

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11065.000172/2001-34
Recurso nº : 128.613
Matéria : IRPJ - EX.: 2000
Recorrente : COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO - COMUSA
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 20 DE MARÇO DE 2002
Acórdão nº : 105-13.747

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - FORNECIMENTO DE ÁGUA POTÁVEL CANALIZADA FORNECIDA A GRANEL, EM DOMICÍLIO, À POPULAÇÃO URBANA - PERCENTUAL APLICÁVEL - O fornecimento de água tratada, encanada, em domicílio, não configura prestação de serviços em geral, devendo ser tributada pelo imposto de renda de pessoa jurídica, quando eleita a modalidade de tributação pelo lucro presumido, mediante a utilização do percentual de 8% como base de cálculo.

Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os autos de recurso interposto por
COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO - COMUSA

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, **DAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima (Relator), Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Verinaldo Henrique da Silva, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 15 JUL 2002

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 11065.000172/2001-34
Acórdão nº : 105-13.747

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA e NILTON PÊSS.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, possibly 'D. Sahagoff', written over the text of the document.

Recurso nº : 128.613
Recorrente : COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO - COMUSA

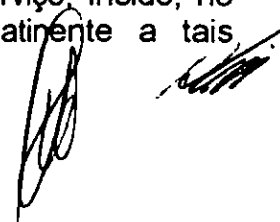
RELATÓRIO

COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO - COMUSA, já qualificada nos autos, discordando do teor da decisão proferida pela Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre / Rs, que julgou procedente a exigência formalizada por meio do auto de infração de fls. 105 a 114, recorre a este Conselho de Contribuintes pretendendo a reforma da referida decisão daquela autoridade monocrática, a qual está assim ementada:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA - Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo citado Decreto nº 70.235/1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo normativo, não se justifica argüir a nulidade do lançamento de ofício.

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. OBJETO DISTINTO DE AÇÃO FISCAL PROCEDIDA EM MOMENTO ANTERIOR. PROCEDÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo ficado comprovado que a ação fiscal realizada em momento anterior teve objeto diverso da presente, não existe a alegada homologação expressa do crédito tributário, nem vício de nulidade a macular o presente feito.

FORNECIMENTO DE ÁGUA. NATUREZA JURÍDICA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. JURISPRUDÊNCIA FIRME DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LUCRO PRESUMIDO CALCULADO COM BASE NA RECEITA BRUTA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCEDÊNCIA. Tendo o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça se manifestado por inúmeras vezes a respeito de caracterizar o fornecimento de água uma prestação de serviço, incide, no cálculo do lucro presumido, a alíquota atinente a tais,



serviços, e não a respeitante à venda de mercadorias, como quer a autuada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

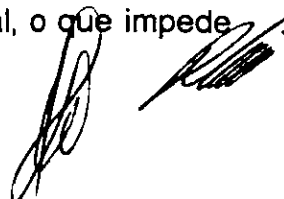
A peça de autuação, decorrente de ação fiscal concluída em 23/01/2001, reporta-se ao ano-base de 1999, trazendo como histórico a equivocada adoção do coeficiente de 8% para determinação do lucro presumido declarado pela contribuinte, quando o percentual correto seria de 32%, conforme Relatório da Ação Fiscal às fls. 105 a 109.

Cientificada da Decisão em 29/08/2001, AR às fls. 174, a empresa, alegando faltarem-lhe fundamentos capazes de justificar a manutenção do Auto de Infração, ingressou, em 25/09/2001, com recurso para este Primeiro Conselho de Contribuintes, cujos argumentos, também constantes de sua impugnação, estão assim sintetizados:

Em preliminar, apresenta duas teses de nulidade do auto de infração, a saber:

Da existência de homologação dos recolhimentos referentes ao ano-calendário de 1999. Proibição de alteração de lançamento efetuado, pelo fato de ter havido anterior procedimento fiscal abrangendo o período de 1994 a outubro de 1999, havendo Decisão da Delegada da DRF de Novo Hamburgo pela inexistência de qualquer mácula no procedimento, a qual reveste-se da qualidade de homologação expressa, a teor do art. 150 de CTN, cuja regra visa garantir a segurança jurídica, e que o art. 145 c/c o 149 do CTN garantem ao Fisco o direito de alterar o lançamento nos casos expressamente previstos.

A segunda argüição tem como ponto fundamental a inexistência, no auto de infração, de requisito essencial, a fundamentação legal, o que impede

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more prominent than the other, located at the bottom right of the page.

que o contribuinte exerça integralmente o seu direito de defesa e ofende o princípio da legalidade (CF/88, art. 5º. LV; arts. 37 e 150, I).

Reforça a sua tese com a transcrição de Ementas de Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Requer, ainda, a nulidade da decisão combatida por ter acolhido o ato administrativo inicial.

Quanto ao mérito, afirma que o fulcro da demanda está centrado na atividade exercida pela Recorrente e que a apuração do lucro presumido, conforme aduz a Lei nº 9.249/95, é determinada pela aplicação de um coeficiente específico. O coeficiente a ser utilizado dependerá da natureza da atividade exercida pela empresa.

Interessa saber que o coeficiente aplicado pela fiscalização foi de 32%, que corresponde à atividade de prestação de serviços, contrariando o coeficiente de 8% que corresponde à atividade de venda de mercadoria utilizado pela Recorrente e pelo lançamento anterior já noticiado.

Que não houve o enfrentamento das questões levantadas em sua impugnação pela DRJ, a qual tratou do assunto de maneira superficial, limitando-se à citação exaustiva de jurisprudência tida como pertinente ao caso concreto.

Possui como atividade principal o fornecimento de água tratada à população, cujo processo industrial possui uma série de etapas que devem ser completadas até que o produto possa ser distribuído ao consumidor, seguindo a Norma de Qualidade da Água para Consumo Humano do Ministério da Saúde.

Portaria nº 1.469/2000, obrigando os responsáveis pela produção e abastecimento a adotar processos industriais de tratamento e potabilização de águas naturais.

Que é difícil conceber que tal gama de procedimentos seja considerado pelo auditor fiscal como sendo tão somente "prestação de serviços" e não um processo industrial com fornecimento de mercadoria.

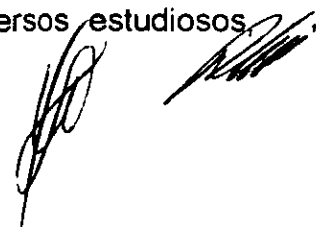
Alega a falta de fundamentação do lançamento, eis que o fiscal estatuiu que o contribuinte adotou o coeficiente de 8%, quando o percentual seria de 32% e limita-se a citar o artigo 15 da Lei 9.249/95, que nada mais diz do que o percentual aplicável a cada atividade, o que é incontroverso; e a Instrução Normativa SRF nº 93/97, através de seus artigos 3º e 36. Estas duas normas sequer tratam de dizer o que seria serviço ou industrialização.

Que o auditor mencionou o Decreto-lei nº 406/68, fazendo referência ao item 87 da lista do anexo, que diz:

"87 - Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadoria fora do cais."

Seria esta a única fundamentação aparente visualizada pelo contribuinte, que, na ótica do Fisco, daria ensejo ao enquadramento da empresa como prestadora de serviço, contrariando toda a doutrina existente acerca do assunto, porquanto o item 87 citado trata de serviços específicos prestados nos portos e aeroportos do país.

Disserta sobre a natureza jurídica da sua atividade, sobre a incidência do ISSQN, ICMS e IPI, citando a posição de diversos estudiosos, destacando-se:



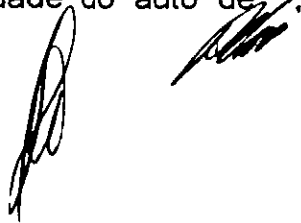
“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de acordo com os postulados e diretrizes do direito privado”.
(Melo, José Eduardo Soares de. Aspectos Teóricos e práticos do ISS, Dialética, SP, 2000, pág.29).

A atividade não se resume a um “fazer algo” no sentido que o direito das obrigações classifica. Está, isto sim, dentro do conceito de “dar algo”, o que implica em concluir que estamos diante de uma “mercadoria”, a qual é caracterizada pela obrigação de dar e não tem vínculo algum com a idéia de personalidade. Interessa a entrega da “coisa”.

Além do aspecto de industrialização, o fato do Convênio ICMS 98/89 ter autorizado a concessão de isenção para a água natural canalizada está a indicar, evidentemente, que o bem foi caracterizado pelo poder público como suscetível de tributação pelo ICMS, ou seja, trata-se de mercadoria.

Que a Receita Federal, em sua própria classificação (cartão de CNPJ), enquadra a empresa no grupo “Captação, tratamento, distribuição água canalizada”, dentro do gênero “E – Produção e distribuição de eletricidade, gás e água.”, manifestando um entendimento correto quanto à atividade exercida, produção e distribuição de água (bem).

Citando jurisprudência de Tribunais pátrios e o pensamento de Ilustres Professores, arremata requerendo a reforma da Decisão “a quo” para que seja declarada, com base nas preliminares argüidas, a nulidade do auto de infração e, no mérito, julgado insubsistente o lançamento.



