

# Série Universalizar

*Relatórios - Volume 1*

## Relatório de avaliação e análise jurídica da Reforma Tributária para o setor de saneamento

**Autor**

*Artur Carrijo*

**Janeiro/2024**

## COMPANHIAS ASSOCIADAS À AESBE



## DIRETORIA DA AESBE

### **Diretor-Presidente:**

Neuri Freitas (Cagece/CE)

### **Vice-Presidente:**

Ricardo Soavinski (Saneago/GO)

### **Vice-Presidentes Regionais:**

**Norte:** José Fernando Gomes Júnior (Cosanpa/PA)

**Nordeste I:** Roberto Sérgio Ribeiro Linhares (Caern/RN)

**Nordeste II:** Luciano Gois Paul (Deso/SE)

**Centro-Oeste:** Ricardo Soavinski (Saneago/GO)

**Sudeste:** Munir Abud (Cesan/ES)

**Sul:** Edson Moritz da Silva (Casan/SC)

### **Conselho Fiscal:**

Cleverson Brancalhão da Silva (Caerd/RO) - *presidente*

Marcos Aurélio Freitas (Caema/MA)

James da Silva Serrador (Caer/RR)

## **EQUIPE AESBE**

**Sergio Antonio Gonçalves**  
Secretário Executivo

**Antonio Costa Lima Junior**  
Assessor Jurídico

**Rhayana Ferreira Araújo**  
Gerente de Comunicação

**Marcos Monteiro de Oliveira**  
Técnico em Informática

**Lisiene Goulart de Souza**  
Secretária

**Maria da Cruz Campos Matos de Souza**  
Assistente de Serviços Gerais

**Michelle Khar Sidy Dioum**  
Estagiária de Comunicação

**Patrícia Tavares**  
Estagiária de Comunicação

**Júlia Rodrigues**  
Estagiária Jurídica

## SUMÁRIO

<b>1. CONTEXTUALIZAÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2. DO IMPACTO NO EQUILÍBRIO DOS CONTRATOS .....</b>	<b>7</b>
<b>3. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA .....</b>	<b>8</b>
<b>4. DAS CONSEQUÊNCIAS NO REGIME TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>10</b>

## 1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A Emenda Constitucional n. 132. de 20 de dezembro de 2023, é oriunda da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, relatada no Senado pelo senador Eduardo Braga (MDB-AM). O principal efeito da aprovação é a unificação, a partir de 2033, de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins — em uma cobrança única, que será dividida entre os níveis federal (CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços) e estadual/municipal (IBS: Imposto sobre Bens e Serviços).

O setor de saneamento básico, na redação final aprovada e promulgada, ficou fora do regime específico da Reforma Tributária, apesar da aprovação anterior de emenda no Senado Federal ao projeto original da Câmara. Essa emenda havia incluído o setor no regime que prevê alíquota menor dos dois tributos sobre consumo que foram criados, a qual foi rejeitada no relatório final da Câmara dos Deputados, em aprovação final. Mesmo após pedido de destaque para o retorno do setor ao texto da Câmara, o Relator da Reforma Tributária nessa Casa manteve a exclusão sob o argumento de se evitar eventuais complexidades e ineficiências à dinâmica tributária em implementação.

Por se tratar de um serviço público essencial, ainda que com a possibilidade de ser prestado pela iniciativa privada (concessão ou parceria público-privada), a sua inclusão no rol das atividades sujeitas a regime diferenciado dos serviços de saneamento estaria tranquilamente justificada. Por esse regime, a alíquota dos “novos” tributos sobre o consumo (CBS/IBS) seria equivalente a 40% da alíquota de referência, como no caso dos também serviços públicos essenciais de saúde e educação. Contudo, o desenrolar do processo constituinte derivado, que culminou na emenda constitucional, restou por não albergar essa inclusão.

A versão da Reforma Tributária que veio a ser promulgada traz diversas consequências ao setor, sendo oportuno citar algumas delas, a partir da contextualização a seguir.

