrega futura de títulos patrimoniais da própria entidade.

Sendo assim, o direito será registrado como ativo financeiro quando o concessionário for remunerado pelo poder concedente e o contrato estabelecer que existe direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro pelos investimentos a serem realizados, conforme previsto no item 16 da ICPC 01:

O concessionário deve reconhecer um ativo financeiro à medida em que tem o direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro do concedente pelos serviços de construção; o concedente tem pouca ou nenhuma opção para evitar o pagamento, normalmente porque o contrato é executável por lei. O concessionário tem o direito incondicional de receber caixa se o concedente garantir em contrato o pagamento (a) de valores preestabelecidos ou determináveis ou (b) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência.

E será reconhecido como ativo intangível se o concessionário for remunerado pelos usuários dos serviços públicos, pelo fato de obter o direito de cobrá-los por um determinado preço e período pela utilização do serviço público, conforme estabelecido no contrato com o poder concedente. É o que prevê o item 17 da ICPC 01:

O concessionário deve reconhecer um ativo intangível à medida em que recebe o direito (autorização) de cobrar os usuários dos serviços públicos. Esse direito não constitui direito incondicional de receber caixa porque os valores são condicionados à utilização do serviço pelo público.

Há ainda a possibilidade de o concessionário ser remunerado pelo poder concedente e pelos usuários dos serviços públicos. Neste caso, a ICPC 01 define em seu item 18 que:

Se os serviços de construção do concessionário são pagos parte em ativo financeiro e parte em ativo intangível, é necessário contabilizar cada componente da remuneração do concessionário separadamente. A remuneração recebida ou a receber de ambos os componentes deve ser inicialmente registrada pelo seu valor justo recebido ou a receber.

A respeito disso, a Orientação OCPC 05 – Contratos de Concessão esclarece que:

19. Nos casos em que os investimentos efetuados pelo concessionário é, em parte, remunerado pelos usuários do serviço público e em parte pelo poder concedente, seja com base na previsão contratual à indenização ao final da concessão ou complementação de receita no seu decorrer, está-se diante de um modelo híbrido: parte ativo intangível e parte ativo financeiro, onde o reconhecimento deste último é dependente da confiabilidade de sua estimativa e de representar direito incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro.

Portanto, dependendo da forma como o concessionário for remunerado, o registro será feito no ativo financeiro, no ativo intangível ou até mesmo nos dois, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 - Representação das situações geradoras de ativos reconhecidos pelas concessionárias

Mecanismos de pagamento	Ativo a reconhecer pelo concessionário
Concedente paga um valor fixo ao concessionário.	ATIVO FINANCEIRO
Concedente (ou usuários normais) paga um valor que varia em função da utilização da infraestrutura.	ATIVO INTANGÍVEL
Concedente (ou usuários) paga um valor variável em função da demanda da infraestrutura e também um valor fixo estabelecido em contrato.	ATIVO FINANCEIRO E INTANGÍVEL

Fonte : Brugni, Rodrigues e Cruz (2011, p. 7)

O ativo financeiro e o ativo intangível são demonstrados no Balanço Patrimonial das Companhias, dentro do grupo do ativo, nos subgrupos ativo circulante ou não circulante, conforme orienta o CPC 26 :

54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, no mínimo, as seguintes contas:

[...]

(d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);

[...]

(j) intangível;

[...]

67. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Portanto, os valores dos bens vinculados à concessão, classificados como ativo intangível, aparecem no Balanço Patrimonial no Ativo Não Circulante, no grupo Ativo Intangível. E os valores referentes às indenizações a serem pagas pelo poder concedente, decorrentes de investimentos em bens reversíveis não amortizados, serão registrados no Ativo Não Circulante, no grupo Ativo Financeiro, pois serão realizados a longo prazo.

Inicialmente, a ICPC 01 tratava nos itens 28 a 30 sobre a apresentação e divulgação das informações dos contratos de concessão a serem prestadas ao final de cada período, que corresponde ao conteúdo da interpretação SIC 29, emitida pelo IASB.

Visando alinhar os documentos emitidos pelo CPC aos emitidos pelo IASB, o ICPC 01 foi revisado, para que as informações referentes à evidenciação dos contratos de concessão fossem segregadas e incluídas em uma nova norma, a Interpretação Técnica ICPC 17.

Sobre a revisão do ICPC 01 e criação do ICPC 17 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, na abertura da audiência pública n. 10/2011, fez a seguinte observação:

Ressaltamos que quando da emissão por este CPC da primeira versão da ICPC 01, cuja correlação com as normas internacionais de contabilidade é a IFRIC 12, foi incorporado no seu texto o conteúdo da SIC 29, emitida pelo IASB, e que também se refere a evidenciação de contratos de concessão.

A presente proposta de revisão da ICPC 01 contempla:

(a) Segregação em uma Interpretação Técnica à parte da correlação com a SIC 29, a qual estamos denominando de ICPC 17, visando deixar mais alinhada a correlação entre os documentos emitidos por este CPC e aqueles emitidos pelo IASB;

(b) alterações feitas pelo próprio IASB após a aprovação do último documento, tomando-se por base o BV 2011 – *Consolidated without early application (Blue Book)*; e

(c) certas compatibilizações de texto visando não deixar dúvidas que a intenção da Interpretação é produzir os mesmos reflexos contábeis que a aplicação das IFRS.

Portanto, com a revisão da ICPC 01, a evidenciação dos contratos de concessão passou a ser abordada pela ICPC 17.

2.7 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 17 – CONTRATOS DE CONCESSÃO: EVIDENCIAÇÃO

Em 2 de dezembro de 2011, o CPC emitiu e aprovou a Interpretação Técnica ICPC 17 – Contratos de Concessão: Evidenciação, elaborada a partir da SIC 29 – *Disclosure – Service Concession Arrangements*, emitida pelo IASB. Na mesma data o CPC emitiu e aprovou a Interpretação Técnica ICPC 01 (R1), agora revisada, com base no conteúdo da IFRIC 12.

A ICPC 17 “diz respeito a que tipo de informação deve ser prestada nas notas explicativas que acompanham as demonstrações contábeis do concessionário e do concedente”.

Estas informações constavam da ICPC 01 e foram segregadas para esta nova interpretação a fim de alinhar os documentos emitidos pelo CPC aos emitidos pelo IASB.

O Quadro 4 compara o conteúdo da primeira edição da ICPC 01, que trata da evidenciação dos contratos de concessão, com o conteúdo segregado através da ICPC 17. Os termos alterados foram destacados, sendo que os termos tachados referem-se à redação original do ICPC 01 e excluídos do ICPC 17 e o termos sublinhados foram alterados/incluídos com a edição do ICPC 17.

Quadro 4 - Comparação do conteúdo da ICPC 01 com o conteúdo segregado para a ICPC 17

<p>28-6. Todos os aspectos de contrato de concessão devem ser considerados para determinar as divulgações e notas adequadas <u>adequadas nas notas explicativas</u>. O concessionário e o concedente deve <u>devem</u> divulgar o seguinte <u>que segue</u> ao fim <u>final</u> de cada período de reporte:</p>
(a) descrição do contrato <u>acordo contratual</u> ;
(b) termos significativos do contrato que possam afetar o <u>valor montante</u> , o <u>prazo período de ocorrência</u> e a certeza dos fluxos de caixa futuros (por exemplo, período da concessão, datas de reajustes nos preços e bases sobre as quais o reajuste ou revisão <u>renegociação</u> serão determinados);
(c) natureza e extensão (por exemplo, quantidade, prazo período de ocorrência ou <u>valor montante</u> , conforme o caso) de:
(i) direitos de uso de ativos especificados;
(ii) obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços;
(iii) obrigações para adquirir ou construir itens da infra-estrutura <u>infraestrutura</u> da concessão;
(iv) obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão;
(v) opção de renovação ou de rescisão; e
(vi) outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas);
(d) mudanças no contrato ocorridas durante o período;
(e) como o contrato de concessão foi classificado. :- ativo financeiro e/ou ativo intangível.
<p>29-6A. O concessionário deve divulgar o total da receita e <u>dos</u> lucros ou prejuízos reconhecidos no período decorrentes da <u>pela</u> prestação de serviços de construção em troca de ativo financeiro ou ativo intangível.</p>
<p>30-7. As divulgações requeridas de acordo com os itens 28 e 29 <u>o item 6</u> desta Interpretação devem ser feitas para cada contrato de concessão individual ou para cada classe de contratos de concessão. Uma classe é o agrupamento de contratos de concessão envolvendo serviços de natureza similar (por exemplo, arrecadação de pedágio, serviços de telecomunicações e tratamento de água).</p>

Fonte: elaborado pela autora

A revisão da ICPC 01 e a criação da ICPC 17 consistiram, basicamente, na segregação da norma, não ocorrendo alterações significativas, apenas inclusão, alteração ou exclusão de termos com relação à redação anterior.