Veio o processo à apreciação deste Conselho de Contribuintes instruído com o arrolamento de bens, Processo nº 11065.000173/2001-89, conforme documentos acostados às fls. 192 a 195 e despacho às fls. 196.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and strokes, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

VOTO VENCIDO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e, admitida a sua apreciação pela prestação de arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

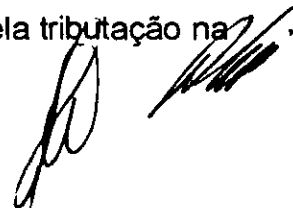
Levantadas questões preliminares, tratando de nulidade do auto de infração e da Decisão recorrida, passo ao seu exame.

A primeira diz respeito à existência de homologação expressa dos lançamentos do período examinado, porquanto fora objeto de fiscalização anterior ao presente feito.

Sobre esse ponto, há de ser observado, inicialmente, se à luz dos dispositivos reguladores do instituto da decadência, o procedimento ocorreu antes de expirado o prazo fatal à sua realização, o que aqui se constata, eis que o período examinado é o ano-base de 1999 e a autuação ocorreu em 2001. Portanto, dentro do prazo legal à sua efetivação.

Estando, pois, o Poder Público dentro do prazo ao exercício do seu direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, outro aspecto há de ser observado, ou seja, se o período em foco já fora alvo de ação fiscal.

O que verificamos é que a celeuma dá-se em função de um pedido da própria contribuinte em retificar as suas DCTFs, provocando a manifestação do Fisco sobre os valores informados e aqueles registrados em seus assentamentos, cujo relatório dá conta de que a empresa optou pela tributação na

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more prominent than the other, located at the bottom right of the page.

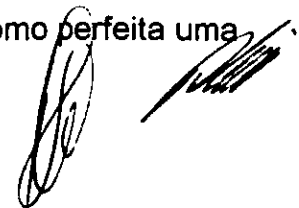
forma do Lucro Presumido e que a quota vencida em 30/09/99 foi recolhida, demonstrando em planilha de cálculo a receita do ano de 1999, os impostos devidos e os valores pagos.

Depreende-se, pois, dos fatos descritos às fls. 150 a 155, a efetividade do procedimento fiscal na conferência dos valores registrados em confronto com os informados pelo contribuinte em suas DCTFs.

Mesmo que a determinação do lucro, naquele momento, fosse tida como boa, ainda assim, considerando o período legal ao pleno exercício do seu direito, o Poder Tributante pode efetuar as verificações necessárias à observação do cumprimento da lei tributária por parte dos contribuintes, observando-se que, não por iniciativa do Agente Fiscal, mas por ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor de Receita Federal, como se deu no caso presente, conforme estabelece o art. 906 do RIR/99.

Por outro lado, de acordo com o que estabelece o artigo 145 e o que reza o artigo 149, I, do CTN, tratando-se como lançamento por Declaração, o lançamento de ofício poderá ser efetuado quando constatada inexatidão, nos termos do art. 841, do RIR/99, ou, tratando-se como lançamento por homologação, como declina a Recorrente, ele pode ser revisto sim de ofício, ao amparo do art. 149, V, do CTN, combinado com o art. 150, do mesmo Diploma, cuja atividade exercida corresponderia à determinação da matéria tributável, apuração da base de cálculo do tributo, aplicação da alíquota e recolhimento.

Ora, se lhe compete apurar a base de cálculo do tributo e considerando-se que na modalidade aqui referida ela aflora com a aplicação de um coeficiente sobre a receita, o Fisco pode considerar ou não como perfeita uma base assim obtida.



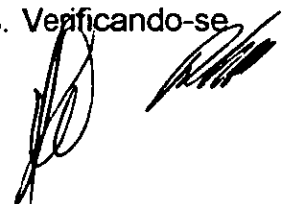
Assim, não pode prosperar a argumentação de nulidade por lhe faltar guarida nos dispositivos legais que disciplinam a matéria.

É de ser afastada, também, a outra preliminar levantada sobre o mesmo tema, nulidade do auto de infração, sob a argumentação de cerceamento ao direito de defesa e de ofensa ao princípio da legalidade, pelos motivos de fato e de direito a seguir delineados.

Os dispositivos do PAF aplicáveis à matéria, o Art. 10, em obediência à norma de ordem pública prescrita no Art. 142 do CTN, e o Art. 59, daquele mesmo Diploma Legal, podem determinar a ocorrência da nulidade. Entretanto, não se configurou, no presente caso, qualquer nódoa ou qualquer irregularidade a contrariar aqueles mandamentos.

Nos auto de infração encontramos satisfeitas todas as exigências do Art. 10, do Decreto nº 70.235/72, ou seja: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumprí-la ou impugná-la no prazo de trinta dias. Todos esses elementos essenciais ao auto de infração são encontrados na peça impugnada. A negativa de sua existência representa um questionamento vazio, inconsistente e protelatório. Eis que estou a analisar o mesmo auto recebido pela empresa.

A leitura do auto de infração somente conduz a esse entendimento. Como dizê-los inexistentes? Tanto é verdadeira a afirmativa que a reclamante (empresa), em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa, que, inclusive, chega a contestar o percentual de determinação do lucro, a natureza da atividade e a data de ocorrência dos fatos. Verificando-se



constar às fls. 111 todo o enquadramento legal e não somente aquele citado na peça recursal.

Estando, pois, o feito na exata medida requerida pelas normas tributárias, não se vê configurada qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

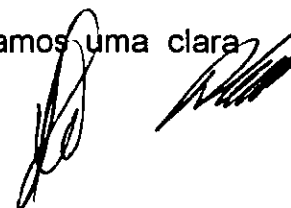
No bojo dos seus argumentos sobre nulidade, encontramos pretendida, sucessivamente às demais arguições, a nulidade da Decisão por ter albergado o ato administrativo.

Muito embora não tenha se reportado especificamente a nenhum dispositivo legal porventura contrariado, aplicar-se-ia à presente questão somente as hipóteses previstas no art. 59, II, do PAF. Entretanto, a Decisão guerreada foi lavrada por autoridade competente e não traduz qualquer nébula a proporcionar preterição no seu direito de defesa. Tanto que a Recorrente analisa a própria Decisão e dela recorre, cita trechos e sobre ela faz comentários.

Assim, rejeitam-se as preliminares, por inconsistentes e por falta de amparo legal.

No tocante ao mérito, nota-se que o cerne da questão refere-se à natureza da atividade que desenvolve a recorrente, se venda de mercadoria ou prestação de serviços e se sobre ela incide ou não o percentual de determinação do lucro presumido na ordem de 32% como consta do auto de infração e da decisão combatida.

Entretanto, faz-se necessária uma profunda análise dos dispositivos legais que tratam da matéria, a fim de que tenhamos uma clara posição.

Handwritten signature and stamp.

Primeiro, vejamos o disposto no artigo 6º da nossa Carta Maior:

“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

Agora, observemos o que diz a Constituição Federal em seu artigo 22, IV.

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

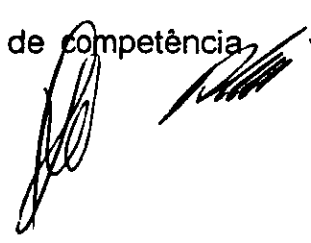
.....
IV – água, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão;
.....

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

Já em seu artigo 155, I, b, a CF diz que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Por sua vez o artigo 156, IV, também da CF, estabelece que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

Observemos que, com clareza, definiu o legislador que a circulação de mercadorias está sujeita à incidência do ICMS, assim também definiu quais os serviços que estariam em uma e outra esfera de competência tributária.



Em trabalho divulgado pela Revista Datavenia, nº 52 – novembro de 2001, “Da Continuidade dos Serviços Públicos Essenciais de Consumo”, Os Professores Amadeu dos A. Vidonho Júnior e Mário Antônio Lobato de Paiva, ensinam:

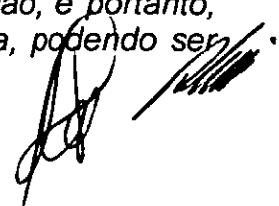
A Lei nº 7.783, de 28/06/89,... que veio integrar a regulamentação do art. 9º, § 1º, da CF, em seu artigo 11, parágrafo único, dispõe que “são necessidades inadiáveis da comunidade, aquelas que, não atendidas, coloquem em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população”.

Portanto, integrando a norma em sua finalidade, obtemos que os serviços ou atividades essenciais, são aqueles serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, ou seja, das necessidades que coloquem em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população. (inteligência do artigo 11 da Lei 7.783/89)

A mesma Lei, em seu artigo 10, assim dispõe:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais
I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustível;
II – assistência médica e hospitalar
III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos;
IV - funerários;
V - transporte coletivo;
VI - captação e tratamento de esgoto e lixo;
VII - telecomunicações;
VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares;
IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais;
X - controle de tráfego aéreo;
XI - compensação bancária.

Tal norma sob o ponto de vista hermenêutico pode ser classificada tecnicamente como uma norma jurídica nacional, ou seja, que atinge a coletividade sem distinção, e portanto, é autônoma no que pertine a referida matéria, podendo ser



estendida a quaisquer casos ou condições que levem a interrupção de serviço de natureza essencial e não só nas greves, até porque, em sua própria ementa insculpe que "define as atividades essenciais", e não somente em situações de greve. Portanto deflui-se que a continuidade dos serviços denominados essenciais alcançam não apenas os casos em que há interrupção por motivo de greve, mas também, a quaisquer tipos de interrupção, seja por cobrança de dívidas ou por falta do próprio serviço, isto porque pela natureza essencial da prestação, presume-se o decréscimo ou ausência de qualidade de vida, de dignidade e por vezes da própria realização da cidadania, fundamentos a que se apóia a República Federativa do Brasil (artigo 1º da Constituição Federal de 1988).