O direito à água potável e ao saneamento é essencial para a concretização da dignidade da pessoa humana e realiza preceitos constitucionais da maior magnitude. Estudos consolidados e de amplo conhecimento apontam a direta relação entre os serviços de saneamento básico e a saúde humana, em uma interligação de causas e consequências que, ao final, militam em favor da concretização de direitos fundamentais e da otimização dos custos com a saúde pública.

Em linha de continuidade com diversos eventos que, na história do setor, foram de fundamental importância para o avanço nos investimentos e na expansão do setor de saneamento, cujo marco essencial pode ser identificado pela instituição do Plano Nacional de Saneamento (PLANASA), em 1971, aponta-se, mais recentemente, a edição da Lei n. 14.026/20, que alterou o Marco Legal do Saneamento Básico.

Em especial, vale mencionar que a Lei n. 14.026/20 estabeleceu que os contratos de prestação dos serviços públicos de saneamento básico deverão definir metas de universalização que garantam o atendimento de 99% (noventa e nove por cento) da população com água potável e de 90% (noventa por cento) da população com coleta e tratamento de esgotos até 31 de dezembro de 2033, assim como metas quantitativas de não intermitência do abastecimento, de redução de perdas e de melhoria dos processos de tratamento. Alguns estudos apontam a necessidade de investimentos que podem chegar a 900 (novecentos) bilhões de reais no período para que as metas sejam atingidas.

Da forma como foi promulgada, a Reforma Tributária aumentará a carga tributária dos serviços públicos de saneamento básico. Diante da característica de se tratar de serviço público essencial, cabe ao titular dos serviços, às entidades reguladoras e aos prestadores a identificação de mecanismos eficientes e eficazes para, por um lado, garantir o direito constitucional de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro e, por outro lado, mitigar os efeitos desse aumento, notadamente, para os usuários finais pessoas físicas e para a própria universalização dos serviços, em atendimento aos prazos previstos no novo Marco Legal do Saneamento.

## 2. DO IMPACTO NO EQUILÍBRIO DOS CONTRATOS

Isso porque, em coerência às garantias existentes no regime jurídico de direito administrativo, o aumento da carga tributária caracteriza o conhecido instituto do *fato do príncipe* - fato estatal de caráter geral que repercute no contrato administrativo. Como consequência, em caso de alteração das condições inicialmente pactuadas, a parte onerada passa a ter o direito ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato. A adoção de CBS/IBS, nos termos da Emenda, provocará relevante impacto no equilíbrio dos contratos e, sobretudo, no preço das tarifas.

De fato, o expressivo aumento da carga tributária será absorvido, pelas relações jurídicas e contratuais existentes, por diversas formas, observando as peculiaridades de cada relação, como (i) a integração pura e simples de CBS/IBS na tarifa de água tratada e esgotamento sanitário, ou seja, com o destaque da carga tributária e o repasse direto ao usuário final dos serviços; (ii) a redução dos encargos da concessão, como, por exemplo, de outorga, se houver previsão; (iii) a assunção do encargo dos tributos pelo poder concedente (subvenção para custeio); e (iv) a assunção pela prestadora do serviço do encargo do aumento dos tributos com a obtenção de contrapartidas, como a extensão do prazo da concessão dos serviços públicos.

Pode-se estar diante de uma generalizada necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro das relações jurídicas e contratuais existentes, notadamente com o intuito de se evitar aumentos tarifários que onerem, em especial, os prestadores com menor capacidade de investimento e os cidadãos com menor renda e residentes em localidades com maior carência dos serviços.

De fato, para além dos desafios relacionados à necessidade de investimentos elevados em curto espaço de tempo, da heterogeneidade regulatória, insegurança jurídica, desigualdade e da complexidade sociais, agora observa-se a emergência de mais um desafio posto às companhias, consistente no aumento expressivo de carga tributária. Esse cenário também fomentará iniciativas legislativas que merecerão atenção do setor, como aquelas que propõe a criação de uma tarifa social a grupos de cidadãos elegíveis para o benefício, também com impactos relevantes para o equilíbrio econômico-financeiro dos serviços prestados.