A CVM tornou também obrigatória, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) Contrato de Concessão e a Interpretação Técnica ICPC 17 Contrato de Concessão: Evidenciação, através da Deliberação CVM n. 677/2011, de 13 de dezembro de 2011, para os exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2011.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados e analisados os resultados obtidos com a aplicação do *check-list* nas Notas Explicativas das Companhias de Saneamento Básico dos estados das regiões Sul e Sudeste do Brasil, com exceção da Companhia de Saneamento do Estado do Espírito Santo.

3.1 ADERÊNCIA ÀS ICPCS 01 E 17

O resultado da aplicação do *check-list* nas Notas Explicativas dos anos de 2010, 2011 e 2012 das Companhias de Saneamento analisadas (CORSAN, CASAN, SANEPAR, SABESP, CEDAE E COPASA), com o intuito de verificar a evidenciação das informações exigidas na Interpretação ICPC 01 e/ou ICPC 17, é demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 – Resultado do *check-list* aplicado nas Companhias Estaduais de Saneamento Básico

Informações	Divulgação																	
	CASAN			CORSAN			SANEPAR			SABESP			CEDAE			COPASA		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
1. Descrição do acordo contratual	S	S	S	P	P	P	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
2. Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros:																		
2.1. Período da concessão	S	P	P	N	N	P	P	P	P	P	P	P	S	S	S	P	P	P
2.2 Data de reajuste nos preços	S	S	S	N	N	N	N	P	P	N	N	N	N	N	N	N	N	N
2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados	P	P	P	N	N	N	N	P	P	N	N	N	N	N	N	S	S	N
3. Natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:																		

Continua...

...continuação.

Quadro 5 – Resultado do *check-list* aplicado nas Companhias Estaduais de Saneamento Básico

Informações	Divulgação																		
	CASAN			CORSAN			SANEPAR			SABESP			CEDAE			COPASA			
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012	
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços	S	S	S	P	P	P	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	S	S	S	S	S	S	N	N	N	S	S	S	N	N	N	S	S	S	S
3.5 Opção de renovação ou de rescisão	P	N	N	P	P	P	P	S	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	S
3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas)	S	S	S	N	N	N	S	S	S	N	N	N	N	N	N	S	S	S	S
4. Mudanças no contrato ocorridas durante o período	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	N	S	S	S	S	S	N	P	P	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	N	N	N	P	P	P	N	N	N	P	P	S	N	N	N	P	P	P	P

Legenda: S - sim, N - não, P - Parcial

Fonte: elaborado pela autora

O resultado de cada item do *check-list* será comentado, individualmente, a seguir.

3.1.1 Descrição do Acordo Contratual – item 1

A ICPC 17 estabelece que as informações a serem divulgadas nas notas explicativas devem ser feitas para cada contrato de concessão individual ou para cada classe de contrato de concessão. É considerado como classe o agrupamento de contratos de concessão envolvendo serviços de natureza similar, como é o caso do serviço de tratamento de água e esgoto sanitário.

As informações prestadas nas notas explicativas analisadas foram realizadas por classe de contrato de concessão. Portanto, apresentam uma descrição geral dos contratos de prestação de serviço público de abastecimento de água e esgotamento sanitário.

Quando a companhia divulgou informações mais detalhadas de pelo menos um dos contratos de concessão, o item foi considerado como atendido, quando apresentou apenas a descrição geral, atendimento parcial.

Com exceção da CORSAN, todas as companhias divulgaram informações de pelo menos um dos contratos de concessão municipal.

3.1.2 Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros – item 2

Os termos significativos do contrato foram divididos em três subitens: período da concessão, data de reajuste nos preços e bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados.

3.1.2.1 Período da concessão – item 2.1

A maioria das companhias divulgou apenas o prazo médio da concessão, atendendo parcialmente a Interpretação.

A CASAN foi a única Companhia a informar o período de concessão (data de início e término) de todos os municípios em que presta serviços públicos de esgoto e abastecimento de água, mas apenas nas notas explicativas do ano de 2010. Nos anos seguintes, a empresa divulgou apenas o prazo médio das concessões.

Apesar de não relacionar todos os municípios em que possui contrato de concessão, a CEDAE elencou os principais, informando ano de início e fim do contrato, sendo 48 municípios nas notas explicativas de 2010 e 55 nas notas explicativas de 2011 e 2012.

A COPASA listou as vinte maiores concessões nas notas explicativas dos três anos relacionados. Porém, informou apenas o ano de vencimento da concessão.

Só foi possível identificar o prazo médio das concessões da CORSAN, nas notas explicativas de 2012, através da tabela que demonstra a forma de cálculo da amortização que, quando é realizada pelo prazo da concessão, utiliza o prazo médio de 25 anos.

O prazo médio ou o período de anos das concessões das Companhias analisadas está demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 - Período das concessões das Companhias de Saneamento das regiões Sul e Sudeste

Companhia	Prazo médio ou período da concessão
CORSAN	25 anos
CASAN	30 anos
SANEPAR	entre 20 e 30 anos
SABESP	30 anos
CEDAE	30 anos
COPASA	entre 30 a 99 anos

Fonte: elaborado pela autora

O prazo médio dos contratos de concessão de serviço público de esgotamento sanitário e fornecimento de água potável das empresas analisadas é de 30 anos.

3.1.2.2 Data de reajuste nos preços – item 2.2

A CASAN foi a única Companhia que divulgou a data do reajuste nos preços das tarifas, nos três anos analisados.

A SANEPAR informou a data do reajuste, porém, na nota explicativa do ano anterior ao do aumento. Nas notas explicativas do ano de 2011, informou a data de reajuste do ano de 2012 e nas notas explicativas do ano de 2012, a data de reajuste do ano de 2013. As demais companhias não divulgaram esta informação.

3.1.2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados – item 2.3

A CASAN e a SANEPAR divulgaram apenas o percentual do reajuste. Já as notas explicativas da COPASA dos anos de 2010 e 2011 preveem que o reajuste terá como base a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da Companhia, considerando tanto os investimentos efetuados como sua estrutura de custos e despesas. As outras companhias não indicaram a base de reajuste.

3.1.3 Natureza e extensão de direitos e obrigações (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) – item 3

O item 3 foi dividido em seis subitens, conforme a ICPC 01 e/ou ICPC 17: direitos de uso de ativos especificados, obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços, obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão, obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão, opção de renovação ou rescisão e outros direitos e obrigações.

3.1.3.1 Direitos de uso de ativos especificados – item 3.1

Este item refere-se à utilização dos ativos vinculados a concessão. O contrato de concessão e/ou programa prevê o direito de uso pelas Companhias da estrutura necessária à prestação dos serviços públicos. Entretanto, nenhuma das companhias divulgou o direito de uso de ativos especificados.

3.1.3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços – item 3.2

O objeto dos contratos de concessão firmados entre as Companhias e os municípios é especificado nas notas explicativas: prestação de serviço público de esgotamento sanitário e/ou abastecimento de água. Nos casos em que as companhias detalharam os serviços a serem prestados, em pelo menos um município, foi considerado que as informações foram divulgadas. Atendimento parcial nos casos em que divulgou de forma geral.

Apenas a CORSAN não divulgou os serviços a serem prestados em pelo menos um dos municípios de forma detalhada.

3.1.3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão – item 3.3

Nenhuma das companhias analisadas divulgou suas obrigações de construção de itens da infraestrutura da concessão em função dos contratos firmados.

3.1.3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão – item 3.4

Este item trata da reversão dos bens vinculados a concessão quando do término do contrato e do direito das Companhias de receberem indenizações em função dos investimentos realizados e não amortizados nos bens reversíveis até o final da concessão.