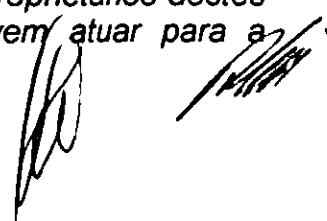
Mais adiante, encontramos a seguinte posição:

Discorrendo por uma ótica publicista, Luís Antônio Rizzatto Nunes, versa que:

"Em medida amplíssima todo serviço público, exatamente pelo fato de sê-lo (público), somente pode ser essencial. Não poderia a sociedade funcionar sem um mínimo de segurança pública, sem a existência dos serviços do Poder Judiciário, sem algum serviço de saúde etc. Nesse sentido então é que se diz que todo serviço público é essencial. Assim, também o são os serviços de fornecimento de energia elétrica, de água e esgoto, de coleta de lixo, de telefonia etc."

Aponta ainda o mesmo autor que "Há no serviço considerado essencial um aspecto real e concreto de urgência, isto é, necessidade concreta e efetiva de sua prestação"

Portanto, os serviços essenciais estão para a coletividade e para o Ordenamento Jurídico como serviços indispensáveis à manutenção da vida e dos direitos, conceito que vivifica a impossibilidade de sua interrupção. Além do mais, por serem indispensáveis à normalidade das relações sociais ocupam natureza pública, onde não se evidencia proprietários destes serviços, mas apenas gestores que devem atuar para a preservação de sua utilização pelo homem.

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more prominent than the other, located at the bottom right of the page.

Mais adiante, no mesmo artigo, acerca dos serviços essenciais no ordenamento jurídico brasileiro, encontramos:

Assim tais serviços de natureza essencial, indispensáveis à sobrevivência digna humana, que muitas vezes são prestados pelo próprio Estado ou por seus concessionários e permissionários, na hipótese de sua interrupção, adverte-se, é até mesmo inconstitucional, pois destarte realizam valores que contrariam o bem comum, de todos na forma do artigo 3º, IV da Constituição Federal/88. Não é lícito ao Estado ou aos prestadores de serviço, deixarem de prestar serviços que estão incorporados às atividades básicas humanas, tais como saúde, educação, energia elétrica e saneamento, sob pena de estarem dando ao homem tratamento degradante ou desumano, que fragilize sua dignidade (artigo 5º, III da Constituição Federal).

Especificamente sobre o serviço essencial relacionado aos presentes autos processuais, o fornecimento de água, temos a seguinte apresentação:

Outro serviço que nos mostra sua essencialidade é o fornecimento de água, considerada como verdadeiro bem ambiental. É necessidade básica do ser humano, sem a qual compromete-se a sua dignidade enquanto merecedor de mínima e inafastável qualidade de vida. A competência privativa para legislar sobre água é da União conforme artigo 22, IV da Constituição Federal.

“A água é um bem de domínio público, destinada ao consumo humano e não há esforço em reconhecer que as atividades higiênicas necessárias à manutenção da vida estão associadas à qualidade da água e infra-estrutura sanitária existentes no meio ambiente. Esta natureza, exigiu do legislador normatização própria imposta pelo Código de Águas – Dec. 24.643/34, assim como está prevista na Lei 9.433/97 que regulamentou o artigo 21, XIX da Constituição Federal; artigo 10, I da Lei 7.783/89 e item 3 da Portaria nº 03 de 19 de Março de 1999 da Secretaria de Direito Econômico do Ministério da Justiça.

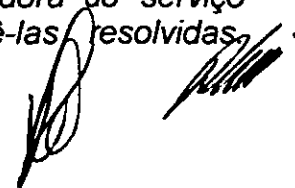


O Código Penal Brasileiro, ainda em seu artigo 270 tutelou como condutas ilícitas sujeitas à sanção o envenenamento doloso ou culposo e a poluição de água potável, com vista à preservação deste bem essencial à humanidade. Porquanto, a água faz parte do meio ambiente e logo dos ecossistemas onde todos nós vivemos, fato que integra seu caráter de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. (artigo 225 da Constituição Federal de 1988). Para tanto, lembraremos aqui a lição de Paulo Affonso Leme Machado:

“Salientemos as conseqüências da conceituação da água como “bem de uso comum do povo”: o uso da água não pode ser apropriado por uma só pessoa física ou jurídica, com exclusão absoluta dos outros usuários em potencial; o uso da água não pode significar a poluição ou a agressão desse bem; o uso da água não pode esgotar o próprio bem utilizado e a concessão ou a autorização (ou qualquer tipo de outorga) do uso da água deve ser motivada ou fundamentada pelo gestor público.”

Sobre a importância e a essencialidade da água para o consumidor julga o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

“DIREITO ADMINISTRATIVO E DO CONSUMIDOR. AÇÃO DE REVISÃO DE VALORES DEVIDOS POR FORNECIMENTO DE ÁGUA - CUMULADA COM PRETENSÃO INDENIZATORIA POR DANO MORAL E PEDIDO DE RESTABELECIMENTO DO SERVIÇO - COM TUTELA ANTECIPADA - JULGADA IMPROCEDENTE. ERRO OU ABUSO NO LEVANTAMENTO DO DÉBITO DO AUTOR E RESPECTIVOS JUROS DE MORA, NÃO DEMONSTRADOS. A MULTA - DE 10% - Há de reduzir-se ao limite de 2% estabelecido na legislação consumista, por aplicável o Código de Defesa do Consumidor nas relações de fornecimento de serviços essenciais, como o de abastecimento de água, ainda que ao cargo de Autarquia Municipal. Dano Moral e responsabilidade do réu pela denominada cobrança vexatória, não demonstrados. Dívidas pretéritas - de consumidor que vem pagando as contas desde o restabelecimento do serviço por efeito de tutela antecipada - não justificam novas interrupções no fornecimento de água, devendo a prestadora do serviço valer-se da cobrança judicial para vê-las resolvidas.”



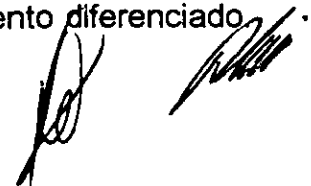
Apelação parcialmente provida. (Apelação Cível nº 70001095231, 2ª Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Elvio Schuch Pinto, julgado em 25/10/2000).

A tutela jurídica da água está consolidada no Ordenamento jurídico como matéria prima essencial à sobrevivência humana, natureza esta que torna aviltante a interrupção de tal serviço. Contudo, há alguns argumentos em contrário, como os que defendem que a água só seria mesmo um bem coletivo aquela que brota da fonte – in natura - sem qualquer tratamento realizado, pois o só fato de as empresas de saneamento e distribuição adicionarem produtos como o cloro e outras substâncias, já lhe desconfiguraria como bem de uso comum para ser bem-produto, e por isso, vendável aqueles que pagarem para tê-lo. Sobre esse ponto de vista é necessário dizermos que é dever e não mera faculdade do Poder Público ou de seus concessionários tal serviço de purificação da água para consumo, pois muitas vezes a própria concessionária acaba por lançar esgotos não tratados nos mares e rios contribuindo para a poluição da água, conduta que aliás poderá ser considerada crime contra o meio ambiente nos moldes do artigo 54 da Lei 9.605/98, se resulta ou possa resultar em danos à saúde humana.

Para finalizarmos é coerente a lembrança de que compete ao sistema único de saúde, nos termos do artigo 200, VI da Constituição Federal fiscalizar e inspecionar alimentos, compreendido o controle de seu teor nutricional, bem como bebidas e águas para consumo humano.”

A explanação buscada em trabalhos de estudiosos do direito tem por finalidade o estabelecimento de conexão entre o que prescrevem as nossas leis e o que foi realizado pela autoridade fiscal, especialmente quando houve por trazer para o campo da imposição tributária parcela de lucro antes não oferecida à tributação, em razão de entendimento outro que não se coaduna ao que o nosso ordenamento jurídico apregoa.

Pelo que vimos, inclusive pelas manifestações do Poder Judiciário, os serviços essenciais, aos olhos da lei, têm tratamento diferenciado.



Seja na defesa do consumidor, seja no tratamento fiscal. Tanto que, a própria Constituição Federal chama para si o controle da sua regulação, culminado com as disposições do artigo 175, assim:

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 - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

A lei estabeleceu que o fornecimento de água é um serviço essencial, um serviço público e como tal não pode ser visto como um bem de consumo qualquer, do tipo "pagou levou". Ao contrário, por ser elemento indispensável à vida, com repercussões diretas na sua qualidade, e pelo que poderia causar à saúde pública, a água que chega até aos nossos lares não pode ser tida como "mercadoria": produto de uma atividade industrial. Se assim o fosse, não estaria sob guarda constitucional.