### 3. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

O fenômeno da utilização de empresas estatais pelo Estado é complexo e multifacetado. O regime jurídico incidente sobre as entidades escolhidas pelo Estado para a atuação direta no domínio econômico, na ordem jurídica atual, é definido pelas disposições constitucionais, infraconstitucionais e regulamentares pertinentes em um quadro no qual, historicamente, identifica-se a existência de muitas definições e controvérsias. A fim de encontrar as soluções e de diminuir a complexidade no tema, a doutrina nacional, já há quase um século, caminha no estabelecimento de critérios que viabilizem uma compreensão orientada e sistematizada do regime jurídico aplicável às empresas estatais, entre os quais destacou-se – pela notável amplitude da adesão, especialmente nos tribunais – o uso de um critério dicotômico para a definição desse regime, a depender da natureza da atividade exercida pela empresa estatal. Aos tribunais brasileiros a questão também é tormentosa, haja vista a realidade de que, na análise dos casos concretos, não podem se furtar de solucioná-lo de forma fundamentada e consonante com os casos semelhantes julgados, ainda que em um cenário de relevantes controvérsias sobre o tema. Os estudos voltados à análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evidenciam que o tribunal tem se posicionado no sentido de, à luz do critério dicotômico estabelecido pela doutrina tradicional, conferir privilégios às empresas estatais que prestam serviços públicos, como o da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, e § 3º, da Constituição.

À luz do contexto normativo estabelecido pelo artigo 150, VI, “a”, da Constituição, nas últimas décadas o STF debateu a possibilidade de incidência da imunidade tributária a empresas estatais que, embora não detenham a condição de autarquias e fundações, são criadas pelo Estado também com o propósito de prestação de serviços públicos, como as representadas pela Aesbe.

Em 2007, a título de exemplo, a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia, CAERD, uma sociedade de economia mista, recorreu ao STF para ter reconhecida a sua imunidade tributária. Na origem, os seus recursos extraordinários não foram admitidos, o que levou a CAERD a propor ações cautelares para obter o efeito suspensivo. Até então, no aspecto processual, a jurisprudência do STF entendia não ser da sua competência, mas do Presidente do Tribunal local, ação ou pedido de medida cautelar tendente a obter efeito suspensivo para recurso extraordinário não admitido na origem, e cuja decisão de inadmissibilidade fosse objeto de agravo de instrumento ainda não julgado. Foi justamente na análise das ações cautelares propostas pela CAERD que o STF alterou sua jurisprudência, passando a admitir, excepcionalmente, a possibilidade de concessão de efeito suspensivo ativo a recurso extraordinário nesses casos. Ao analisar a Ação Cautelar n. 1.551/RO, o STF, considerando a plausibilidade do pedido e o perigo de dano irreparável, deferiu medida cautelar para suspender os efeitos do acórdão proferido pelo tribunal de origem que condenou a estatal à inscrição em dívida ativa em decorrência do não pagamento do IPTU. Para o Ministro Relator Gilmar Mendes, o acórdão impugnado contrariava jurisprudência do STF, assentada na jurisprudência formada em relação à Empresa de Correios e Telégrafos, segundo a qual, aplicada à CAERD, sociedade de economia mista prestadora de serviço público, deveria resultar também no reconhecimento da imunidade tributária recíproca, conforme o artigo 150, §2º, da Constituição, à luz da dicotomia realizada para identificação do regime jurídico em contraposição ao exercício de atividades de exploração econômica. Em julgamentos posteriores, foi reafirmado o entendimento de que a CAERD era uma sociedade de economia mista prestadora de serviços públicos que fazia jus à imunidade tributária recíproca.