A SANEPAR, a CEDAE e a SABESP não contém registros de direito de receber indenização, ao final do prazo dos contratos de concessão, no ativo financeiro da companhia.

A CEDAE opta por não reconhecer o direito, pois entende que tais contratos serão renegociados e, neste caso, a Companhia não terá direito à indenização.

A grande maioria dos contratos de concessão de serviço da Companhia firmados com os municípios são regulados por acordos de concessão de serviço, nos quais a Companhia tem o direito de receber, ao fim do contrato, um pagamento equivalente ao saldo residual dos ativos intangíveis de concessão, (que historicamente se opera através de renovação das concessões) que nesse caso, é amortizado de acordo com a vida útil dos respectivos bens tangíveis, quais sejam: infraestruturas de água e esgoto 2%; equipamentos 10%; equipamentos de transportes 20%; móveis e utensílios 10% e outros ativos 4%. No entanto, o direito de receber caixa previsto nos contratos de concessão não é incondicional, pois, em todos os contratos, existe a opção de prorrogação do prazo ao final da concessão por parte dos municípios. Dessa forma, a Companhia não reconhece em seu Balanço Patrimonial qualquer ativo financeiro relacionado às indenizações futuras. (Notas Explicativas CEDAE, 2012)

A SABESP considera “que nenhum dos contratos de concessão tenha recebíveis que atendam ao critério de reconhecimento de ativos financeiros.” Entretanto, registra no ativo não-circulante, “Indenizações a receber”, os valores a receber dos municípios de Diadema e Mauá como indenização pela retirada unilateral das concessões de serviço de água e esgoto da Companhia em 1995. Naquele momento, a Companhia reclassificou os saldos do imobilizado relacionados

aos ativos utilizados naqueles municípios para o ativo não circulante (indenizações a receber).

A CASAN relaciona as indenizações dos investimentos em bens reversíveis, ainda não depreciados ou amortizados, a serem recebidas dos municípios em função do término do contrato de concessão, registrados no Ativo Financeiro (Não Circulante), conforme Tabela 2. Cabe destacar que as indenizações têm sido pleiteadas através de ações Judiciais.

Tabela 2 - Indenizações a receber dos municípios, pela CASAN, referente aos investimentos em bens reversíveis

<u>Ativos financeiros</u>	<u>Saldo Contábil em 31/12/2011</u>	<u>12,5% a.a.</u>	<u>Nº anos</u>	<u>Ajustes em 2011 e 2012</u>	<u>Saldo Contábil em 31/12/2012</u>
Balneário Camboriú	6.135	3.068	7	21.473	3.067
Balneário Gaivota	967	138	2	276	829
Camboriú	1.239	620	7	4.337	619
Campo Erê	573	82	2	164	491
Canelinha	853	142	3	427	711
Capivari de Baixo	120	17	2	34	103
Corupá	639	107	3	320	532
Fraiburgo	553	276	7	1.934	277
Garuva	469	59	1	59	410
Guaramirim	2.909	970	6	5.818	1.939
Içara	2.970	1.485	7	10.395	1.485
Itajaí	4.503	2.251	7	15.759	2.252
Itapema	1.023	512	7	3.581	511
Itapoá	940	313	6	1.880	627
Joinville	31.750	15.875	7	111.126	15.875
Lages	21.204	10.602	7	74.215	10.602
Massaranduba	751	107	2	215	644
Meleiro	241	48	4	193	193
Navegantes	1.939	969	7	6.786	970
Palhoça	4.722	1.574	6	9.444	3.148
Papanduva	229	114	7	801	115
Penha	6.337	792	1	792	5.545
Porto Belo	4.108	587	2	1.174	3.521
Presidente Getúlio	1.119	186	3	559	933
São João Batista	480	240	7	1.681	240
Schroeder	517	173	6	1.035	344
Sombrio	1.304	435	6	2.608	869
Timbó	1.085	543	7	3.799	542
Três Barras	675	97	2	193	578
Tubarão	2.602	1.301	7	9.106	1.301
Total	102.957	43.682		290.184	59.275

Fonte: Notas Explicativas CASAN, 2012

3.1.3.5 Opção de renovação ou de rescisão – item 3.5

A maior parte das Companhias prevê que os contratos que estão em negociação serão renovados. A CEDAE relacionou nas Notas Explicativas dos três anos analisados, os municípios que se encontram em fase de negociação.

Além de prever a renovação dos contratos que estão vencidos, a COPASA informou, nas notas explicativas de 2012, que foi realizada a assinatura de renovação do contrato de concessão de prestação de água e assunção da prestação de serviços de esgotamento sanitário com o Município de Sabará, em 28 de dezembro de 2012.

Nas notas explicativas de 2011 a SANEPAR informou a assinatura do Contrato de Programa com Prefeitura Municipal de Rio Branco do Sul, em 30 de novembro de 2011, pelo prazo de 30 anos e divulgou no item “Eventos Subsequentes” a renovação das concessões, através de Contrato de Programa, em 04 de janeiro de 2012, com os municípios de São Tomé, Marmeleiro e Santa Izabel do Oeste.

A CASAN informou apenas nas notas explicativas de 2010 que prevê a renovação ou prorrogação dos contratos vencidos.

3.1.3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas) – item 3.6

A CASAN divulgou nas notas explicativas dos três anos analisados a obrigação relacionada ao convênio de cooperação associada em saneamento básico, celebrado em 18 de julho de 2007 com a Prefeitura Municipal de Florianópolis, em que a Companhia compromete-se a “repassar, mensalmente, ao Fundo Municipal de Saneamento, os seguintes percentuais da arrecadação bruta mensal da Companhia no município: 5%, 4%, 3%, 2% e 1% durante os anos de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente”.

A SANEPAR divulgou nas notas explicativas dos anos analisados a obrigação referente ao contrato de concessão onerosa com o município de Curitiba para exploração de serviços públicos de abastecimento de água e de coleta, remoção e tratamento de esgoto sanitário, assinado em 06 de dezembro de 2001, pelo prazo de 30 anos. “Com base neste contrato, foi fixado o montante a ser pago pela

concessão, num total de R\$ 125.000, devidos em parcelas distintas no decorrer do contrato, corrigidos com base na variação do IPCA divulgado pelo IBGE”.

A COPASA também divulgou nas notas explicativas a obrigação assumida com a renovação de alguns contratos de concessão, relacionando os municípios envolvidos, os valores empenhados e realizados.

Na renovação ou revisão de alguns contratos de concessões, a Companhia assumiu compromissos de participar financeiramente de obras de esgotamento sanitário e de tratamento de fundos de vales, a serem executadas pelas prefeituras. Das obras executadas, aquelas pertencentes aos logradouros públicos (canalização de córregos, avenidas sanitárias) são tratadas como ativos intangíveis sob o título de ‘direito de exploração de concessões’, e amortizadas no prazo remanescente da concessão. Os interceptores de esgoto são incorporados ao intangível da Companhia. (Notas Explicativas COPASA, 2010)

As outras Companhias não divulgaram informações a respeito de outros direitos e obrigações decorrentes dos contratos de concessão.

3.1.4 Mudanças no contrato ocorridas durante o período – item 4

Não foram identificadas nas notas explicativas das companhias analisadas a divulgação de informações referentes às mudanças ocorridas nos contratos nos períodos analisados.

3.1.5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível) – item 5

Em 2010, as empresas reclassificaram os bens vinculados à concessão que estavam registrados no ativo imobilizado para o ativo financeiro e/ou intangível, conforme determinação da Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, com exceção da CASAN e da SANEPAR.

O Quadro 7 apresenta a classificação dos contratos de concessão das companhias analisadas.

Quadro 7 - Reclassificação dos ativos relacionados aos contratos de concessão do ativo imobilizado para o ativo financeiro e/ou intangível

Companhia	Ano	Reclassificação do imobilizado
CORSAN	2010	Financeiro e intangível
CASAN	2011	Financeiro e intangível
SANEPAR	2011	Intangível*
SABESP	2010	Intangível
CEDAE	2010	Intangível
COPASA	2010	Financeiro e intangível

* Apenas os bens patrimoniais decorrentes dos Contratos de Programa, elaborados de acordo com a Lei n. 11.445/2007

Fonte: elaborado pela autora

Apesar da CVM ter tornado obrigatória a adoção da ICPC 01 para os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010, a CASAN só realizou a reclassificação do imobilizado em 2011, em função de Ofício de Alerta emitido pela CVM.