Na realidade, o concessionário ou permissionário está, em nome do Poder Público, cumprindo uma tarefa de competência do Estado. A sua atuação está circunscrita a fazer chegar um bem público até as residências e não um esforço industrial para a obtenção de um produto. O tratamento adequado é

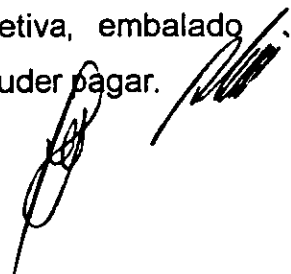
necessário em nome da saúde pública, que também é um direito do cidadão e uma obrigação do Estado, caracterizando a obrigação de fazer.

O tratamento a que a água é submetida não representa industrialização, eis que é dever do Estado prestar serviços públicos essenciais, adequadamente, conforme prevê a Constituição, diretamente ou por intermédio de concessionários.

Logo, todas as etapas de tratamento e potabilização representam, justamente, o cumprimento do dever de prestar um serviço adequado, ou seja, sem causar danos à saúde humana, mormente quando a empresa executa serviços públicos de saneamento, que compreendem a captação, o tratamento e a distribuição de água potável, assim também a coleta, tratamento e a disposição final de esgotos cloacais, consoante estabelece o seu Estatuto.

Querer comparar a venda de água mineral (ou mineralizada) embalada com a canalização de água de uso comum é o mesmo que comparar o ar que respiramos com o oxigênio acondicionado em cilindros disponíveis no mercado. O abastecimento de água compreende a captação, adequação ao consumo humano, adução e distribuição. Não se caracteriza como uma produção industrial, eis que não se configuram as hipóteses consignadas no Regulamento do IPI: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento,

Não se pode confundir um bem público, ainda que receba um tratamento para adequá-lo às condições próprias ao seu consumo (em defesa da saúde ou prevenção de doenças), com um bem não destinado à população como um todo, que possui propriedades distintas, fonte não coletiva, embalado particularizadamente e posto no mercado à disposição de quem puder pagar.



E assim tem sido o posicionamento do Poder Judiciário, cujas Ementas estão devidamente alinhavadas na Decisão hostilizada, porquanto reconhecida está a natureza da atividade como prestação de serviços e a sua essencialidade, respaldando o posicionamento da Autoridade Fiscal no tratamento tributário do lucro das entidades permissionárias ou concessionárias, prestadoras de serviços essenciais públicos.

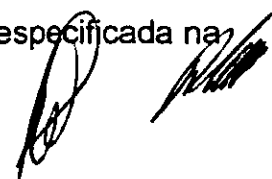
Ao contrário do que mencionou o Recorrente, as Ementas trazidas à colação sequer têm correlação com o caso sob exame. Lá são tratados assuntos relacionados à atividade de produção de softwares e à de franchising

Por outro lado, o item 87 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, embora contemple em seu bojo algumas atividades correlacionadas, não se pode olvidar que o vernáculo com que se expressou o legislador, exatamente, colocando entre "ponto e vírgula" as atividades, nos dá a idéia central, que é a autonomia de uma atividade da outra. Isto é, Não há interligação na prestação dos serviços ali relacionados.

E como é sabido, a lista acima referida é taxativa na sua verticalidade, mas exemplificativa na sua horizontalidade. Logo, estando a atividade nela mencionada, como no caso em tela, "suprimento de água", compreende a prestação do serviço essencial aqui tratado.

E mais, dentre os serviços públicos essenciais, não consta do texto constitucional a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a exigência do ICMS da atividade de abastecimento de água.

Logo, a prestação do serviço público essencial caracterizada está e a sua tributação pelo Imposto de renda dar-se-á na modalidade especificada na

Two handwritten signatures in black ink, one larger and more prominent than the other, located at the bottom right of the page.

ação fiscal, eis que configurada a inexistência no pagamento do tributo, aplicando-se ao fato os dispositivos legais mencionados no auto de infração.

Em conclusão, temos que a água é um bem de domínio público. O seu fornecimento, por concessionária ou permissionária, por consistir na prestação de um serviço público essencial, não se confunde com a venda de mercadorias, subordinando-se, no cálculo do Lucro Presumido, ao coeficiente aplicável às prestadoras de serviços em geral, ao amparo do art. 175, da CF; Dec. nº 24.643/34; Lei nº 9.433/97; art. 10, I, da Lei nº 7.783/89 e Item 3 da Port. nº 03/99 – SDE/MJ; Art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95.

Fazendo uso das palavras do Julgador de Primeira Instância, por todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA



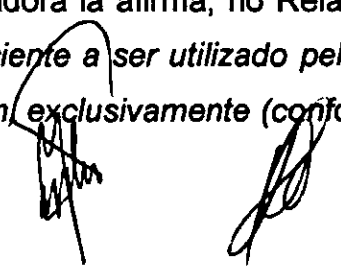
VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

Ouvindo atentamente a leitura do judicioso voto do Ilustre Relator, Dr. Álvaro Barros Barbosa Lima, tive a sensação de que, a despeito de seu denso conteúdo, a conclusão acerca da tributação imposta pela fiscalização, no presente caso, não deve prosperar, motivo que me leva a discordar de sua posição e expender diferentes razões de votar, como segue.

A matéria em discussão nesse processo desperta meu interesse técnico, principalmente diante dos aspectos controvertidos ressaltados no relatório, na sustentação oral patrocinada pela recorrente e pelos argumentos expendidos no voto do I. Relator.

Apesar de constar do objeto social a ampla atividade de: *"... exploração de Serviços públicos de saneamento, compreendendo a captação, o tratamento e a distribuição de água potável bem assim a coleta, o tratamento e a disposição final de esgotos cloacais, considerados para a consecução dessas atividades, a implantação das respectivas redes, instalações, equipamentos e demais pertencas e obras de engenharia civil, inclusive a manufatura e a importação de matérias primas e auxiliares, materiais, máquinas, componentes, equipamentos, instalações e acessórios necessários aos seus fins."* (fls. 4 – Artigo 3º dos Estatutos Sociais)., a fiscalização, no procedimento investigatório, afirmou que a recorrente limitou sua atividade efetivamente exercida, e conseqüentemente, a matéria alcançada pela exigência tributária, conforme consta a fls. 108, quando a autoridade lançadora lá afirma, no Relatório de Ação Fiscal, que: *"Isto posto, é nítido que o coeficiente a ser utilizado pelo contribuinte era de 32%, haja vista que sua receita advém exclusivamente (conforme cópia do*



Livro Razão à fls. à), da prestação de serviços de fornecimento de água."
(destaque no original).

Assim, inicialmente, deve-se tirar de cogitação outras atividades que, apesar de constarem do objetivo social, não foram praticadas pela recorrente, como a importação de bens e a coleta de esgoto.

Como primeira ressalva, aponto que, a despeito da afirmativa da fiscalização de que a atividade da recorrente era exclusivamente de fornecimento de água, consta do processo (fls. 104) demonstrativo de receitas com desdobramento mensal e por item. Ali se observa que existem pequenos valores vinculados ao título "4.1.200 – DOS SERVIÇOS DE ESGOTO", cujos valores representam menos de 0,5% (meio por cento) do faturamento total. Diante disso, pela irrelevância de tal valor, passo a desconsiderar a pluralidade de atividade e trato como se realmente a receita se originasse exclusivamente do fornecimento de água.

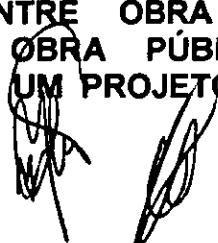
Tratarei, portanto, exclusivamente do fornecimento de água encanada, diretamente ao consumidor final, atividade quase única desenvolvida pela recorrente, conforme afirmativa da própria autoridade lançadora.

A conclusão obtida pela autoridade recorrida embasou-se, também, em duas demandas judiciais citadas na peça decisória (fls. 167):

RE-115561/SP, 2ª Turma

Ementa:

***- TAXA DE CONSERVAÇÃO DAS REDES DE ÁGUA E ESGOTO. DISTINÇÃO ENTRE OBRA PÚBLICA E SERVIÇO PÚBLICO. A OBRA PÚBLICA, SENDO EXECUÇÃO MATERIAL DE UM PROJETO, É LIMITADA**



NO TEMPO, ENQUANTO O SERVIÇO PÚBLICO TEM CARÁTER DE CONTINUIDADE. A OBRA PÚBLICA AGREGA UM VALOR AOS IMÓVEIS POR ELA BENEFICIADOS; OS SERVIÇOS PÚBLICOS, CONQUANTO OS BENEFICIEM, NÃO PRODUZEM UMA INTEGRAÇÃO DE VALOR.

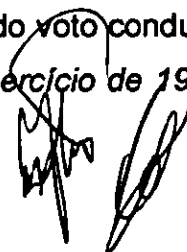
CONSERVAÇÃO DE REDES DE ÁGUA E ESGOTO É SERVIÇO PÚBLICO, E NÃO OBRA PÚBLICA. POR ELA, PODE O MUNICÍPIO COBRAR TAXA, DESDE QUE, POR LEI, SEJA DEFINIDO O FATO GERADOR, FIXADAS A ALÍQUOTA E A BASE DE CÁLCULO. SE TAIS REQUISITOS NÃO CONSTAM DE LEI, MAS DE ATO NORMATIVO DE AUTORIDADE MUNICIPAL, A COBRANÇA DA TAXA MALFERE O PRINCÍPIO DE LEGALIDADE.” (destaques contidos na decisão recorrida)

Não consta da decisão recorrida um comentário mais detalhado sobre o teor do acórdão acima mencionado, mas apenas foi dito que: *“Parece claro que “exploração de serviços públicos de saneamento” não corresponde a venda de mercadorias, mas a execução de serviços. Este tem sido o entendimento professado reiteradamente pelo Supremo Tribunal Federal:”, e segue-se a transcrição da ementa acima.*

O exame do conteúdo da decisão citada dá clara noção de que a discussão lá travada dizia respeito à distinção entre serviço público e obra pública.