Essa jurisprudência prevaleceu sem maiores particularidades até o julgamento final do Tema 508, pelo Supremo Tribunal Federal. O caso em discussão, titularizado pela Sabesp, procurou definir, conforme delimitação feita pelo então Relator, em regime de repercussão geral, “a questão consistente em saber se a imunidade tributária recíproca se aplica a entidade cuja composição acionária, objeto de negociação em Bolsas de Valores, revela inequívoco objetivo de distribuição de lucros a investidores públicos e privados”. O recurso extraordinário havia sido interposto pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP) contra o Município de Ubatuba. O acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), consignou que não se aplicam as disposições do artigo 150, VI, “a”, da Constituição ao caso concreto porque, no caso, incidiriam as disposições do artigo 173, § 2º, da norma constitucional, “já que as empresas de economia mista não gozam dos privilégios fiscais não extensivos ao setor privado”.

Em 2020, o STF decidiu que *“Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas”*.

Apesar da restrição em relação a empresa estatal que tenha participação acionária negociada em bolsa de valores, permaneceu em pauta, como condição de planejamento e funcionamento de diversas empresas prestadoras de serviços públicos, a incidência da imunidade tributária em questão.

A Emenda Constitucional n. 132/2023, para além de colocar o setor de saneamento no regime da regra geral, também promoveu a seguinte alteração no dispositivo que trata da imunidade tributária recíproca:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

~~§ 2º—A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.~~

**§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.**  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (grifos adotados)

É possível notar que a emenda que trata da Reforma Tributária alterou o §2º do artigo 150 da Constituição, mediante a inserção de uma previsão literal a respeito da “*empresa pública prestadora de serviço postal*”. Com essa alteração, buscou o poder constituinte derivado afastar qual dúvida sobre o alcance da imunidade tributária recíproca a empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista), ainda que prestadoras de serviço público: a imunidade aplica-se, tão somente, à empresa pública prestadora de serviço postal.

Portanto, este é mais um ponto relevante para os prestadores de serviço do setor, que precisarão lidar também com mais esse impacto no regime tributário, à luz de todas as alterações promovidas, a fim de readequar as suas operações de forma sustentável.

## 4. DAS CONSEQUÊNCIAS NO REGIME TRIBUTÁRIO

De forma objetiva, pode-se apontar, como consequência da promulgação da EC n. 132/2023, uma alteração expressiva na dinâmica tributária nacional, que será regulada por lei complementar e passará por um período de transição.

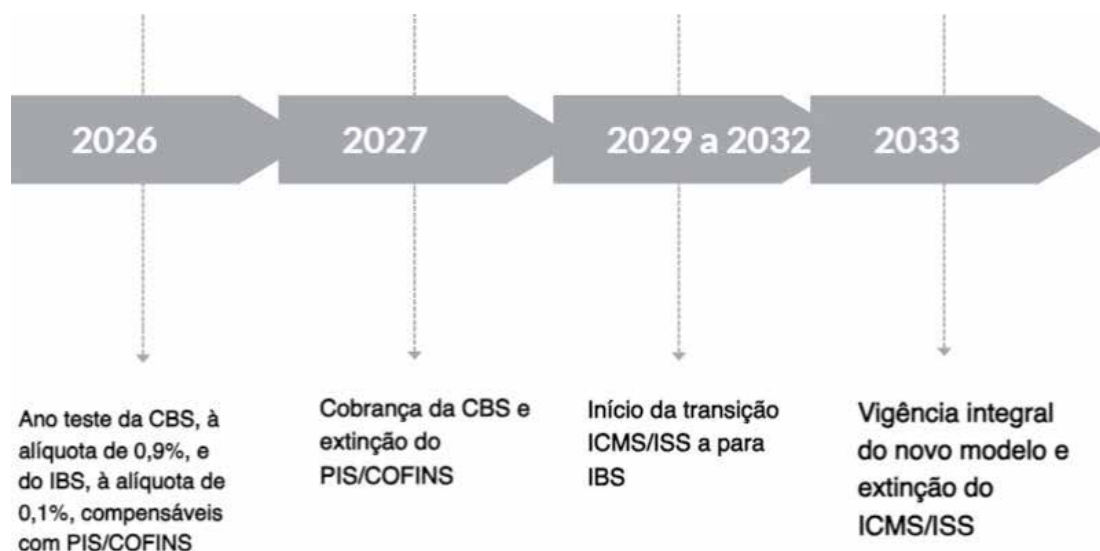
Com a supressão dos serviços de saneamento do regime específico para a apuração dos impostos, o serviço será apurado na regra geral, isto é, pela não cumulatividade – descontando o imposto pago nas cadeias anteriores ao imposto a ser pago no final da operação- sempre recolhido no destino. No entanto, por meio da Lei Complementar é possível que os serviços de saneamento sejam incluídos como operações a serem beneficiadas pelo regime diferenciado.

