



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Recurso n.º : 105-128.613
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO – COMUSA.
Recorrida : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 13 de abril de 2004
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

IRPJ – ANO DE 1999 - LUCRO PRESUMIDO – RECEITA DECORRENTE DO FORNECIMENTO DE ÁGUA POTÁVEL CANALIZADA, EM DOMICÍLIO, À POPULAÇÃO URBANA – PERCENTUAL APLICÁVEL – O fornecimento de água tratada, encanada, em domicílio, não configura prestação de serviços em geral, devendo ser tributado pelo imposto de renda de pessoa jurídica, quando eleita a modalidade de tributação pelo lucro presumido, mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta dessa atividade.

Recurso especial a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 ABR 2004

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

Recurso n.º : 105-128.613
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : COMPANHIA MUNICIPAL DE SANEAMENTO – COMUSA.
Recorrida : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e com fulcro no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, recorre para a Câmara Superior de Recursos Fiscais da decisão não unânime consubstanciada no Acórdão nº 105-13.747, de 20/03/2002, assim ementado (fl. 198):

“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.”

Decidiu o aresto combatido 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”. (fl. 246).



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

Preambularmente, ressaltou o Conselheiro designado para redigir o acórdão 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”. (fl. 221).

No mérito, resumidamente, adotou os seguintes fundamentos: 1. o precedente (RE nº 115.561/SP) citado na decisão de primeira instância limitou-se a examinar o tema da distinção entre serviço público e obra pública, adotando decisão 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 o conceito de mercadoria do de prestação de serviço, até porque não era este o escopo da disputa; 2. o outro precedente (ADIN nº 2.224-5/DF), também mencionado na decisão de primeiro grau, não permite alcançar qualquer conclusão definitiva, pois, em verdade, o STF não conheceu da ADIN; 3. é 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” (fl. 228); 4. no âmbito da legislação federal, o “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – Versão em Português” classifica a água natural como sendo mercadoria; 5. o item 87 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, que disciplina a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não inclui o fornecimento de água encanada, pois, como bem observado pelo contribuinte autuado, “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



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

água potável mas, sim, de água para realização dos serviços portuários e aeroportuários”; 6. se o fornecimento de água em geral, sendo tratada, encanada e fornecida em domicílio, estivesse contido no referido item 87, ensejaria a cobrança do ISS pelo Município onde se realizasse a operação, o que não ocorre na prática; 7. não é porque a lei, a doutrina e a jurisprudência tratam o fornecimento de água encanada como serviço público, que autoriza a conclusão de que o empreendedor exerça atividade pura e simples de prestação de serviços; 8. “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” (fl. 240); 9. a Lei nº 9.433/97, que instituiu a política nacional de recursos hídricos, ao conceituar a água como sendo um bem econômico com valor real, “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” (fl. 237) ; 10. “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 equiparar 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, os 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 órgãos ou empresas públicas, mercê da baixa rentabilidade e função social que deve ser, se necessário, subsidiada” (fl. 245); e 11. “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

 5

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

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" (fl. 245).

No recurso especial, o douto Procurador da Fazenda Nacional se reporta ao voto vencido que compõe o acórdão combatido, cujos argumentos adota como integrantes de sua peça recursal (fl. 248).

Assevera também a Fazenda Nacional que, embora nobre a preocupação do r. voto vencedor em relação ao preço do produto, isso não muda a natureza jurídica do fornecimento de água.

Sustenta o i. Procurador que o aresto hostilizado, ao afastar a aplicação de dispositivos legais já considerados constitucionais pelo E. Supremo Tribunal Federal, terminou por considerá-los inconstitucionais.

Segundo a douta Procuradoria, diferentemente do que entendeu o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, o STF já manifestou entendimento definitivo no sentido de que a água canalizada e tratada não é e não pode ser considerada mercadoria, pois é um serviço prestado à sociedade, conforme ADIN nº 2.224/DF.

No mesmo sentido, a Fazenda Nacional aponta o decidido na ADIN nº 567-7/600, cujo acórdão fez juntar por cópia às fls. 256/263.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, conforme despacho de fls. 265/266.

Intimado, o sujeito passivo ofereceu contra-razões às fls. 270/275, propugnando preliminarmente pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, pois, no seu entender, o i. Procurador não apontou a lei contrariada, até

 6

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

porque o aresto guerreado “declarou a natureza da atividade da empresa, previsão esta que não consta de lei alguma” (fl. 272).

No mérito, assevera o contribuinte que o STF jamais se pronunciou sobre o objeto da presente demanda, e que a citada ADIN nº 567-7/600 foi arquivada em 24/03/1999, sem julgamento de mérito.