Por óbvio, a decisão foi no sentido de que a taxa de conservação das redes de água e esgoto não representava obra pública e, ao mencionar serviço público, o Tribunal não pode ter pretendido diferenciar entre o conceito de mercadoria ou de prestação de serviço, até porque não era este o escopo da disputa.

Até porque, como se vê na folha 4 do voto condutor, a informação de que: *“o Município cobrou a taxa referente ao exercício de 1984, relativamente aos lotes de terreno de propriedade da recorrente.”*



E, adiante:

"Mas o voto do eminente Relator esclarece bem a hipótese de cobrança da contribuição de melhoria. Diz s. Exa.:

"... não se suscita dúvida nestes autos de que a autarquia municipal recorrente implantou, no local onde se situam os imóveis dos recorridos, redes de abastecimento de água e de coleta de esgotos, e de que tais obras públicas se incluem entre aquelas cujo custo é suscetível de recuperação, se resultarem em valorização de tais imóveis, mediante contribuição de melhoria (art. 2º, IV do Decreto-lei 195, de 24.2.67)."

Vê-se, assim, que o acórdão citado refere-se a obras públicas implantadas, não de serviços públicos de conservação delas. (...)"

E ainda, destoa do presente caso concreto, até no fato de que a decisão judicial referia-se a "*exploração de serviços públicos de saneamento*" (acima transcrito e constante do inteiro teor da decisão judicial), enquanto, aqui se trata (no dizer do fiscal autuante) de que "*sua receita advém, exclusivamente (conforme cópia do Livro Razão à fls. à), do prestação de serviços de fornecimento de água*" (destaquei).

Parece-me de difícil aplicação ao caso concreto a decisão indicada, tanto que se discutia se a remuneração devida ao município era taxa ou contribuição de melhoria. Ainda, não ficou claro se o termo empregado, de "*conservação das redes de água e esgoto*" correspondia efetivamente ao fornecimento de água encanada.

Da leitura do inteiro teor da decisão, me inclinei a entender que se tratava da atividade da prefeitura em efetuar a conservação das redes de água e esgoto, atividade esta que poderia se desenvolver pela simples prestação de um serviço de manutenção, o que ainda não permite minha conclusão, pois carece de maiores reflexões, até porque não ficou clara a atividade alcançada.



Segue a decisão recorrida mencionando a Adin interposta pelo Procurador Geral da República (Adin 2224-5), cuja notícia, extraída diretamente do Boletim nº 230, do STF, assim foi proferida:

“ADIn: Conhecimento

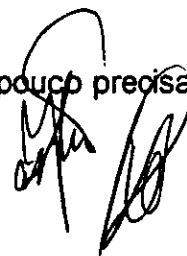
No controle abstrato de constitucionalidade, quando a suspensão da norma impugnada revigora norma anterior também inconstitucional, devem ser ambas impugnadas na petição inicial, sob pena de não conhecimento da ação. Com esse entendimento, o Tribunal, por maioria, não conheceu de ação direta ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra o Convênio 77/95, que autoriza os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul a revogarem a isenção concedida à água canalizada pelo Convênio ICMS 98/89, uma vez que, com a suspensão daquele Convênio, subsistiria o Convênio ICMS 98/89 que concedia a isenção da água canalizada a qual, de acordo com a jurisprudência do STF, não é mercadoria passível de tributação pelo ICMS, mas sim serviço público. Vencidos os Ministros Néri da Silveira, relator, Ellen Gracie e Carlos Velloso, que conheciam da ação e deferiam a liminar para suspender o Convênio 77/95.”

ADIn 2.224-DF, rel. orig. Min. Néri da Silveira, red. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, 30.5.2001.(ADI-2224)

Em verdade o STF não conheceu da ação, o que nos impede de acolhermos como definitiva qualquer conclusão nela contida.

Bem verdade que a autoridade recorrida não afirmou ter transitado em julgado qualquer decisão, mas socorreu-se na formação de suas razões de decidir, nos termos trazidos no despacho, segundo os quais: *“de acordo com a jurisprudência do STF, não é mercadoria passível de tributação pelo ICMS, mas sim serviço público”*.

Novamente se estabelece uma dicotomia pouco precisa.



De um lado se afirma que não se trata de mercadoria sujeita ao ICMS, aceitando-se a alternativa de se tratar de serviço público.

Também aqui, não se discutia a natureza da água encanada, mas se era alcançada pela incidência do ICMS, hipótese que provavelmente seria afastada se a decisão fosse tirada definitivamente. E, não se cuidava da classificação da natureza da água potável fornecida, tanto que se pode verificar no corpo da ação que ela pretendia unicamente afastar a incidência do ICMS tratada em convênios, como veremos adiante:

"O presente ajuizamento atende à solicitação formulada pela CAEMPE – Companhia de Água e Esgotos do Município de Petrópolis que sustenta a inconstitucionalidade do convênio e da resolução acima transcritos, alegando haver interpretação errônea na classificação de água canalizada como mercadoria e violação do princípio da legalidade tributária pela utilização de via inadequada para criação de hipótese de incidência de tributo."

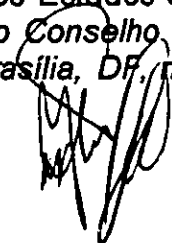
Enquanto isso os diversos Estados da Federação vem considerando a água encanada como mercadoria, tanto que seu fornecimento vem sendo motivo de diversos Convênios.

Para ilustrar tais disposições legais, transcrevo um deles, exatamente aquele que provocou a maior polêmica, que leva o nº 77/95, de 26.10.95, assim redigido:

**"CONVÊNIO ICMS Nº 77/95, DE 26.10.95
(DOU DE 30.10.95)**

Autoriza os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul a revogar a isenção concedida à água canalizada e dá outras providências.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 79ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 26 de



outubro de 1995, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Notas:

1 - Os Estados do Maranhão, Ceará e do Piauí foram incluídos pela Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 112/95, de 11.12.95, DOU 13.12.95.

2 - : Os Estados de Rondônia, Espírito Santo, Rio Grande do Norte e da Paraíba foram incluídos pela Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 30/97, de 21.03.97, DOU 27.03.97.

3 - O Estado de Sergipe foi incluído, pela Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 135/98, de 11.12.98, DOU 17.12.98.

Cláusula primeira - Ficam os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul autorizados a revogar a isenção à água canalizada, concedida com base no Convênio ICMS 98/89, de 14 de novembro de 1989.

Cláusula segunda - Ficam os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul autorizados a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com água natural canalizada, em até 100% (cem por cento), de acordo com critérios e parâmetros a serem definidos pela legislação estadual.

Cláusula segunda - Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996.".

(destaquei)

Como se pode facilmente verificar, os Secretários da Fazenda, em reunião do CONFAZ, trataram de autorização para "revogar a isenção à água canalizada", mas criando um mecanismo que possibilitava um alcance parcial da tributação, ao autorizarem os referidos Estados "a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com água natural canalizada, em até 100% (cem por cento), de acordo com critérios e parâmetros a serem definidos pela legislação estadual." (cláusula primeira do Convênio 77/95).



Mas não parou por aí a abrangência da atividade de fornecimento de água encanada no âmbito de incidência do ICMS, tanto que, entre outros tantos Convênios, tivemos, ainda:

**"CONVÊNIO ICMS Nº 98/89, DE 24.10.89
(DOU DE 26.10.89)**

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS no fornecimento de água natural e dá outras providências.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 17ª Reunião Extraordinária do Conselho de Política Fazendária realizada em Brasília, DF, no dia 24 de outubro de 1989, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Nota:

Vide Convênio ICMS nº 77/95, de 26.10.95, DOU 30.10.95.

Cláusula primeira- Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

I - conceder isenção do ICMS em operação com água natural canalizada, nas hipóteses previstas na legislação estadual;
II - conceder dispensa do recolhimento do imposto devido até a data da implementação deste Convênio.

Nota:

1 - O prazo a que se refere a Cláusula segunda foi prorrogado para 31.07.92, pela cláusula primeira do Convênio ICMS 07/91, de 25.04.91, para 31.12.94, pela Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 67/98, de 25.06.92, DOU 29.06.92 e por tempo indeterminado, pela alínea "o" do inciso VI da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 151/94, de 07.12.94, DOU 14.12.94.

Cláusula segunda- Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 30 de abril de 1991."
(destaquei)

Sem dúvida o tratamento dado ao fornecimento de água natural canalizada, que é a atividade da recorrente, é de mercadoria, ou não seria alcançável pelo ICMS.

Inegável que a legislação estadual vem tratando a água natural encanada como mercadoria, caso contrário nem seria mencionada nos Convênios nem na legislação estadual do ICMS e, mais ainda, não teria lhe atribuído redução na base de cálculo nem isenção, uma vez que tais figuras desonerativas referem-se objetivamente a atividades abrangidas pelo conceito de incidência.