Os serviços de saneamento também não foram incluídos como obrigatórios para o sistema de cashback, o que leva a uma maior oneração ao contribuinte de fato, uma vez que, com o aumento da carga tributária, resultará no aumento do preço do serviço.

O período de transição consistirá na existência dos dois sistemas tributários, com recolhimento simultâneo para ambos. Em 2026 o IBS terá alíquota de 0,1% e o CBS de 0,9%; sobre o valor recolhido, serão deduzidos os valores devidos de PIS e COFINS. Em 2027, o PIS e a COFINS serão definitivamente extintos.

Os benefícios ou incentivos de ICMS serão reduzidos em 10% ao ano, entre 2029 e 2032. A Emenda prevê a criação de Fundo de Compensação de benefícios fiscais e financeiros-fiscais, visando compensar até 31 de dezembro de 2032 as pessoas jurídicas que são beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição. Em 2033 passa-se exclusivamente ao novo sistema de tributação.

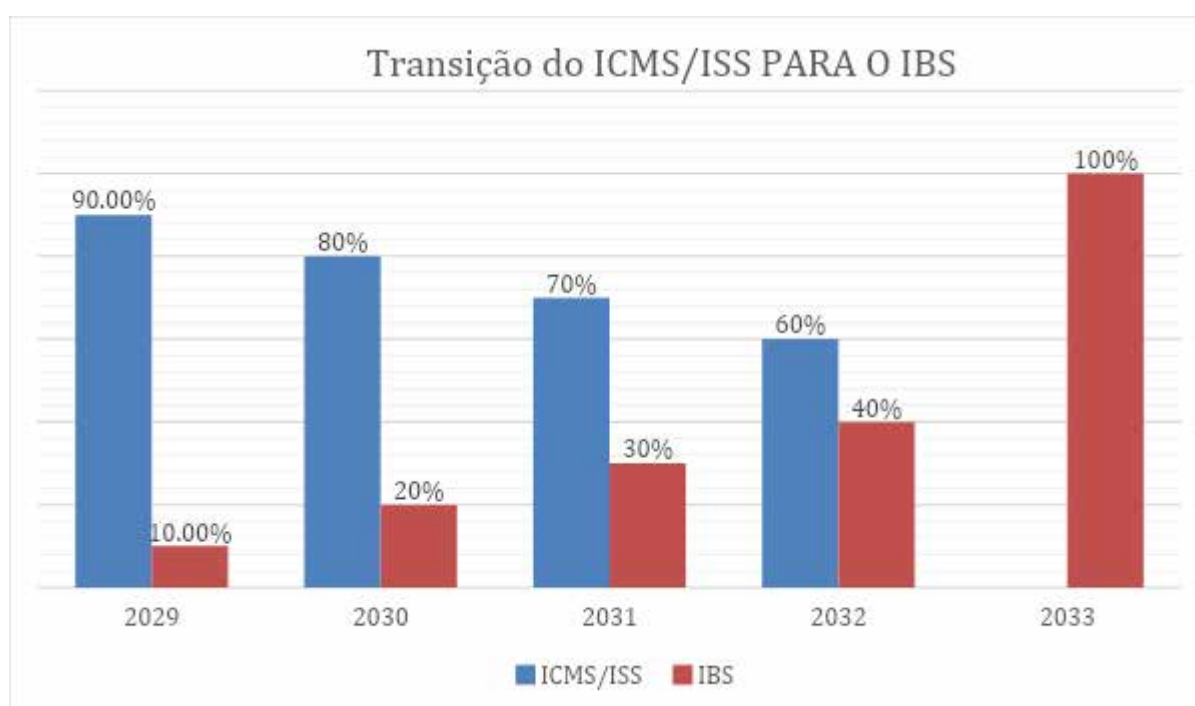
A atual incidência tributária sobre os serviços de saneamento é estimada em 9%. Com o início do período de transição em 2026, será acrescido 1% (0,9% de CBS e 0,1% de IBS) sobre o preço do serviço, chegando à incidência total em torno de 10%. É previsto que o valor da alíquota teste será compensado com PIS/COFINS ou outros tributos federais.