Requer, ao final, a manutenção do aresto recorrido.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Gil', is written next to the text 'É o relatório.'

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e, observados os demais pressupostos, merece ser conhecido.

Com efeito, verifico que o i. Procurador da Fazenda Nacional, em seu recurso especial, expressamente declarou que adotava os argumentos utilizados pelo Conselheiro Relator vencido.

Por sua vez, o referido Conselheiro, louvando-se em estudo divulgado pela Revista Datavenia nº 52, de novembro de 2001, Intitulado “Da Continuidade dos Serviços Públicos Essenciais de Consumo”, examinou a Lei nº 7.783, de 28/06/89, salientando a essencialidade do fornecimento de água à população, para cotejá-la com a Constituição Federal, em especial o seu artigo 175, e concluiu ter o fornecimento de água encanada a natureza de prestação de serviços.

Em apoio ao seu entendimento, apontou também o mencionado Conselheiro o item 87 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, bem assim a jurisprudência do STJ e do STF.

Ao final do seu voto, o citado Conselheiro vencido concluiu: “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



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

prestadoras de serviços em geral, ao amparo do art. 175, da CF; Dec. n.º 24.643/34; Lei n.º 9.433/97; art. 10, I, da Lei n.º 7.783/89 e item 3 da Portaria n.º 03/99 – SDE/MJ; Art. 15, parágrafo 1º, III, “a”, da Lei n.º 9.249/95” (fl. 219).

Ora, à toda evidência, se o voto condutor do aresto guerreado afastou do fornecimento de água encanada a natureza de prestação de serviço, é possível sustentar, como fez o i. Procurador, ter ele contrariado a lei, ou as leis supra identificadas.

Somente com o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional pode este Colegiado decidir se o acórdão recorrido contrariou ou não a lei (ou as leis).

No mérito, entretanto, entendo que merece ser confirmado o v. aresto ora hostilizado.

Não se extrai dos precedentes citados o entendimento de que o fornecimento de água tratada caracteriza prestação de serviços.

No julgamento da ADIN n.º 567-7/600, o STF não chegou a sequer examinar o seu mérito, limitando-se a deferir a medida cautelar requerida pelo Senhor Procurador-Geral da República, em face da alegada inconstitucionalidade de alguns dispositivos do Decreto n.º 32.535/91, baixado pelo Senhor Governador do Estado de Minas Gerais, que previam a incidência do ICMS sobre o abastecimento de água.

No julgamento da ADIN n.º 2.224-5, que não foi conhecida, constou da ementa do acórdão a afirmação de que a água canalizada “não é mercadoria passível de tributação pelo ICMS, mas sim serviço público”.

Eis o inteiro teor da referida ementa:



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. Resolução nº 98/89 que aprovou convênio na forma da LC 24/75, em que autoriza estados e o distrito federal a concederem ‘a isenção do ICMS em operações com água natural canalizada, nas hipóteses previstas na legislação estadual’. Edição do Convênio 77/95, do Ministério da Fazenda, que autoriza Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul a revogarem a isenção do ICMS para a água canalizada. Resolução nº 2.679/96, que leva a efeito o Convênio 77/95. Requerida declaração de inconstitucionalidade dos dois últimos atos normativos, sob a alegação de: 1) Errônea classificação de água canalizada como mercadoria; 2) Legitimidade dos Estados e Distrito Federal para firmar convênios que tratem de isenção de ICMS, na falta de lei complementar. Necessária a compreensão da extensão da hipótese de incidência do ICMS – art. 155, II, CF, para identificar o que constitui ou não fato gerador do ICMS. jurisprudência deste tribunal que entende não ser a água canalizada mercadoria sujeita a tributação pelo icms, por tratar-se de serviço público. Em ação direta de inconstitucionalidade, se a suspensão da norma impugnada fizer ressurgir norma anterior também inconstitucional, estas deverão ser impugnadas na inicial. O que não sucedeu. Se decidir este tribunal pela inconstitucionalidade do Convênio 77/95, haverá a repristinação do Convênio anterior – nº 98/89.

AÇÃO NÃO CONHECIDA.”

Frise-se: a ação não foi conhecida. De todo modo, o STF não disse que a água encanada não é mercadoria, mais sim que não é mercadoria passível de tributação pelo ICMS.

Ademais, ao afirmar que o fornecimento de água tratada constitui **serviço público**, não afirmou o STF que a natureza dessa atividade é a de **prestação de serviços**.

Ora, **serviço público** tem conceituação ampla, valendo apontar aquela adotada por Celso Antonio Bandeira de Melo¹:

“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

¹ Curso de Direito Administrativo, 10ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 597.