E, examinando a jurisprudência formada no âmbito do TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, encontro casos esclarecedores:

“EMENTAS – CÂMARAS JULGADORAS

5391 – ÁGUA NATURAL – Produto beneficiado pela não-incidência do imposto – Improcedente autuação – Provido o recurso – Decisão Unânime.

Resta saber se sobre a água natural é devido o tributo. Diz o inc. V do art. 7º do RICMS aprovado pelo Dec. Nº 33.118/91 (art. 4º da Lei nº 6.374/89): “Art. 7º – O imposto não incide sobre: V – a saída no fornecimento de água natural proveniente de serviço público de captação, tratamento e distribuição para redes domiciliares, efetuados por órgão da administração pública, centralizada ou descentralizada, inclusive por empresa concessionária ou permissionária.”. A legislação estadual que prevê a não-incidência do imposto na saída de água natural, o faz em função de pessoas e não em função do objeto, mas é evidente que não é o sujeito passivo que caracteriza a não-incidência, mas a mercadoria, água potável, à qual é dirigida. É de se reiterar que a não-incidência existe.”

Relator: José Luiz Quadros Barros

6ª Câmara

Processo DRT 12-3921/91

Data da sessão: 27/10/1992

Recurso: Provido

Publicado no Boletim TIT nº 284, em 06/10/1995.

(destaquei)

Como se depreende facilmente da ementa, e como consta do destaque, o Tribunal Administrativo especializado declinou expressamente a

classificação da água natural fornecida no processo descrito, como sendo mercadoria.

Entendo razoável tal classificação, até inclinando-me ao conhecimento jurídico do conceito diante da legislação do ICMS, embora divergindo em parte dele, como se verá adiante, pois prefiro entender tratar-se de bem e não de mercadoria.

Mesmo sendo despiciendo, mas apenas para espancar dúvida de menos afoitos à nomenclatura do ICMS, já que o tributo alcança a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, é de se aclarar que apenas poucos serviços são abrangidos, na restritiva descrição do inc. II do art. 155 do Código Tributário Nacional:

"II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações ..."

Então, apenas os serviços acima mencionados incluem-se sob a égide do ICMS e nenhum outro, restando a conclusão de que, se a legislação do ICMS trata o fornecimento de água encanada como sendo integrante do campo de incidência, somente pode estar considerando tratar-se de fornecimento de mercadoria ou bem econômico.

Não bastasse a legislação estadual, especializada em definir e tributar as operações de circulação de mercadorias, no âmbito da legislação federal podemos encontrar posição esclarecedora acerca do tema sob análise.

No *"Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – Versão em Português"*, aprovado pela Instrução Normativa nº 99, de 19/12/2001 (DOU de 10.01.2002) consta no Capítulo 22, sob a classificação de *"Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagres"*, ressalvado a água do mar (posição

25.01) e águas destiladas (posição 28.51), que evidentemente não se trata da água natural aqui tratada.

Adiante, as águas se encontram devidamente classificadas, como transcrevo:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO
22.01	ÁGUAS, INCLUÍDAS AS ÁGUAS MINERAIS, NATURAIS OU ARTIFICIAIS, E AS ÁGUAS GASEIFICADAS, NÃO ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES NEM AROMATIZADAS; GELO E NEVE
2201.10	-Águas minerais e águas gaseificadas
2201.90	-Outros

Como se pode ver, estão incluídas as águas naturais, ou a água natural, relativa à posição 2201.90.

Pelo próprio título, de "*Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – Versão em Português*" (destaquei), é de se concluir que a água natural é observada como sendo mercadoria. Já que recebe classificação entre tal espécie.

Tanto que, no capítulo 22, Notas, encontra-se:

***CONSIDERAÇÕES GERAIS.**

Os produtos compreendidos neste Capítulo foram uma classe bem distinta das preparações alimentícias abrangidas pelos Capítulos precedentes.

Os referidos produtos podem dividir-se em quatro categorias principais:

A) **A água**, outras bebidas não alcoólicas e gelo.

B) As bebidas alcoólicas fermentadas (cerveja, vinho, sidra, etc.)



*c) As bebidas alcoólicas destiladas (aguardentes, licores, etc.), preparações alcoólicas compostas para fabricação de bebidas, e o álcool etílico.
(...)*

*22.01 – Águas, incluídas as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve.
(...)*

Esta posição compreende:

A) A água comum. Esta designação abrange a água natural, com exclusão da água do mar (posição 25.01), mesmo depurada por processos físicos ou químicos. As águas destiladas, de condutibilidade ou de igual grau de pureza estão, porém, compreendidas na posição 28.51. (...)
(destaquei)*

Nenhuma dúvida de que a água, nas condições daquela versada no presente processo, integra a TIPI e o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (repite, de **Mercadorias**).

Evidentemente, apesar de contemplada na TIPI, a água natural não sofre a incidência do IPI, até pelo princípio básico que orienta tal tributo, trazido na própria Constituição Federal, em seu artigo 153, § 3º, da seletividade em função da essencialidade do produto.

Sem sombra de dúvida, por razões que serão adiante declinadas, a água potável, bem escasso e de rigoroso controle ambiental, preenche plenamente condição prioritária na escala de essencialidade em relação aos bens de consumo indispensável ao ser humano.



Pessoalmente, porém, prefiro colocar uma restrição na classificação da água natural encanada fornecida à população como sendo mercadoria no seu conceito mais amplo e característico, optando por entender tratar-se de *"bem"*, mas diante da possibilidade de cobrança do ICMS por seu fornecimento, mesmo a despeito do contido na EC 33/01, que dispôs: *"i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço."*, estarei aceitando a possibilidade de ser mercadoria.

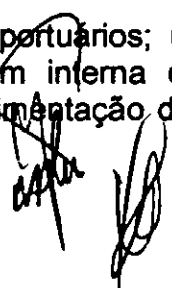
O presente caso, porém, não comporta a discussão sobre as diferenças conceituais entre bem e mercadoria, mas sim entre bem ou mercadoria e serviço, uma vez que, se a água natural canalizada se classificar como bem ou como mercadoria, exclui sua conceituação como serviço e se, porém, for classificada como serviço, excluirá os dois outros conceitos.

Assim, é importante definir se estamos diante de um serviço prestado ou de uma mercadoria ou bem fornecido.

Atento a essa limitação, avançarei no raciocínio, adotando o conceito de mercadoria que, apesar de menos abrangente que o de bem, exclui o de serviço.

Outro argumento colocado na peça impositiva inaugural diz respeito à inclusão no item 87 do anexo ao Decreto-lei nº 834/69 do suprimento de água, em texto assim moldado:

"87 – serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna e externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais."



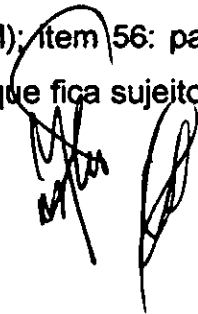
Relativamente a esta indicação no item 87, parece adequada a argumentação trazida pela recorrente (fls. 124), ao entender que:

"O suprimento de água de que fala o texto está inserto no serviço prestado nestas condições (no porto ou aeroporto), que, na grande maioria das vezes, sequer necessita de tratamento algum. Não se trata de água potável mas, sim, de água para realização dos serviços portuários e aeroportuários."

Concordo que a inclusão das hipóteses contidas no item 87 apresentam uma característica especial, qual seja a limitação ao local de sua realização.

Basta ver que quando o legislador pretendeu alcançar atividade fora da zona portuária e aeroportuária, o fez ressaltando, por exemplo: externa, para a armazenagem feita fora da zona portuária ou aeroportuária, e; fora do cais, para a movimentação de mercadoria. As demais atividades, entendo, sofrem a restrição genérica de estarem delimitadas, em sua execução, à área portuária ou aeroportuária.

Se o legislador pretendesse atribuir o conceito de prestação de serviço ao fornecimento de água de forma genérica e a todos os consumidores urbanos ou não, não teria disposto tal comando em um item de definição restrita e o faria, como fez com cada atividade, genericamente, que pretendeu alcançar (Item 29: organização de festas – buffet (exceto o fornecimento de alimentos, bebidas, que ficam sujeitos ao ICM); item 56: paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM); item 64: distribuição e venda de bilhetes de loteria, etc.).



Ademais, segundo P. R. Tavares, *in Comentários ao Código Tributário Nacional*, Saraiva, 1981, pág. 84 e 85, defende ser a lista taxativa, se esgotando na relação ali contida, tanto que assim se expressou:

"47. A taxatividade da lista – Estamos diante do princípio do *numerus clausus*. A lista é taxativa. O próprio Aliomar Baleeiro, na 1. ed. do seu *Direito tributário brasileiro* considerava a lista taxativa, tendo reformado o seu ponto de vista a partir da 2. ed. da mencionada obra, como ele próprio ali confessa, aceitando as críticas do Prof. Novelli e do Dr. J. H. Gouveia Vieira, passando a considerar a taxatividade da lista como uma realidade. O assunto foi muito discutido estando hoje pacificado e a doutrina dominante considera a lista de serviços taxativa.

Baleeiro entende a lista é taxativa: "tributáveis são os serviços nela mencionados, embora cada item comporte interpretação ampla e analógica" (*Direito tributário brasileiro*, 9. ed., p. 270). Ruy Barbosa Nogueira ressaltou que: "Embora taxativa, limitava, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que anuncia."

"Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever 'médicos', a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista etc.). Ao prever a 'lubrificação', está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceita a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços 'congêneres' e 'correlatos' a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração."

"Estão incluídos no campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. O procedimento é o de *numerus clausus*" (*Direito tributário aplicado e comprado*, v. 2, p. 313). Sobre a taxatividade da lista já entendeu o STF (considerou que a coleta de lixo, executada por concessão municipal não

está incidindo no ISS – RE 76.272-SP – 1973, Rel. Trigueiro, RDA, 116;79). "

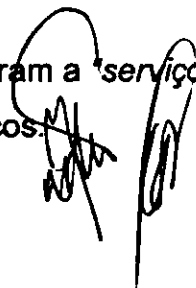
Como não consta o fornecimento de água encanada, na lista, não há como se pretender incluí-la por qualquer forma de analogia, diante do que a doutrina acima referida dispõe.

Ademais, se o fornecimento de água em geral, sendo tratada, encanada e fornecida em domicílio, estivesse efetivamente contido no item 87, tal fornecimento ensejaria a cobrança, pelo Município onde se realizasse a operação, do Imposto sobre Serviços, o que, na prática não ocorre. Sobre tal possibilidade busquei informações junto à Empresa de Saneamento do Paraná – SANEPAR e constatei que não há incidência do tributo municipal sobre os fornecimentos de água tratada à população, até porque sobrevive a isenção do ICM sobre esse fornecimento.

Não tenho mais dúvidas de que a água natural tratada, encanada, fornecida a consumidores não reveste atividade de prestação de serviços, mas restarão sempre efeitos sonoros advindos da leitura dos textos jurisprudenciais citados na decisão recorrida, que poderão revitalizar dúvidas.

Poderia se perquirir sobre a possibilidade de considerar com prestação de serviços aquelas atividades tratadas na doutrina e legislação como sendo serviços públicos, engrossando a confusão trazida na decisão recorrida quando embasou sua conclusão no tratamento de serviço público dado pelo judiciário ao fornecimento de água potável.

Lembro que tais textos sempre se referiram a "serviços públicos" e nunca à atividade pura e simples de prestação de serviços.



Outro argumento que pretende levar o fornecimento de água tratada ao conceito de prestação de serviços, diz respeito ao contido no artigo 22, IV, da Constituição Federal, segundo o qual:

"Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
(...)
IV - água, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão.
(...)"

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo."
(destaquei)

O que o dispositivo constitucional torna privativo é a regulamentação do uso dos recursos hídricos, nunca a legislação tributária aplicável sobre o fato econômico determinado por tal uso.

Assim, a legislação regulamentadora é clara quando trata a questão sob o ponto da essencialidade do bem e das condições restritivas de seu uso, como se verifica, por exemplo, da Lei nº 9.433/97, que institui a política nacional de recursos hídricos e cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos:

LEI 9.433 DE 08/01/1997 - DOU 09/01/1997
Institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, Cria o Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, Regulamenta o Inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, e Altera o art. 1 da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990, que Modificou a Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989.

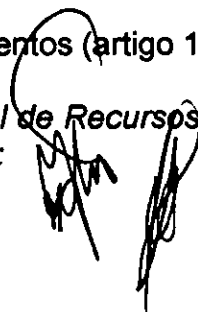
* Regulamentada pelo Decreto nº 2.612, de 03/06/1998 (DOU de 04/06/1998, em vigor desde a publicação).

TÍTULO I - Da Política Nacional de Recursos Hídricos (artigos 1 a 31)

CAPÍTULO I - Dos Fundamentos (artigo 1)

TEXTO:

"ART.1 - A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos:



- I - a água é um bem de domínio público;*
- II - a água é um recurso natural limitado, dotado de valor econômico;*
- III - em situações de escassez, o uso prioritário dos recursos hídricos é o consumo humano e a dessedentação de animais;*
- IV - a gestão dos recursos hídricos deve sempre proporcionar o uso múltiplo das águas;*
- V - a bacia hidrográfica é a unidade territorial para implementação da Política Nacional de Recursos Hídricos e atuação do Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos;*
- VI - a gestão dos recursos hídricos deve ser descentralizada e contar com a participação do Poder Público, dos usuários e das comunidades.”*
(destaquei)

Veja-se que a política de recursos hídricos não se assenta em preceitos tributários, mas seu controle e regulamentação pelo Poder Público diz respeito à sua essencialidade para a população nacional.

O dispositivo legal acima deixa claro o entendimento de que a água, mesmo sendo um recurso natural, é “dotado de valor econômico”.

Conceito que veio completado pelo art. 19 da mesma lei:

- “Art.19 - A cobrança pelo uso de recursos hídricos objetiva:*
- I - reconhecer a água como bem econômico e dar ao usuário uma indicação de seu real valor;*
 - II - incentivar a racionalização do uso da água;*
 - III - obter recursos financeiros para o financiamento dos programas e intervenções contemplados nos planos de recursos hídricos.”*
(destaquei)

A conceituação da água como sendo um bem econômico com valor real (igualmente econômico), traz a possibilidade de entendermos que o fornecimento de água encanada, para consumo domiciliar e outros, implica no

fornecimento de um bem com valor econômico que permite o ressarcimento ou cobrança de tal valor, mensurado por regras de mercado ou por regras de política pública financeira, dependendo das condições da exploração no uso do direito vinculado.

Tanto que entre os instrumentos da política nacional de recursos hídricos, que estão contemplados no artigo 5º da Lei n° 9.433/97, está contemplada sua cobrança como fonte de recursos:

**Art. 5 - São instrumentos da Política Nacional de Recursos Hídricos:*

- I - os Planos de Recursos Hídricos;*
 - II - o enquadramento dos corpos de água em classes, segundo os usos preponderantes da água;*
 - III - a outorga dos direitos de uso de recursos hídricos;*
 - IV - a cobrança pelo uso de recursos hídricos;*
 - V - a compensação a municípios;*
 - VI - o Sistema de Informações sobre Recursos Hídricos.**
- (destaquei)

Assim, a cobrança pelo uso de recursos hídricos feita, quer diretamente pelo Poder Público, quer por concessionárias autorizadas, implica dizer dá volume econômico e caracterização industrial ou comercial ao fornecimento de água tratada às populações consumidoras.

Isso, porém, não lhe tira o caráter de atividade essencial do Estado, como bem posto no texto da Lei n° 7.783/89, em seu artigo 10º:

LEI 7.783 DE 28/06/1989 - DOU 29/06/1989
Dispõe sobre o Exercício do Direito de Greve, Define as Atividades Essenciais, Regula o Atendimento das Necessidades Inadiáveis da Comunidade, e dá outras Providências.
(artigos 1 a 19)
TEXTO:



**Art. 10 - São considerados serviços ou atividades essenciais:*

I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;

II - assistência médica e hospitalar;

III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos;

IV - funerários;

V - transporte coletivo;

VI - captação e tratamento de esgoto e lixo;

VII - telecomunicações;

VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares;

IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais;

X - controle de tráfego aéreo;

*XI - compensação bancária.**

(destaquei)

E, é de se ver que a lei preferiu deixar a definição de serviço em cotejo com a de atividade em aberto, no que respeita a cada item individualizado.

Assim o fez quando afirmou tratar-se de "serviços" ou "atividades" essenciais.

Aqui já surge uma diferenciação que permite conceituar atividade e serviço, mas, ainda sem delinear claramente seus contornos e pontos de coincidência, mesmo sem ter o cuidado de excluir o conceito de qualquer deles da definição ampla de serviços públicos.

A observação dos itens constantes da lista permite concluir facilmente que nem todas as atividades ou serviços guardam correlação conceitual.

Assim, transporte coletivo, processamento de dados e controle do tráfego aéreo induzem ao conceito de prestação de serviços, no conceito

econômico, enquanto distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos, tratamento e abastecimento de água, produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis induzem ao conceito de produtos, bens ou mercadorias circulando no mercado econômico, mas tudo sem desvirtuar sua essencialidade nem sua condição de serviço público apanhado por seu conceito genérico.

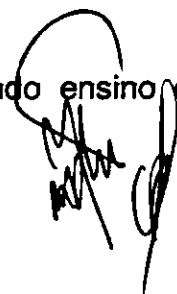
Como se pode ver mais uma vez, execução de serviço (serviço ou atividade) público (um conceito político) não representa sinônimo de prestação de serviço (um conceito econômico).

Que o fornecimento de água representa serviço público, ninguém pode contrapor, mas querer sinonimizar serviço público (conceito político) com prestação de serviços (conceito econômico) é alargar o primeiro e menosprezar o segundo, tirando-lhe a principal característica de atuação profissional e intelectual.

A amplitude do serviço público, no campo conceitual é bem demonstrada pelos diversos autores nacionais:

"Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios do sistema normativo." (Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, 10ª ed. Malheiros, pág. 433)
(destaquei)

Segue, em bem trabalhado ensino doutrinário, do qual extraio alguns excertos:



Pág. 435

"3. Conclui-se, pois, espontaneamente, que a noção de serviço público há de se compor necessariamente de dois elementos, (a) um deles, que é o seu substrato material, consiste na prestação de utilidade ou comodidade fruível diretamente pelos administrados; o outro, (b) traço formal indispensável, que lhe dá justamente caráter de noção jurídica, consistente em um específico regime de Direito Público, isto é, numa "unidade normativa".