Em 2027 o PIS/COFINS será extinto e entra em vigor o CBS, no entanto, sua alíquota ainda não foi definida. Atualmente, as atividades de saneamento básico pagam alíquotas cheias de PIS (1,65%) e COFINS (7,60%), totalizando em 9,25%.

Quanto ao ICMS/ISS as companhias possuem alíquota zero ou utilizam de compensação tributária para o ICMS e isenção tributária para o ISS. Assim, no final do serviço não há qualquer incidência tributária quanto aos impostos estaduais e municipais. No novo sistema, caso a Lei Complementar não defina de forma diferente, sobre as atividades de saneamento passará a incidir o IBS de competência subnacional.

Sua transição ocorrerá entre os anos de 2029 e 2032 inicia-se gradualmente a extinção do ICMS e do ISS, para o ingresso gradual do IBS, conforme gráfico a seguir.



É importante dizer que as atividades que possuem incentivos/benefícios fiscais, como as de saneamento básico, durante o período de transição – 2029 a 2032 – serão compensadas pelas perdas dos benefícios que estavam assegurados até 2032.

Assim, a nova tributação sobre o setor de saneamento básico será elevada até 2032, para em 2033 chegar à incidência total da alíquota estimada em 27,5%, consoante estimado.

Portanto, considerando que incidirá a alíquota cheia, os serviços de saneamento terão um aumento da carga tributária, principalmente, após 2032, quando os benefícios e incentivos serão definitivamente reduzidos, para que em 2033 seja utilizado exclusivamente o novo sistema, com uma alíquota estimada de 27,5%.

No final do período de transição, caso o contribuinte tenha saldos de ICMS, estes poderão ser aproveitados se o aproveitamento ou ressarcimento forem admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e tiverem sido homologados pelos respectivos entes federativos. Nesse caso, o aproveitamento ocorrerá via compensação com o IBS no prazo de até 240 parcelas mensais.

Já para o PIS, COFINS e IPI os saldos dos créditos, inclusive presumidos, não apropriados ou não utilizados até a extinção e que cumpram os requisitos estabelecidos pela legislação vigente na data da extinção de tais tributos, poderá haver a compensação com outros tributos federais, inclusive com a CBS ou ressarcidos em dinheiro.

Com isso, estima-se um aumento da carga tributária sobre os serviços de saneamento. No entanto, esse modelo ainda pode ser alterado, por meio de lei complementar, para considerar os serviços de saneamento básico como serviços de saúde, e, assim, dispor de uma redução de 60% das alíquotas de CBS/IBS.

Por fim, diante do cenário estabelecido, é crucial que os prestadores de serviços realizem estudos do impacto da reforma tributária na sua atividade, mediante o confronto das novas medidas com as cláusulas legais e contratuais vigentes, bem com o arcabouço regulatório, a fim de medir os efeitos da reforma, as consequências no arcabouço legal e contratual existente e as possibilidades de atuação para mitigação e melhor condução dos objetivos estatutários.



Associação Brasileira das Empresas  
Estaduais de Saneamento

**Universalizar é Nossa Missão.**