Até 31 de dezembro de 2010, o ativo imobilizado da Cia estava representado pelos bens destinados às atividades operacionais e administrativas, em valor líquido equivalente a R\$ 997,1 milhões.

Em 2011 a Cia procedeu por determinação da CVM através do Ofício de Alerta /CVM/SEP/GEA-5/nº039/11, datado de 13 de outubro de 2011, a segregação dos ativos operacionais em intangível e financeiro.

Referidos ajustes atendem a Lei Nacional do Saneamento Básico (Lei 11.445/07) que trata das Concessões dos Serviços de Abastecimento de Água e Coleta e Tratamento de Esgoto Sanitário. Além disso, mencionado registro atende também o CPC-04 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, bem como a Interpretação Técnica ICPC 01 (IFRIC 12) e Orientação OCPC 05 - "Contratos e Concessões", todos aprovados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM. (Notas Explicativas CASAN, 2011)

A SANEPAR não reclassificou o ativo imobilizado em 2010, por entender que até 31 de dezembro de 2010, não havia sido firmado contrato de acordo com as novas regras da Lei n. 11.445/2007.

Até 31 de dezembro de 2010, os bens patrimoniais relacionados às concessões estão registrados no ativo imobilizado, não houve até esta data modalidade de contrato de acordo com as novas regras da Lei 11.445/2007 – Marco Regulatório, que estabelece as diretrizes nacionais de saneamento básico. (Notas Explicativas SANEPAR, 2010)

Em 2011, a Companhia registrou os bens patrimoniais decorrentes de Contratos de Programa elaborados de acordo com a Lei n. 11.445/2007 no ativo intangível, mantendo os demais bens relacionados a concessões no ativo imobilizado.

A Companhia registra a infraestrutura utilizada para operação dos serviços públicos de saneamento básico de duas maneiras: No Ativo Imobilizado os Bens Patrimoniais decorrentes de Contratos de Concessão, e no Ativo Intangível os decorrentes de Contratos de Programa, em observância as novas regras da Lei 11.445/07 – Marco Regulatório, que estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico. (Notas Explicativas SANEPAR, 2011)

Em 2010, a SABESP realizou a reclassificação dos valores imobilizados relacionados aos contratos de concessão para ativos intangíveis. A Companhia considera que “nenhum dos contratos de concessão tenha recebíveis que atendam ao critério de reconhecimento de ativos financeiros”.

Para identificar de forma mais precisa os ativos intangíveis decorrentes de cada tipo de contrato de concessão a SABESP classifica os ativos intangíveis em: Contratos de concessão - valor patrimonial, Contratos de Concessão – valor econômico, Contratos de programa, Contratos de programa – compromissos e Contrato de prestação de serviços – São Paulo.

Os intangíveis decorrentes de contratos de concessão incluem:

(i) Contratos de concessão – valor patrimonial

Os contratos de concessão preveem que os bens serão revertidos ao poder concedente ao final do período, pelo valor residual ou valor de mercado, de acordo com os termos de cada contrato. [...]

(ii) Contratos de concessão – valor econômico

No período de 1999 a 2006, as negociações relacionadas à novas concessões foram realizadas considerando o resultado econômico-financeiro do negócio, definido em laudo de avaliação emitido por peritos independentes. O montante definido no respectivo instrumento de contratação, após a concretização do negócio junto ao município, com realização mediante subscrição de ações da Companhia ou em dinheiro, está registrado nessa rubrica e é amortizado pelo período da respectiva concessão (normalmente de 30 anos). [...]

(iii) Contratos de programa

Refere-se a renovação dos contratos antigamente denominados contratos de concessão cujo objetivo é a prestação de serviços de saneamento. [...]

(iv) Contratos de programa - Compromissos

A partir do marco regulatório de 2007 as renovações passaram a ser feitas por meio de contratos de programa. Em alguns desses contratos de programa, a Companhia assumiu o compromisso de participar financeiramente em ações Socioambientais. Os bens construídos e compromissos financeiros assumidos dentro dos contratos de programa são registrados como ativo intangível e são amortizados pelo método linear de acordo com a vigência do contrato de programa (em sua maioria 30 anos). [...]

(v) Contratos de prestação de serviços – São Paulo

Em 23 de junho de 2010 a Companhia celebrou um Contrato com o Estado e o Município de São Paulo de prestação de serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário no Município de São Paulo por um período de 30 anos, prorrogável por mais 30 anos. [...] (grifo nosso) (Notas Explicativas SABESP, 2012)

A CEDAE reclassificou os ativos relacionados aos contratos de concessão do ativo imobilizado para o ativo intangível em 2010, para fins de atendimento a ICPC 01. A empresa optou por não classificar as indenizações decorrentes da concessão no ativo financeiro, por entender que os contratos podem ser prorrogados, e assim a Companhia não terá direito a indenização.

A grande maioria dos contratos de concessão de serviço da Companhia firmados com os municípios são regulados por acordos de concessão de serviço, nos quais a Companhia tem o direito de receber, ao fim do contrato, um pagamento equivalente ao saldo residual dos ativos intangíveis de concessão [...]. No entanto, o direito de receber caixa previsto nos contratos de concessão não é incondicional, pois, em todos os contratos, existe a opção de prorrogação do prazo ao final da concessão por parte dos municípios. Dessa forma, a Companhia não reconhece em seu Balanço Patrimonial qualquer ativo financeiro relacionado às indenizações futuras. (Notas Explicativas CEDAE, 2012)

Assim como a SABESP, a CEDAE divide os ativos intangíveis dos contratos de concessão em: Contratos em negociação para renovação, Contratos de programa – Investimentos realizados, Contratos de Concessão e Município do Rio de Janeiro.

Os intangíveis estão assim divididos:

(i) Contratos em negociação para renovação

O intangível representa os bens envolvidos na prestação dos serviços de fornecimento de água e coleta de esgotos em 64 municípios. Até dezembro de 2012, encontram-se, em fase de negociação 9 contratos de concessão com os municípios, sem prejuízo da continuidade da prestação de serviço. O valor contábil líquido do intangível utilizado nestes municípios totaliza R\$ 263.479 em 31 de dezembro de 2012 e os encargos de amortização desses municípios em 2012 foram de R\$ 6.582. Os contratos de concessão preveem que os bens afetos à distribuição serão revertidos ao Município no final do prazo, mediante indenização pelo valor residual ou valor de mercado de acordo com o estipulado em cada contrato ou a prorrogação da vigência do contrato.

A Companhia vem trabalhando recorrentemente para a obtenção de resultados positivos no processo de negociação dos Contratos de programas junto aos municípios que ainda não renovaram seus contratos com a CEDAE. (Nota 2.7.2)

(ii) Contratos de programa - Investimentos realizados

Referem-se às renovações dos contratos celebrados nas décadas de 70 e 80, denominados de concessão, através de contratos de programa nos moldes da nova Lei nº 11.445/2007, que têm por objeto a prestação de serviços públicos municipais de abastecimento de água e esgotamento sanitário, onde a Companhia detém concessão dos bens existentes, adquiridos ou construídos durante a vigência destes contratos que estão sendo amortizados pela vida útil dos bens.

(iii) Contratos de concessão

Os contratos de concessão e de programa preveem que os bens de distribuição serão revertidos ao Município ao final do período contratual, pelo valor residual ou valor de mercado, de acordo com os termos de cada contrato. A amortização é calculada de acordo com método linear, que considera a vida útil dos bens.

(iv) Município do Rio de Janeiro

No Município do Rio de Janeiro foi celebrado um Termo de Reconhecimento Recíproco de Direitos e Obrigações que constitui um ato jurídico perfeito firmado pelo Estado, município e CEDAE para a gestão associada dos serviços públicos de abastecimento de água e esgotamento sanitário pelo prazo de 50 anos, automaticamente renovável por mais 50 anos.

Como parte deste Termo, a Companhia tem a obrigação, em conjunto com o Município do Rio de Janeiro, de instalar, em suas respectivas áreas de atuação, de forma gradual e progressiva, sistemas de esgotamento sanitário pelo método de separadores absolutos, substituindo a utilização das galerias de águas pluviais e canais de drenagem pluvial para transporte de efluentes provenientes de unidades de tratamento de esgotos, que permanecerá em caráter transitório e sem quaisquer ônus. A Administração da Companhia cumprirá esta obrigação até o término do referido termo, previsto para 2057. Os bens estão sendo amortizados pela vida útil. (Notas Explicativas CEDAE, 2012)

A CORSAN e a COPASA reclassificaram os ativos relacionados à concessão que estavam registrados no imobilizado em ativos intangíveis e ativos financeiros. As duas companhias destacaram nas notas explicativas que os bens registrados no imobilizado não estão vinculados à concessão.