(destaquei)

Pág. 435

"4. Quanto ao primeiro elemento – seu substrato material -, cumpre observar que a atividade estatal denominada serviço público é a prestação consistente no oferecimento, aos administrados em geral, de utilidades ou comodidades materiais (como água, luz, gás, telefone, transporte coletivo etc.) que o Estado assume como próprias por serem reputadas imprescindíveis, necessárias ou apenas correspondentes à conveniências básicas da Sociedade, em dado tempo histórico."

(destaquei)

Pág. 436

"5. O segundo elemento formal, isto é, a submissão a um regime de Direito Público, o regime jurídico-administrativo, é que confere caráter jurídico à noção do serviço público. Sua importância, pois, é decisiva."

(destaquei)

Pág. 437

"7. Em linguagem leiga, costuma-se designar como "serviço" tudo aquilo que o Estado faz ou, pelo menos, toda atividade administrativa por ele desempenhada. Assim, por exemplo, a construção de uma estrada, de uma ponte, de um túnel, de um viaduto, de uma escola, de um hospital, ou a pavimentação de uma rua podem aparecer; na linguagem corrente, como sendo um "serviço" que o Estado desempenhou. Juridicamente, entretanto, são obras públicas.

Assim também, eventualmente, serão designadas como "serviços", ou mesmo "serviços públicos", atividades típicas de "polícia administrativa". Do mesmo modo, o rótulo "serviço público", ainda que acrescido do qualificativo "industrial", ou "comercial" ou "econômico", algumas vezes é adotado para referir atividades estatais regidas fundamentalmente pelo Direito Privado, isto é, as concernentes à exploração estatal de atividade econômica."

(destaquei)



Isso tudo que acima está colocado destina-se a um objetivo único, demonstrar que o conceito de serviço público, próprio do direito público, encerra conotação política e estatal, não se ajustando a seu conceito a comparação ou qualificação própria da prestação de serviços, que é de amplitude muito mais restrita e apresenta forte conotação econômica e de relacionamento empresarial.

Como acima visto, o fornecimento de utilidades (remédios, água, luz, etc.) são facilmente classificáveis como serviços públicos, sem qualquer desvio conceitual e atendendo o preceito constitucional.

Tais utilidades, porém, não são passíveis de classificar como sendo de prestação de serviços, sob pena de assim classificarmos os estabelecimentos comerciais de farmácias, mercados que comercializam a água sob qualquer volume ou embalagem, etc.

E, ainda, Hely Lopes Meilhes, *in Direito Administrativo Brasileiro*, 2ª ed. Malheiros, pág. 285, conceitua:

“Serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado.”

Adiante, entre as dicotômicas classificações, coloca poderem ser administrativos ou industriais e, chama de industriais aqueles que produzem renda para quem os presta, sob a forma de tarifa ou preço público, deixando a mesma conclusão tirada com relação ao autor anteriormente citado, de que não há como se entender que a prestação de serviços públicos compreenda e englobe simetricamente o conceito de prestação de serviços descrito na legislação tributária vigente.

Concluo com todas as palavras, que, o fornecimento de água encanada tratada às populações, diretamente no seu domicílio e a granel, corresponde positivamente ao conceito de serviço público, em algumas das conceituações apontadas, mas, não tem a mínima condição de revestir a prestação de serviços em geral pretendida pela fiscalização, tanto no aspecto conceitual como no aspecto econômico.

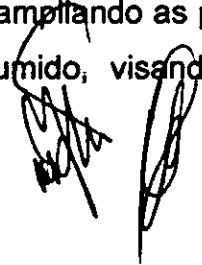
Isso já se viu pela doutrina, pela jurisprudência e pela legislação atinente.

Veremos ainda, mais uma vez, mercê da modalidade de tributação pela sistemática do lucro presumido, perante a legislação do imposto de renda, relativamente à tentativa da imposição do percentual de 32% de seu valor como base imponible.

Do exposto acima, não pode restar dúvidas de que o fornecimento de água encanada é atividade essencial do ponto de vista do atendimento de necessidade básica do cidadão, como é constitucionalmente preceituado.

Observando-se atentamente a legislação capituladora da exação, como consta do auto de infração lavrado pela autoridade lançadora, constata-se que foi intentada a cobrança do imposto de renda sobre 32% do valor da receita auferida pela recorrente na atividade em questão, enquanto a recorrente tributava 8% do mesmo valor. A cobrança deu-se diante da classificação pela fiscalização (fls. 106) do fornecimento de água como sendo a *"prestação de serviços em geral"*.

A legislação fiscal vem ampliando as possibilidades de opção pela tributação com base no lucro presumido, visando alcançar cada vez mais

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located at the bottom center of the page.

empresas de pequeno e médio porte, bem como fornecer uma alternativa de simplificação dos controles fiscais das empresas.

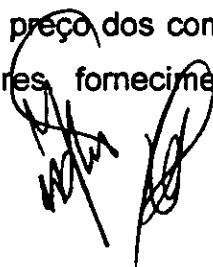
O acompanhamento da evolução de dita legislação indica uma característica complementar, que é justamente tentar manter a tributação em bases razoáveis diante da realidade econômica de cada setor ou atividade.

É nesse sentido que se busca explicação para a aplicação, por exemplo da base de 1,6% para revenda de combustíveis, de 8% para comércio, indústria, serviços hospitalares e atividade rural e 32% para a prestação de serviços em geral, elencados nas normas reguladoras.

Quando a Lei nº 7.783/89 (acima citada), em seu artigo 10 (acima transcrito) elencou as atividades essenciais visando protegê-las das greves e regular o atendimento das necessidades inadiáveis da sociedade, indicou no seu inciso I o tratamento e abastecimento de água, produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis.

Se bem, não ser aplicável ao imposto de renda o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, é bastante razoável esperar-se que as atividades essenciais, como definidas na legislação de regência, fossem protegidas contra taxações elevadas, o que garantiria o controle de seus preços e possibilitaria a implementação de sua função social e política de estar disponível e acessível aos cidadãos.

E mais, o Governo está constantemente atento à possibilidade de prática de preços elevados em atividades essenciais, como se pode ver sua ação concreta na fiscalização e regulação do preço dos combustíveis, energia elétrica, gás, medicamentos, serviços hospitalares, fornecimento de água, produção e comercialização de alimentos, etc.



Não seria razoável pensar que, de todos os produtos e atividades acima elencadas, apenas o fornecimento de água potável à população fosse tributado sobre 32% do valor da água fornecida, enquanto os demais são taxados sobre 1,6% ou 8%. Seria, sem dúvida, uma ação desastrosa que afastaria do acesso dos cidadãos o produto fundamental água, bem essencial, que teria seu consumo elitizado para beneficiar apenas pessoas com maior poder aquisitivo, já que o tributo, seguramente, iria influir na formação de seu preço.

Ou seja, mesmo que o fornecimento de água encanada tratada pudesse ser considerado como uma prestação de serviço, não teria nenhuma razoabilidade sua taxaço pelo imposto de renda sobre a base de cálculo máxima entre todas as atividades desenvolvidas na economia. Seria tentar equipara o fornecimento de água, produto essencial, com a administração de consórcios, representação comercial, corretagem em geral e outros serviços que representam aplicação quase exclusiva do trabalho na ação de desenvolver atividades de alta rentabilidade comprovada e com baixa incidência de custos. Como se sabe pelos resultados obtidos pelas empresas do setor de saneamento básico (em sua maioria fornecedoras de água encanada) são modestos, tanto que se trata de atividade concentrada em mãos dos órgão ou empresas públicas, mercê da baixa rentabilidade e função social que deve ser, se necessário, subsidiada.

É muito mais razoável aceitar-se que a tributação incida sobre 8% da receita do que sobre 32%; mesmo que se tratasse de prestação de serviços, apesar que em tal hipótese o legislador seguramente teria previsto expressamente o enquadramento do fornecimento de água correlacionado a um percentual, nunca teria deixado na vala comum dos serviços em geral; até porque seria um serviço com identidade própria e mereceria destaque diante de tributação reduzida pela sua condição de atividade essencial.



E, como último argumento, é de se colocar que a água tratada, que sofre um preparo, como descrito na peça recursal, se vendida dentro de embalagem fechada (garrafa, garrafão, bombonas, tambores, etc.) é classificada corriqueiramente como mercadoria e, pretender a fiscalização descaracterizar sua essência física apenas pelo fato de ser fornecida a granel em sistema de canalização que a coloca diretamente no domicílio do consumidor, me parece, é tentar alterar a definição do produto apenas em função da forma como é acondicionado. A água, ao ser engarrafada não deixa de ser água, apenas pode receber gaseificação, que também não altera sua essência.

Como conclusão de tudo o que acima disse, entendo que o procedimento da empresa em tributar pelo imposto de renda 8% de suas receitas, percentual aplicável à produção e comercialização de bens, é adequado diante da descaracterização do fornecimento de água potável, encanada, diretamente ao consumidor, como prestação de serviços, devendo ser afastada a tentativa da fiscalização de tentar aplicar o percentual de 32% correspondente à prestação de serviços em geral.

Como já votei, acompanhando o Ilustre Relator, pela rejeição das preliminares suscitadas, as deixo de apreciar.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2002:


JOSE CARLOS PASSUELLO