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

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.” (grifei)

Já a **prestação de serviços** revela um conceito econômico, relacionado ao desempenho de atividade, cumprimento de encargo, feitura de obra, realização de trabalho, execução de empreendimento.

A obrigação de fornecimento de água tratada, à luz do direito das obrigações, constitui a relação ou o vínculo que se estabelece entre o fornecedor e o consumidor, pela qual o primeiro deve uma prestação ao segundo.

De acordo com o Código Civil, as obrigações, segundo a espécie da prestação ou natureza do ato a que está alguém obrigado, dizem-se de *dar*, *fazer* ou *não fazer*.

Entende-se por obrigação de *dar* aquela em que o devedor tem de entregar ou transferir a outrem, a coisa, a que se está obrigado a entregar ou transferir.

Já a obrigação de *fazer* consiste na feitura ou prestação de um fato ou execução de alguma coisa, consistente num *trabalho*, num *serviço* ou numa *missão*.

Assim, é fora de dúvida que o fornecimento de água tratada não constitui típica obrigação de *fazer*, e em consequência não caracteriza simples prestação de serviços, pois o ponto nuclear dessa operação consiste na entrega de um bem (a água), configurando então obrigação de *dar*.

Nesse sentido, merece destaque a manifestação da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, nos autos da referida ADIN ° 2.224-5 proposta pelo Senhor Procurador-Geral da República, ressaltando que o fornecimento



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

de água encanada, embora serviço público, não perde a sua natureza de mercadoria, por se tratar de circulação de riqueza, economicamente avaliável:

“Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, com observância ao disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, “g”, os Estados firmaram o convênio nº 98/89 que estabeleceu a isenção do ICMS para a água canalizada. Posteriormente, o convênio de nº 77/95, celebrado nos mesmos moldes do anterior, autorizou os Estados do Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro a revogar a isenção concedida com base no primeiro convênio e a reduzir, em até 100%, a base de cálculo do ICMS nas operações de água natural canalizada. Em razão disto, editou-se no Rio Grande do Sul, o Decreto 36.378/95 que, dando eficácia ao convênio, definiu a base de cálculo do ICMS para aquelas operações como sendo zero. Com sucessivas prorrogações, esta é a situação tributária ora vigente neste Estado. Portanto, esclareça-se, até o presente momento não houve a oneração de qualquer consumidor de água natural canalizada, a título de ICMS, no âmbito do Rio Grande do Sul (grifei).

.....

A fundamentação do autor está centrada na caracterização da água canalizada como coisa fora do comércio e na consideração de que o seu fornecimento é prestação de serviço público e, por decorrência, suscetível de tributação mediante taxa, não imposto.

Inquestionável é o fato de que o fornecimento de água caracteriza uma operação de circulação, posto que envolve um bem, um consumidor e um fornecedor, em relação a qual é agregado um valor econômico, fato apreensível por qualquer daqueles que já haja suportado o encargo de pagar por seu fornecimento. (grifei)

Importa, conseqüentemente, para o esclarecimento da questão, o exame do enquadramento do objeto da operação de circulação, - água encanada – como mercadoria para efeitos de tributação pelo ICMS.

Secundariamente, será útil examinar o tratamento tributário em operações que também poderiam ser consideradas como serviço público, predominantemente, mas que sempre sofreram a incidência do ICMS, ou em que sua incidência, a princípio negada ante à caracterização como serviço, marcadamente, foi, com a apreensão do significado de circulação econômica por nossos



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

tribunais superiores, reconhecida como sob o campo de alcance do tributo.”

Após transcrever texto em que é apresentada retrospectiva sobre o “ICM” elaborada por Fernando A. Brockstedt, aduz o Secretário de Estado da Fazenda Substituto o seguinte:

“Considerar o fornecimento de água como serviço público e por isso insuscetível de tributação por imposto não encontra respaldo em outras situações como é o caso do fornecimento de energia elétrica. Sua equiparação a coisa móvel, embora existente em outras áreas há mais tempo (e.g. Código Penal, art. 155, parágrafo 3º), ganhou os contornos definitivos de mercadoria com a Constituição Federal, art. 155, X, ‘b’. E isto, mesmo se considerando como bens públicos da União os potenciais de energia hidráulica geradores de energia elétrica (art. 20, VIII e 176) e competindo-lhe sua exploração (art. 21, XII, ‘b’). Entretanto, jamais se cogitou em caracterizá-la como sujeita à taxa, por se tratar de serviço público. É serviço público que, por sua significação de circulação de riqueza economicamente avaliável, não consegue mais se ver desprendido de caracterização como mercadoria.”