A CORSAN informou que “O ativo imobilizado da Companhia está composto, substancialmente, por terrenos, prédios, veículos, sistema de esgotos próprios e ligados à atividade industrial e privada e outros bens que não estão vinculados à concessão pública” e a COPASA que “os bens registrados no Imobilizado não possuem vinculação com as concessões de serviços públicos e se caracterizam, principalmente, por bens de uso geral e as edificações da Companhia”.

3.1.6 Total de receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível – item 6

Este item estabelece que deve ser divulgado nas notas explicativas os valores totais da receita e dos lucros ou prejuízos do período com serviços de construção de bens relacionados às concessões.

A CASAN, assim como a SANEPAR e a CEDAE não informaram, nos três anos analisados, as receitas e os lucros ou prejuízos decorrentes da construção de bens vinculados às concessões.

A CORSAN informou, apenas, o valor da receita de construção. Já a SABESP (2010 e 2011) e a COPASA informaram os valores das receitas e dos custos de construção, mas não discriminaram os lucros ou prejuízos apurado decorrentes

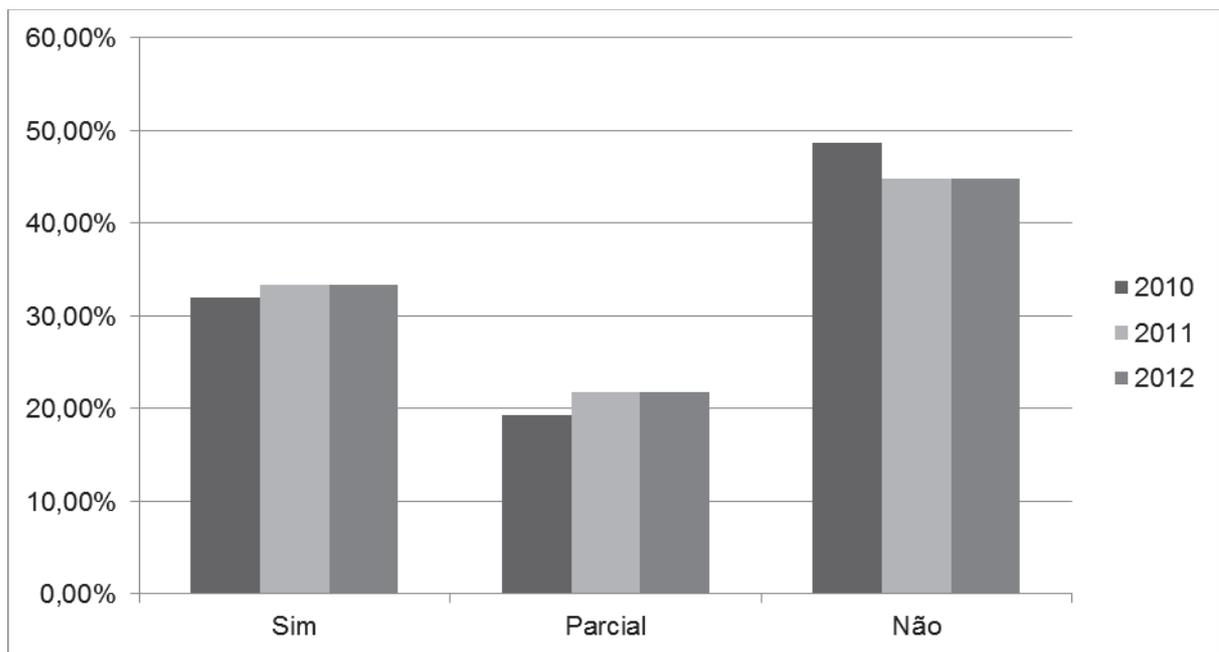
destes serviços. Apenas as notas explicativas da SABESP do ano de 2012 apresentam, além da receita e do custo, o valor da “margem de construção”.

3.2 GRAU DE ADERÊNCIA DA DIVULGAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Nenhuma das seis Companhias, nos três anos analisados, divulgaram todas as informações exigidas pela ICPC 01 e/ou ICPC 17. O fato de a informação não ter sido divulgada não quer dizer, necessariamente, que a Companhia não cumpriu a integralidade da norma, pode significar apenas que o evento não tenha ocorrido.

O percentual de divulgação das informações referentes aos contratos de concessão, exigidas pela ICPC 01 (13 itens), nas notas explicativas das Companhias, apurado nos Apêndices A, B e C, está demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Percentual de divulgação das informações exigidas pelo ICPC 01 e/ou ICPC 17 nos anos analisados



Fonte: elaborado pela autora

Como pôde ser apurado, não houve mudanças significativas no número de informações divulgadas nos anos analisados. Ocorreu apenas um pequeno aumento da divulgação nos anos de 2011 e 2012, que, por sinal, apresentaram o mesmo percentual. Mas, praticamente, metade das informações exigidas pela ICPC 01 não vem sendo divulgadas.

No Quadro 8 é possível verificar a quantidade de itens e o percentual de divulgação de cada Companhia nos três anos analisados.

Quadro 8 - Percentual de divulgação por companhia nos três anos analisados

Companhia	Ano	Sim	%	Parcial	%	Não	%
CASAN	2010	6	46,15%	2	15,39%	5	38,46%
	2011	6	46,15%	2	15,39%	5	38,46%
	2012	6	46,15%	2	15,39%	5	38,46%
CORSAN	2010	2	15,38%	4	30,77%	7	53,85%
	2011	2	15,38%	4	30,77%	7	53,85%
	2012	2	15,38%	5	38,47%	6	46,15%
SANEPAR	2010	3	23,08%	2	15,38%	8	61,54%
	2011	4	30,77%	4	30,77%	5	38,46%
	2012	3	23,08%	5	38,46%	5	38,46%
SABESP	2010	4	30,77%	3	23,08%	6	46,15%
	2011	4	30,77%	3	23,08%	6	46,15%
	2012	5	38,46%	2	15,39%	6	46,15%
CEDAE	2010	4	30,77%	1	7,69%	8	61,54%
	2011	4	30,77%	1	7,69%	8	61,54%
	2012	4	30,77%	1	7,69%	8	61,54%
COPASA	2010	6	46,15%	3	23,08%	4	30,77%
	2011	6	46,15%	3	23,08%	4	30,77%
	2012	6	46,15%	2	15,39%	5	38,46%

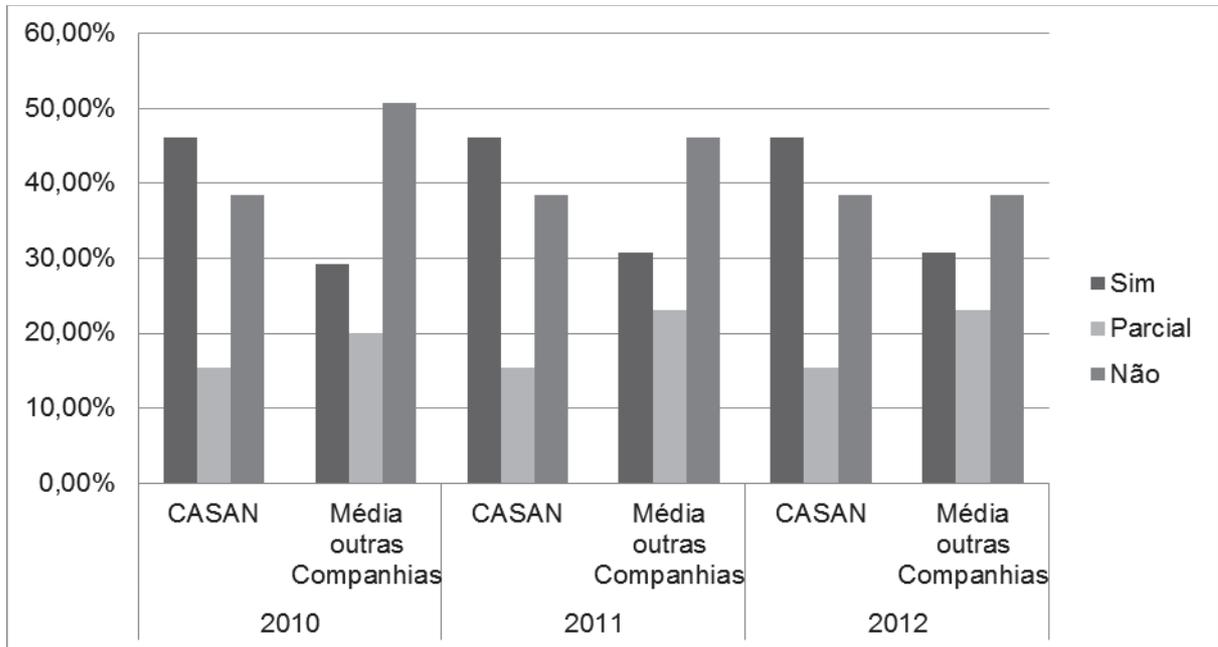
Fonte: elaborado pela autora

O maior percentual de divulgação das informações da ICPC 01 e/ou ICPC 17 foi da CASAN e da COPASA, sendo o mesmo percentual nos três anos analisados, 46,15%.

O menor índice de divulgação foi da CORSAN, de 15,38%, nos três anos analisados.

O Gráfico 2 compara o percentual de divulgação das informações pela CASAN com a média percentual das outras companhias analisadas.

Gráfico 2 – Percentual de divulgação da CASAN em comparação com a média das outras companhias analisadas



Fonte: elaborado pela autora

A CASAN apresentou o mesmo percentual de divulgação nos três anos analisados, sendo maior do que a média das outras Companhias analisadas.

3.3 INFORMAÇÕES RELACIONADAS AOS BENS REVERSÍVEIS

Das informações dos contratos de concessão que de acordo com a ICPC 01 e/ou ICPC17 devem constar nas notas explicativas, algumas estão indiretamente relacionadas com os bens reversíveis, como é o caso do período da concessão (item 1), da base de reajuste dos preços (item 2.3), e da renovação ou rescisão do contrato (item 3.5), pois são aspectos relacionados a amortização dos bens.

As informações que estão diretamente ligadas aos bens reversíveis são:

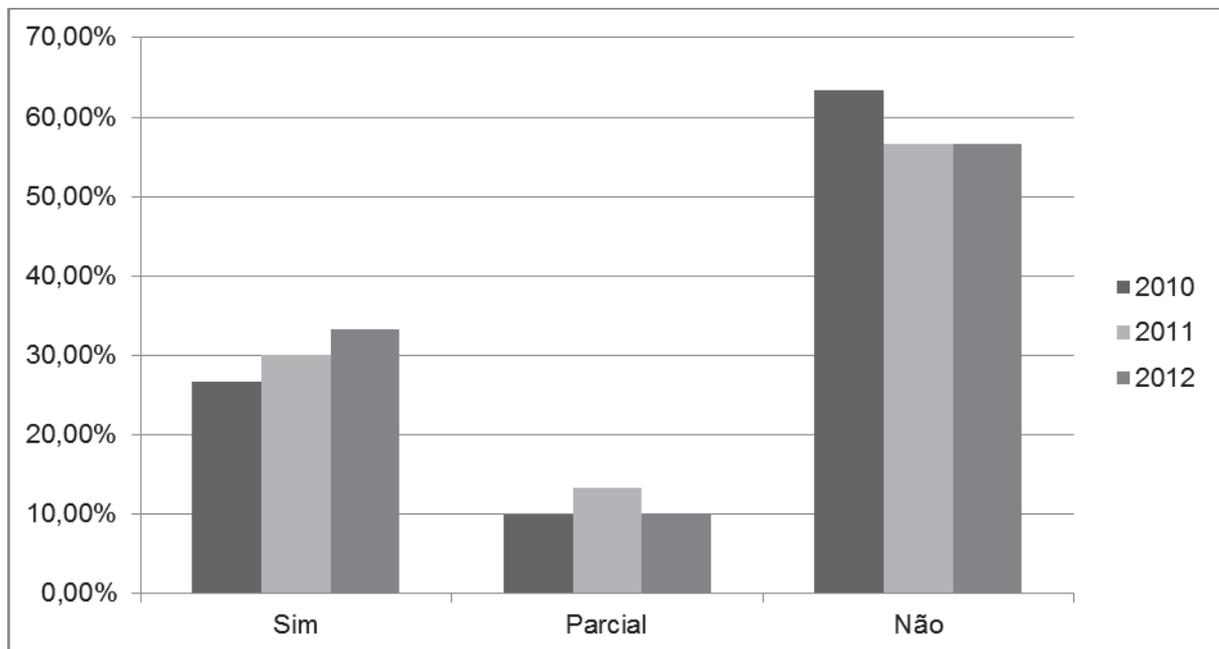
- direitos de uso de ativos especificados (item 3.1);
- obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão (item 3.3);
- obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão (item 3.4);
- como o contrato de concessão foi classificado (item 5); e

- total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível (item 6).

Considera-se que a principal das informações é a forma que o contrato de concessão foi classificado, ativo intangível e/ou ativo financeiro, pois os bens vinculados à concessão são registrados nestas contas.

O Gráfico 3 demonstra o percentual de divulgação dessas informações (5 itens) pelas companhias analisadas (valores apurados nos Apêndices D, E e F):

Gráfico 3 – Percentual de divulgação das informações exigidas pela ICPC 01 e/ou ICPC 17 relacionadas aos bens reversíveis



Fonte: elaborado pela autora

A maior parte das informações relacionadas aos bens reversíveis não vêm sendo divulgadas pelas companhias. O direito de uso de ativos especificados e as obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão não foram mencionados em nenhum dos anos analisados.

O percentual de divulgação, por companhia, nos três anos analisados pode ser visualizado no Quadro 9.

Quadro 9 - Percentual de divulgação das informações relacionadas aos bens reversíveis por Companhia nos três anos analisados

Companhia	Ano	Sim	%	Parcial	%	Não	%
CASAN	2010	1	20,00%	0	0,00%	4	80,00%
	2011	2	40,00%	0	0,00%	3	60,00%
	2012	2	40,00%	0	0,00%	3	60,00%
CORSAN	2010	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2011	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2012	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
SANEPAR	2010	0	0,00%	0	0,00%	5	100,00%
	2011	0	0,00%	1	20,00%	4	80,00%
	2012	0	0,00%	1	20,00%	4	80,00%
SABESP	2010	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2011	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2012	3	60,00%	0	0,00%	2	40,00%
CEDAE	2010	1	20,00%	0	0,00%	4	80,00%
	2011	1	20,00%	0	0,00%	4	80,00%
	2012	1	20,00%	0	0,00%	4	80,00%
COPASA	2010	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2011	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%
	2012	2	40,00%	1	20,00%	2	40,00%

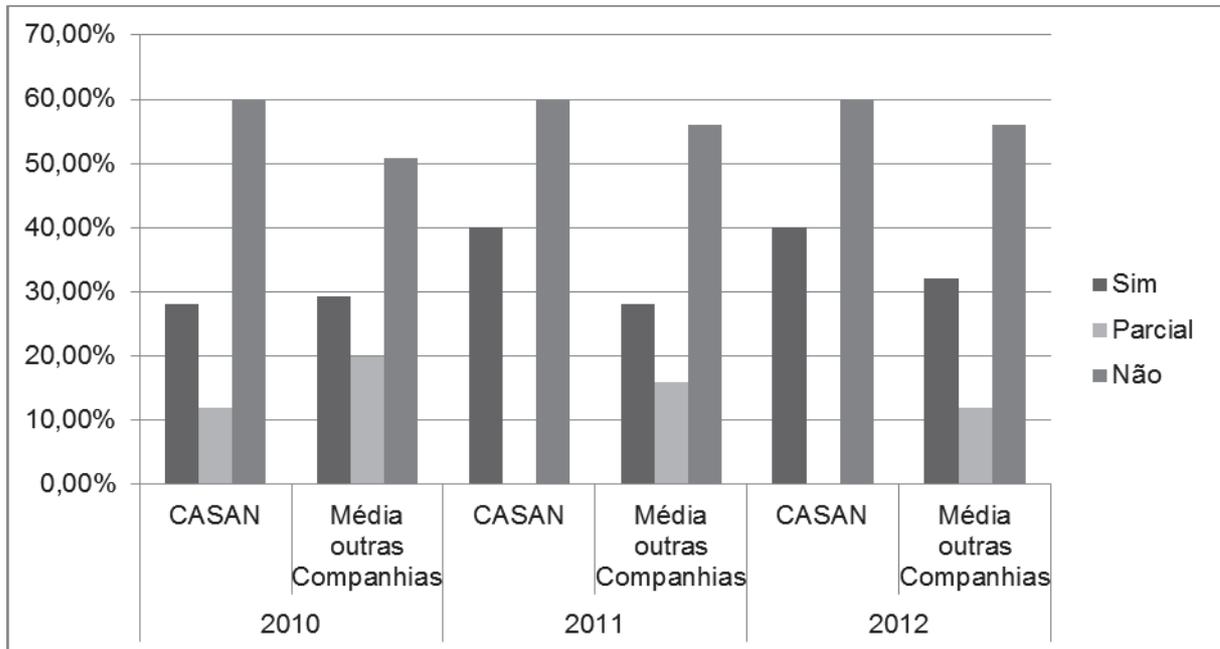
Fonte: elaborado pela autora

A SANEPAR foi a única companhia que não divulgou informações relacionadas aos bens reversíveis nos três anos analisados.

A maior parte das Companhias divulgaram, nos três anos analisados, dois itens: obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão e como o contrato de concessão foi classificado.

O percentual de divulgação das informações relacionadas aos bens reversíveis pela CASAN, em comparação com a média de divulgação das outras companhias, está evidenciado no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Percentual de divulgação das informações relacionadas aos bens reversíveis pela CASAN em comparação com a média das outras Companhias



Fonte: elaborado pela autora

O percentual de divulgação da CASAN foi menor do que a média das outras Companhias apenas no ano de 2010. Em parte, pelo fato da reclassificação dos bens vinculados à concessão para o Ativo Financeiro e/ou Ativo Intangível, registrados antes da ICPC 01 no ativo imobilizado, só ter ocorrido em 2011.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade iniciou com a promulgação da Lei n. 11.638/2007, que alterou e revogou dispositivos da Lei n. 6.404/1976. As Normas Internacionais de Contabilidade são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e traduzidas e adequadas às leis brasileiras pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Em 2009 o CPC emitiu a Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão que orienta os concessionários sobre a forma de contabilização de concessões de serviços públicos a entidades privadas. Dentre as alterações trazidas pela Interpretação está a reclassificação dos bens relacionados à infraestrutura da concessão, que, anteriormente, eram reconhecidos como ativo imobilizado. Com a adoção da norma, os bens tiveram que ser registrados como ativo intangível e/ou ativo financeiro.

A alteração foi necessária, pois, através do contrato de concessão, o poder concedente apenas transfere ao concessionário o direito de operar a infraestrutura necessária à prestação dos serviços públicos, os chamados bens reversíveis. Ao término do contrato eles retornam ao poder concedente, mediante indenização dos valores investidos que não tenham sido completamente amortizados.

A Interpretação também relaciona as informações dos contratos de concessão que devem ser divulgadas nas notas explicativas que acompanham as demonstrações contábeis dos concessionários. Essas informações foram segregadas em 2010 para a Interpretação Técnica ICPC 17 – Contratos de Concessão: Evidenciação.

Em 22 de dezembro de 2009 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Deliberação CVM n. 611/2001, tornou obrigatória, para as companhias abertas, a Interpretação Técnica ICPC 01, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010.

O objetivo central deste trabalho foi verificar o grau de aderência das Demonstrações Contábeis da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão, na evidência dos bens reversíveis dos contratos de concessão/programa, firmados com os municípios catarinenses, em comparação com as informações contábeis

divulgadas pelas empresas de Saneamento Básico Estaduais das regiões Sul e Sudeste do Brasil.

Para atingir este objetivo, com base na ICPC 01 e na ICPC 17, foi elaborado um *check-list* composto de treze itens. Destes, cinco itens estão diretamente relacionados aos bens reversíveis dos contratos de concessão.

Além da CASAN, o *check list* foi aplicado nas demonstrações contábeis dos exercícios de 2010, 2011 e 2012 das seguintes companhias de saneamento básico estaduais: Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA), Companhia de Saneamento do Paraná (SANEPAR), Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP), Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) do Estado do Rio de Janeiro e Companhia Riograndense de Saneamento (CORSAN).

A aplicação do *check-list* permitiu inferir que o nível de detalhamento das informações difere de uma Companhia para outra, e até mesmo, de um item para outro nas notas explicativas de uma mesma Companhia. As informações são expostas de forma genérica nas notas explicativas, apresentando poucas informações complementares.

Nenhuma das Companhias analisadas divulgou todas as informações exigidas pelas Interpretações Técnicas ICPC 01 e ICPC 17, sendo que grande parte não é divulgada, perfazendo uma média de apenas 33% de atendimento às Interpretações Técnicas. Também não ocorreram mudanças significativas no número de informações divulgadas de um ano para outro.

A CASAN apresentou o mesmo percentual de divulgação que a COPASA (46,15%) nos três anos analisados, sendo as duas companhias que mais aderiram à evidenciação das informações dos contratos de concessão elencadas pela ICPC 01 e ICPC 17. O menor percentual foi da CORSAN, de 15,38%.

Dos cinco itens relacionados aos bens reversíveis, dois deles não foram divulgados por nenhuma das Companhias, os que tratam do direito de uso de ativos específicos (item 3.1) e da obrigação para adquirir ou construir itens da infraestrutura (item 3.3). A CASAN também não divulgou o total da receita e dos lucros ou prejuízos decorrentes da prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível (item 6). Este item teve pouca divulgação por parte das outras companhias, limitando-se a divulgação, apenas, da receita de construção.

Os outros dois e principais itens relacionados aos bens reversíveis, que tratam da obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final da concessão (item 3.4) e da forma que o contrato de concessão foi classificado (item 5), foram atendidos integralmente pela CASAN nos anos de 2011 e 2012. Em 2010, a Companhia não atendeu o item 5, pois a reclassificação dos valores dos bens reversíveis, reconhecidos antes da adoção da ICPC 01 como ativo imobilizado, em ativo financeiro e/ou intangível só foi realizada em 2011. As demais companhias atenderam integralmente estes dois itens, com a exceção da SANEPAR que reclassificou apenas os ativos referentes aos Contratos de Programa elaborados de acordo com a Lei n. 11.445/2007.

A ausência de evidenciação de alguns itens do *check-list*, como outros direitos e obrigações e mudanças no contrato ocorridas durante o período, não significa necessariamente que a Companhia descumpriu a norma, podendo significar, apenas, que o evento não aconteceu. Portanto, cabe a Companhia divulgar as informações de forma precisa, e nessas situações registrar a não ocorrência do fato.

Com base nestas verificações e conclusões, entende-se, portanto, que o objetivo geral e os objetivos específicos foram integralmente cumpridos, pois a aplicação do *check-list* nas notas explicativas das Companhias permitiu verificar o baixo grau de aderência à Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão pela CASAN, concessionária de serviço público de abastecimento de água e esgoto sanitário que atende a maioria dos municípios catarinenses, comparando este resultado com as demais concessionárias selecionadas para a pesquisa, pertencentes às regiões Sul e Sudeste do Brasil.

Dada a importância das informações requeridas pelas Interpretações Técnicas ICPC 01 e ICPC 17, tanto para o público externo como para as próprias Companhias, no que se refere à preservação e controle dos bens reversíveis dos contratos de concessão que estão sob a sua responsabilidade, assim como a geração de riquezas, sugere-se que as mesmas providenciem o atendimento integral das respectivas instruções, permitindo uma completa evidenciação das informações requeridas.

Como sugestão de futuros trabalhos, recomenda-se que seja verificado de que forma é feito o controle, pelas agências reguladoras, dos investimentos realizados, dos valores amortizados e depreciados, e dos respectivos saldos dos

bens reversíveis dos contratos de concessão, conforme determina o § 2º do art. 42 da Lei n. 11.445/2007.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Jerônimo; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan; PENTEADO, Isis Malusá. A Convergência Contábil Brasileira e a Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: o IFRS-1. In: X SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA - USP, 30. 2007. São Paulo. **Anais Eletrônicos...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=30>. Acesso em: 14 dez. 2013.

ANTUNES, Maria Thereza Pompa Antunes et al. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e os seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, São Paulo, v. 10, n. 20, jan. 2012. Disponível em: <http://www.fAAP.br/faculdades/economia/ciencias_economicas/pdf/revista_economia_20.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2013.

BORELLI, Raul Felipe. **Aspectos Jurídicos da Gestão Compartilhada dos Serviços Públicos de Saneamento Básico**. 2010. 265 f. Dissertação (Pós-Graduação em Direito) – Programa de Pós-Graduação, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-27092011-090553/pt-br.php>>. Acesso em: 26 out. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 8 jun. 2013.

_____. **Decreto nº 7.217**, de 21 de junho de 2010. Regulamenta a Lei nº 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico, e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7217.htm>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. **Lei Ordinária nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispões sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em: 23 nov. 2013.

_____. **Lei Ordinária nº 8.987**, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8987cons.htm>. Acesso em: 8 jun. 2013.

_____. **Lei Ordinária nº 11.107**, de 6 de abril de 2005. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências. Brasília, 2005. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11107.htm>. Acesso em: 15 jun. 2013.

_____. **Lei Ordinária nº 11.445**, de 5 de janeiro de 2007. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico; altera as Leis nºs 6.766, de 19 de dezembro de 1979, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995; revoga a Lei nº 6.528, de 11 de maio de 1978; e dá outras providências. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11445.htm>. Acesso em: 15 de jun. 2013.

_____. **Lei Ordinária nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 23 nov. 2013.

_____. **Lei Ordinária n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Brasília, 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 23 nov. 2013.

CVM. **Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 611**, de 22 de dezembro de 2009. Aprova a Interpretação Técnica ICPC 01 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de contratos de concessão. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: < http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli611.doc>. Acesso em: 17 ago. 2013.

_____. **Deliberação CVM nº 677**, de 13 de dezembro de 2011. Aprova a Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) e a Interpretação Técnica ICPC 17 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tratam da contabilização e evidenciação de contratos de concessão. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: < http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli677.doc>. Acesso em: 17 ago. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Audiência Pública nº 10/2011 – Revisão da Interpretação Técnica ICPC 01**, de 20 de outubro de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/mostraAudiencia.php?id_audiencia=81>. Acesso em: 6 jul, 2013.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão**, de 2 de dezembro de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC01_R1.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2013.

_____. **Orientação OCPC 05 – Contratos de Concessão**, de 3 de dezembro de 2010. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/OCPC_05.pdf>. Acesso em: 6 jul. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível**, de 5 de novembro de 2010. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>>. Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação**, de 5 de dezembro de 2008. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_14.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2013.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis**, de 2 de dezembro de 2011. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=44>>. Acesso em: 30 nov. 2013.

BRUGNI, Talles Vianna; RODRIGUES, Adriano; CRUZ, Cláudia Ferreira da. IFRIC 12, ICPC 01 e Contabilidade Regulatória: Influências na Formação de Tarifas do Setor de Energia Elétrica. In: XXXV Encontro da ANPAD, 2011. Rio de Janeiro. **Anais Eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2011/CONT/2011_CON2000.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Nota Técnica nº 01/2011** – Contratação dos serviços de saneamento básico. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=110&limit=10&limitstart=20&order=hits&dir=DESC&Itemid=13>. Acesso em: 14 dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055**, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 16 dez. 2013.

COSTA, Jorge Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato; YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A Aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n.2, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/482>>. Acesso em: 16 dez. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. **Concessão de Serviço Público**. São Paulo: Saraiva, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Atlas de Saneamento 2011**. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/atlas_saneamento/default_zip.shtml> Acesso em: 2 nov. de 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria Geral das Concessões de Serviços Públicos**. 1ª reimpressão. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais: Um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Mauricio Portugal. **Concessões e PPPs: Melhores Práticas em Licitações e Contratos**. São Paulo: Atlas, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2010

Informações	Divulgação					
	2010					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
1. Descrição do acordo contratual	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
2. Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros:						
2.1. Período da concessão	2	33,33%	3	50,00%	1	16,67%
2.2 Datas de reajustes nos preços	1	16,67%	0	0,00%	5	83,33%
2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados	1	16,67%	1	16,67%	4	66,66%
3. Natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:						
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
3.5 Opção de renovação ou de rescisão	0	0,00%	6	100,00%	0	0,00%
3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas)	3	50,00%	0	0,00%	3	50,00%
4. Mudanças no contrato ocorridas durante o período	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	0	0,00%	3	50,00%	3	50,00%
TOTAL	25	32,05%	15	19,23%	38	48,72%

Fonte: elaborado pela autora

APÊNDICE B - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2011

Informações	Divulgação					
	2011					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
1. Descrição do acordo contratual	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
2. Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros:						
2.1. Período da concessão	1	16,67%	4	66,66%	1	16,67%
2.2 Datas de reajustes nos preços	1	16,67%	1	16,67%	4	66,66%
2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados	1	16,67%	2	33,33%	3	50,00%
3. Natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:						
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
3.5 Opção de renovação ou de rescisão	1	16,67%	4	66,66%	1	16,67%
3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas)	3	50,00%	0	0,00%	3	50,00%
4. Mudanças no contrato ocorridas durante o período	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	0	0,00%	3	50,00%	3	50,00%
TOTAL	26	33,34%	17	21,79%	35	44,87%

Fonte: elaborado pela autora

APÊNDICE C - Percentual de divulgação dos itens da ICPC 01 e/ou ICPC 17 em 2012

Informações	Divulgação					
	2012					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
1. Descrição do acordo contratual	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
2. Termos significativos do contrato que possam afetar o montante, o período de ocorrência e a certeza dos fluxos de caixa futuros:						
2.1. Período da concessão	1	16,67%	5	83,33%	0	0,00%
2.2 Datas de reajustes nos preços	1	16,67%	1	16,67%	4	66,66%
2.3 Bases sobre as quais o reajuste ou renegociação serão determinados	0	0,00%	2	33,33%	4	66,66%
3. Natureza e extensão (por exemplo, quantidade, período de ocorrência ou montante, conforme o caso) de:						
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.2 Obrigação de prestar serviços ou direitos de receber serviços	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
3.5 Opção de renovação ou de rescisão	1	16,67%	4	66,66%	1	16,67%
3.6 Outros direitos e obrigações (por exemplo, grandes manutenções periódicas)	3	50,00%	0	0,00%	3	50,00%
4. Mudanças no contrato ocorridas durante o período	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	1	16,67%	2	33,33%	3	50,00%
TOTAL	26	33,34%	17	21,79%	35	44,87%

Fonte: elaborado pela autora

APÊNDICE D - Percentual de divulgação no ano de 2010 das informações relacionadas aos bens reversíveis

Informações	Divulgação					
	2010					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	0	0,00%	3	50,00%	3	50,00%
TOTAL	8	26,67%	3	10,00%	19	63,33%

Fonte: elaborado pela autora

APÊNDICE E - Percentual de divulgação no ano de 2011 das informações relacionadas aos bens reversíveis

Informações	Divulgação					
	2011					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	0	0,00%	3	50,00%	3	50,00%
TOTAL	9	30,00%	4	13,33%	17	56,67%

Fonte: elaborado pela autora

APÊNDICE F - Percentual de divulgação no ano de 2012 das informações relacionadas aos bens reversíveis

Informações	Divulgação					
	2012					
	Sim	%	Parcial	%	Não	%
3.1 Direitos de uso de ativos especificados	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.3 Obrigações para adquirir ou construir itens da infraestrutura da concessão	0	0,00%	0	0,00%	6	100,00%
3.4 Obrigação de entregar ou direito de receber ativos especificados no final do prazo da concessão	4	66,67%	0	0,00%	2	33,33%
5. Como o contrato de concessão foi classificado (ativo financeiro e/ou intangível)	5	83,33%	1	16,67%	0	0,00%
6. Total da receita e dos lucros ou prejuízos reconhecidos no período pela prestação de serviços de construção em troca de um ativo financeiro ou um ativo intangível	1	16,67%	2	33,33%	3	50,00%
TOTAL	10	33,34%	3	10,00%	17	56,67%

Fonte: elaborado pela autora