A idéia de que haveria a necessidade de menção expressa no texto constitucional para sujeitar a água à incidência de qualquer tributo, assim como ocorreu com a energia elétrica, é bem que só pode ser gerado em condições geográficas especiais e com importância econômica nacional e estratégica e por isto merecedor de tratamento especial que facilite sua circulação; assim como o petróleo, a água, também por força de circunstâncias geopolíticas, é abundante e aproveitável em quase todo o território do país. É claro que isto torna despropositada qualquer menção que a alcançasse à condição de interesse estrategicamente protegido e por isso com alcance especial por parte de qualquer tributo, taxa ou imposto.

Entretanto, é encontradiço nos julgados o reconhecimento da possibilidade de ambos coexistirem, quando sujeitos a entes tributantes diversos. (...)

O reconhecimento de uma situação de interesse econômico como sujeita a este ou aquele tributo demanda, muitas vezes, uma longa discussão que propicia uma modificação na apreensão de seu significado. Isto ocorreu com tratamento tributário



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

reconhecido como aplicável por nossos tribunais superiores em relação ao fornecimento de alimentação. Considerado como sujeito ao ISS ou como não alcançável em toda sua repercussão econômica pelo ICMS, posteriormente passou a sê-lo. Observe-se a ementa do acórdão no Resp. 20.711-7/SP e a Súmula nº 163 do STJ.

.....

“Resp. 20.711-7-SP – 1ª T. J. 18.5.92 – rel. Min. Demócrito Reinaldo DJU 3.8.92. in RT 691/208.163. O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação.”

A mudança é fruto da compreensão do aspecto preponderante na operação de circulação de um bem econômico, a alimentação. O seu fornecimento, embora marcado pelo serviço necessário a sua preparação, é muito mais determinado por seu aspecto de mercadoria. O núcleo da operação de repercussão econômica está no bem em si, não no serviço, mesmo que este seja indispensável para que a operação de circulação se perfectibilize (grifei).

Caracterizando-se então as operações com água natural canalizada, por sua natureza de circulação de bem econômico, como sob o campo de incidência do ICMS, e por ser este o aspecto predominante, independentemente de se constituir ou não serviço público, como encontrado em situações semelhantes, entendemos como materialmente legítimos o Convênio 77/95 e a legislação que lhe conferiu eficácia no âmbito deste Estado. Como já informado, ressaltamos que, por força da adoção de base de cálculo zero, não houve até agora a sua efetiva tributação. Conseqüentemente, não haveria prejuízo aos consumidores que ensejasse o deferimento da medida cautelar pretendida no âmbito deste Estado.”

Esse também o entendimento de Hiromi Higuchi, para quem a água é bem corpóreo e o seu fornecimento não configura prestação de serviços para efeitos tributários.

Examinando exatamente a questão debatida nos presentes autos, Hiromi Higuchi, não poupou críticas ao entendimento emanado da Coordenação-Geral



Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

de Tributação no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 16, 18/09/2000, bem assim no Parecer COSIT n.º 29, de 07/07/2000, no sentido da aplicação, à espécie, do percentual de 32%.

Segundo o respeitado tributarista²:

“No fornecimento de água é utilizado o termo prestação de serviços sob o argumento de que a água é distribuída gratuitamente, sendo cobrado exclusivamente o serviço de tratamento e distribuição. Na presunção de lucro, para efeito da base de cálculo do imposto de renda, vale a essência da operação e não a denominação (grifei). Assim, a empresa de odontologia não pode emitir nota fiscal de venda de materiais e dizer que o tratamento dentário é gratuito para aplicar o percentual de 8% e não de 32%.”

Comungamos dessas conclusões, entendendo que o art. 15 da Lei n.º 9.249/95, que estabelece os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta na apuração do lucro presumido, deve ser interpretado finalisticamente, de maneira a levar-se em conta a margem de lucro estimada para cada atividade, sendo certo que a margem de lucro do fornecimento de água tratada em nada se assemelha a margem de lucro da prestação de serviços em geral, que advém preponderantemente da realização pessoal de trabalho.

Lembre-se, por fim, que o fornecimento de água encanada não consta da Lista anexa ao Decreto-lei n.º 406, de 31/12/1968, como serviço sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Registre-se ainda que a recente Lei Complementar n.º 116, de 31/07/2003, que promoveu algumas alterações na legislação do ISS, objetivando principalmente enquadrar essa tributação às modificações ocorridas nas relações comerciais e empresariais a partir de 1968, também não faz qualquer referência ao

² Hiromi Higuchi, Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, 26ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 39.

Processo n.º : 11065.000172/2001-34
Acórdão n.º : CSRF/01-04.938

fornecimento de água encanada, seja em relação à incidência, não incidência ou isenção do ISS.

Nessa conformidade, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Brasília – DF, 13 de abril de 2004.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS