



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

ICMS: A não incidência do tributo sobre o serviço de fornecimento de água à luz do Direito Tributário e de decisões de nossos Tribunais.

Danielle Rodrigues da Silva

Rio de Janeiro  
2010

DANIELLE RODRIGUES DA SILVA

ICMS: A não incidência do tributo sobre o serviço de fornecimento de água à luz do Direito Tributário e de decisões de nossos Tribunais.

Artigo Científico apresentado à Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Guilherme Sandoval  
Kátia Araújo  
Mônica Areal  
Néli Fetzner  
Nelson Tavares

Rio de Janeiro  
2010

## **ICMS. A NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SOBRE O SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ÁGUA À LUZ DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DECISÕES DE NOSSOS TRIBUNAIS.**

**Danielle Rodrigues da Silva**

Graduada pela Universidade Estácio de Sá.  
Advogada.

**Resumo:** O presente artigo busca analisar a tributação do ICMS sobre o fornecimento de água, verificando se tal exação contraria a Constituição Federal e se o referido serviço constitui fato gerador do ICMS. O ICMS é, por excelência, uma das maiores fontes de receita do Estado, e não raro, são editados decretos pelo Poder Executivo prevendo a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada. Ocorre que não sendo a água canalizada considerada mercadoria, não poderia ser cobrado o referido imposto. No entanto, alguns doutrinadores entendem que a água pode ser considerada mercadoria, na medida em que sofre um processo de tratamento químico. Além disso, chamam a atenção para a necessidade de se atribuir um valor econômico à água, com a finalidade de fomentar o uso e o consumo conscientes desse recurso natural. Diante desse quadro, mister se faz a adoção de um posicionamento sólido de nossos tribunais sobre a incidência ou não do ICMS no que se refere ao fornecimento de água canalizada.

**Palavras-chave:** ICMS, Não incidência, Fornecimento de água, Direito Tributário.

**Sumário:** Introdução. 1. ICMS: origem, características e sujeição passiva. 1.1. Aplicação do Princípio da Estrita Legalidade. 1.2. Da elevada carga tributária brasileira. 2. ICMS e seu Fato Gerador; 3. A água e seu valor. 4. A não incidência do ICMS sobre o fornecimento de água à luz da jurisprudência de nossos tribunais. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe-se a analisar a controvérsia sobre a possibilidade de incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada.

Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pelo Estado *lato sensu* no uso de competência constitucional inerente a sua condição de pessoa jurídica de Direito Público. O Estado *lato sensu* utiliza-se dos tributos para custear as atividades necessárias ao bom desempenho de suas funções. No entanto, não é recomendável que o Estado utilize-se desse poder de tributar para aumentar demasiadamente a sua arrecadação, sem observância às previsões legais de hipóteses de incidência.

O ICMS, como se sabe, é uma das maiores – senão a principal – fontes de receita do Estado, e não raro, são editados decretos pelo Poder Executivo prevendo a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada. Por essa razão, o Poder Judiciário é provocado constantemente para discutir o cabimento da tributação sobre esse serviço - havendo intenso e acalorado debate entre os operadores do Direito e a Fazenda Pública - devido às particularidades que envolvem o ICMS, como por exemplo, a questão sobre o fato gerador do mesmo.

Um dos fatos geradores do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias, conforme previsão constitucional. Diante desse panorama, realizada uma análise perfunctória, constata-se que não sendo a água canalizada considerada mercadoria não poderia ser cobrado o referido imposto.

Por outro lado, alguns operadores do Direito chamam a atenção para o fato de que a água, quando captada e fornecida à população, passa por tratamentos químicos visando seu consumo livre de impurezas, o que transmudaria a sua natureza jurídica para mercadoria.

Além disso, a doutrina tributário-ambiental preconiza que a água - considerada recurso natural essencial à vida - possui valor econômico imensurável, sendo certo que em determinadas regiões é abundante, ao passo que em outras é escassa. Dessarte a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água nada mais seria que uma forma de controle, objetivando o uso e consumo conscientes desse recurso natural.

Esse quadro delinea a necessidade de um posicionamento sólido de nossos tribunais e doutrina nacional, despertando-os para o valor a ser atribuído à água e, conseqüentemente, impedir ou possibilitar a incidência do ICMS sobre esse serviço.

Buscando a linha de convergência, o presente artigo pretende discutir a importância da aplicação do princípio da legalidade estrita à Administração Pública, pois a atuação concreta do Fisco deve estar prevista e autorizada por lei material. Além disso, propõe-se a analisar os fatos geradores do ICMS, dentre eles o de operações de circulação de mercadoria. Busca debater a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água consubstanciando uma tributação indevida, o que resultaria na impossibilidade de incidência do ICMS sobre o referido serviço. Por último, procura discutir e analisar o posicionamento de nossos tribunais sobre a incidência ou não do ICMS sobre o fornecimento de água.

Dessa forma, será possível trazer a discussão sobre a incidência ou não do ICMS, no que se refere ao fornecimento de água, avaliando a conseqüente transmutação da natureza jurídica desse recurso natural e o seu importante papel para a vida.

Para tanto, no que diz respeito à metodologia, será verificado o posicionamento da doutrina pátria acerca desse tema, como também, trar-se-á à colação o entendimento jurisprudencial firmado por nossos tribunais superiores.

## 1. ICMS: ORIGEM, CARACTERÍSTICAS E SUJEIÇÃO PASSIVA

Rememorando aspectos históricos, é possível afirmar que a primeira guerra mundial, conflito mundial ocorrido entre 28 de julho de 1914 e 11 de novembro de 1918 marcou profundamente a sociedade da época. O continente europeu contava com um número indefinido de mortos, campos agrícolas arrasados, indústrias destruídas e enorme prejuízo econômico. Diante da necessidade de uma reconstrução rápida, dentre outras medidas, a Europa buscou alterar seu sistema de tributação. Até então os tributos incidiam sobre o patrimônio.

Enquanto isso, no Brasil, o legislador brasileiro instituiu o IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis, que incidia sobre as operações de venda, influenciado pelas inovações das legislações estrangeiras. Após a promulgação da Carta Magna de 1934, o IVM passou a incidir também sobre as operações de vendas e consignações. Interessante notar que o IVM incidia em cada etapa da etapa produtiva, gerando o conhecido efeito cascata, que onerava o produto final. Objetivando estimular a economia, o legislador inovou mais uma vez, trazendo o Princípio da Não-Cumulatividade, na forma da Lei 4.502 de 1964.

Posteriormente, foi instituído o ICM, imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias, pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, sucedendo o antigo imposto de Vendas e Consignações (IVC). Note-se que a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 é considerada o marco inicial do Sistema Tributário brasileiro.

O ICM, de competência dos Estados e do Distrito Federal, também era não-cumulativo, sendo abatido em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores.

As normas gerais do ICM foram revogadas pelo Decreto Lei nº 406 de 1968 e, posteriormente, a Constituição da República de 1988 estabeleceu como de competência dos Estados

e Distrito Federal a instituição do ICMS sobre as operações relativas a circulações de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos termos do artigo 155, inciso II.

A disciplina constitucional do ICMS encontra-se inserida entre o artigo 155, §2º, que conta com doze incisos e diversas alíneas, e o §5º do mesmo artigo. De acordo com Luiz Emygdio F. Da Rosa Jr.<sup>1</sup>, a alteração da estrutura do ICMS dependerá de emenda constitucional.

A Constituição previu também que somente lei complementar poderia fixar as normas gerais relativas ao ICMS, evitando-se, assim, a chamada guerra fiscal entre os Estados.

O tratamento constitucional dado à exação em tela é complementado pela Lei Complementar nº 87 de 1996, que substituiu o Decreto Lei 406/68. O mencionado diploma legal ficou conhecido como Lei Kandir, em razão de sua autoria ser atribuída ao deputado Antônio Kandir. A Lei Kandir objetivou normatizar as regras de incidência e dedução do ICMS.

No Estado do Rio de Janeiro, o ICMS foi instituído pela Lei nº 2.657 de 1996, sendo regulamentada pelo Decreto nº 27.427 de 2000.

Realizado esse breve histórico sobre a origem do ICMS, mister se faz enumerar as suas características.

A característica mais marcante do ICMS é o fato dele ser um gravame plurifásico, incidindo sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, bem como no artigo 19 da Lei Complementar nº 87 de 1996.

A não-cumulatividade opera-se através de um sistema de compensação financeira. Trata-se de verdadeira operação matemática, e não de compensação tributária que extingue o crédito tributário. Por meio de um sistema escritural de débito e crédito, também conhecido como sistema

---

1 ROSA JR., Luiz Emygdio F.. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 790.

*tax on tax*, é abatido o débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada.

O ICMS possui nítido caráter fiscal, constituindo-se como a principal fonte de arrecadação de recursos dos Estados. Nas palavras de Hugo de Britto Machado<sup>2</sup>:

O ICMS é tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizado também como função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

Além disso, é um imposto real, ou seja, as condições pessoais do contribuinte são indiferentes para a sua cobrança. É, pois, a antítese do imposto pessoal, que deve observância ao princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada um contribui na medida de suas possibilidades, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

Também é considerado um imposto indireto. Nesse sentido, o contribuinte de direito é aquele escolhido pela lei para o pagamento do ICMS ao passo que o contribuinte de fato é aquele que efetivamente satisfaz o débito. Assim, quem acaba realizando a satisfação do débito é o consumidor final porque a ele foi transferido o encargo de fazê-lo.

O ICMS é um imposto proporcional, ou seja, a alíquota não varia em função do valor da base de cálculo.

Todas as características acima listadas são importantes para que se possa entender a dinâmica sobre a cobrança do ICMS pelo Estado. São elas que irão nortear e orientar o presente artigo, enriquecendo a discussão sobre a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água consubstanciando uma tributação indevida.

O estudo sobre o ICMS deve destacar também quem pode ser contribuinte do referido

---

2 MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2009, p. 363

imposto, isto é, a sujeição passiva ao imposto. De acordo com o artigo 155, §2º, inciso II, alínea a, da Constituição Federal, cabe à lei complementar definir os seus contribuintes. E foi o que fez o artigo 4º, da Lei Complementar nº 87 de 1996, definindo como sujeito passivo do ICMS, dentre outros, pessoa que pratique a operação relativa à circulação de mercadorias.

Segundo Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>, só poderá ser considerado contribuinte do ICMS aquele que estiver coligado com a regra matriz do tributo, ou seja, aquele que efetivamente pratica a operação mercantil.

Não se pode olvidar, ainda, que pode o responsável tributário figurar como legitimado passivo, na hipótese do artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Trata-se de responsabilidade determinada por lei, ainda que não tenha o indivíduo realizado o fato gerador.

No que concerne à responsabilidade, cabe lembrança sobre a responsabilidade por substituição, que pode ser para a frente ou para trás. No primeiro caso, há uma antecipação de recolhimento por uma terceira pessoa (o substituto tributário) antes da ocorrência do fato gerador. Trata-se de fato gerador presumido. No segundo, há um diferimento, ou seja, o fato gerador ocorre em um momento anterior ao pagamento do tributo.

### 1.1. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

O princípio da legalidade tem sua origem na Carta Magna Inglesa, em 1215, do Rei João Sem Terra, com o objetivo de limitar a atividade tributária do Estado. Naquela época, já era comum o abuso dos governantes quanto à cobrança dos tributos. Ganhou força a expressão *no taxation*

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS. Nacional*: Malheiros, 2009, p. 41.

*without representation* cunhada pelos cidadãos ingleses no sentido de que a tributação dependeria do consentimento popular. Esse consentimento cabia ao Conselho dos Comuns.

Também é possível observar a aplicação do princípio da legalidade em outros momentos históricos, limitando os poderes dos Estados. Como exemplo, pode-se citar a Independência dos Estados Unidos em 1776.

Devido a essa característica limitadora da atuação tributária do Estado é que se afirma que sem o princípio da legalidade não há o Direito Tributário.

A sua importância é tão grande que temos várias previsões o mesmo. O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Tal conceito não é suficiente para o Direito Tributário por ser genérico, não proporcionando ao contribuinte a devida garantia de que somente lei poderá criar ou majorar tributo.

Por isso, desponta como princípio específico do ramo tributário o da Estrita Legalidade, no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. O Princípio da Estrita Legalidade impõe a observância de norma jurídica originada do Poder Legislativo para instituição ou criação de tributos. Dessa forma, nenhum tributo será instituído ou criado sem lei específica.

Ora, se através do tributo o Estado invade o patrimônio do contribuinte é razoável que isso decorra de vontade popular, através de representação pelo Poder Legislativo, proporcionando a sociedade maior segurança jurídica.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>4</sup> afirma que é através da publicação do projeto de lei que o contribuinte poderá defender seus interesses e se preparar para a cobrança do tributo, não sendo surpreendido quando a lei entrar em vigor.

É claro que no Brasil esse princípio adquire enorme relevância, pois o Estado, ao tributar

---

4 ROSA JR., op cit, p. 226.

em excesso, onera toda a sociedade. Ele atua como uma proteção do cidadão contra o apetite voraz do Estado. Muitas vezes, cria-se tributos sem que isso traga qualquer benefício à qualidade de vida dos cidadãos.

Por conseguinte, deve a lei tributária definir com precisão todos os elementos da relação jurídica, isto é, os sujeitos, a base de cálculo, a alíquota e a descrição do fato jurídico tributário, garantindo maior segurança ao contribuinte ao limitar o poder de tributar do Estado.

## 1.2. DA ELEVADA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A soberania do Estado impõe coativamente aos particulares a “invasão” de seu patrimônio através do pagamento de tributos, classificados, segundo doutrina alemã, como receita pública derivada. Luiz Emygdio F. Da Rosa Jr<sup>5</sup>. ensina que “receitas derivadas são as provenientes de bens pertencentes ao patrimônio dos particulares, impostas coercitivamente aos cidadãos, constituindo receitas obrigatórias, de direito público”.

É certo que o Estado depende da cobrança de tributos para a geração de receitas aptas a manter sua estrutura, tendo em vista a sua natureza de provedor das necessidades dos contribuintes. Esclarece-se por oportuno que não só de tributos é integrada a receita derivada, podendo-se citar como exemplos dessa as multas.

No entanto, não se pode perder de vista que ao sistema tributário cumpre observar as condições econômicas e sociais do país, levando-se em consideração a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

---

<sup>5</sup> *ibid*, p. 58.

Resulta do exposto que a multiplicidade de tributos cobrados dos sujeitos passivos e a incapacidade do Estado em administrá-los, por vezes, gera uma carga tributária excessiva.

Em recente divulgação de pesquisa<sup>6</sup>, a Receita Federal confirmou que a carga tributária do Brasil corresponde a aproximadamente 34% dos PIB - Produto Interno Bruto -, superior a de países como Estados Unidos (27%), Suíça (29%) e Canadá (32%), países que dispõem de serviços públicos de reconhecida qualidade.

É possível extrair desses dados que no Brasil há uma elevada participação dos impostos no PIB.

É notório também que a qualidade do sistema tributário brasileiro vem diminuindo. São muitas as distorções na tributação. A consequência é a diminuição de investimento interno na economia por parte do setor privado, bem como a perda da competitividade do produto nacional no exterior. Há um fomento muito grande também à evasão fiscal, isto é, conduta ilícita praticada posteriormente ao fato gerador com o objetivo de “fugir” das consequências da tributação, é a ideia do *tax evasion*.

Paralelamente, pune-se o contribuinte brasileiro, que trabalha cerca de quatro meses – ou exatamente 123 dias – para manter os gastos dos governos federal, estaduais e municipais, mas não recebe em contrapartida investimentos na área social ou em infra-estrutura, tampouco favorece a criação de novos postos de trabalho.

Acerca da contraprestação estatal, em estudo elaborado conjuntamente pela diretoria de pesquisa do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – e pela secretaria de assuntos fiscais do BNDES<sup>7</sup> - Banco Nacional do Desenvolvimento, observa-se que:

---

6 MARTELLO, Alexandre. *Carga tributária brasileira supera a do Japão, México, Turquia e EUA*. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia-e-negocios/noticia/2010/09/carga-tributaria-brasileira-supera-japao-mexico-turquia-e-eua.html>. Acesso em 01 de outubro de 2010.

7 BRASIL. Diretoria de pesquisa do IPEA e Secretaria de assuntos fiscais do BNDES. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. Disponível em: [http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td\\_0583.pdf](http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf). Acesso em 01 de outubro de 2010.

[...] Espera-se que países onde o Estado tem grande participação na provisão de bens privados que apresentam forte externalidade positiva, como educação e saúde, tenham maior capacidade tributária, porque tal provisão substitui a aquisição desses bens no mercado, liberando recursos que se destinariam ao consumo privado. Da mesma forma, a provisão de previdência social pública é um substituto da poupança privada e, como tal, amplia os recursos da sociedade que podem ser postos à disposição do Estado. Evidentemente, a contrapartida é um Estado de maior porte que necessita de uma carga tributária mais elevada para sustentá-lo [...].

Ainda sobre a elevada carga tributária, não obstante a brasileira supere em muito a de alguns países desenvolvidos como acima demonstrado, alerta Roberto Bocaccio Piscitelli<sup>8</sup> que “orçamento público é uma equação, em que a receita e a despesa se contrapõem”. Por isso deve-se ter conhecimento sobre a origem e a destinação de tais valores, de que são compostos e como são distribuídos<sup>9</sup>:

Ainda que a discussão sobre a coerência e a harmonia do sistema tributário constitua um tema da maior importância, emergem dos debates sobre a reforma outras questões menos aparentes e, apesar de tudo, muito mais relevantes que as técnicas referentes aos tipos de tributos que devem ser cobrados, suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, alíquotas, tratamentos diferenciados, etc. A reforma tributária é uma oportunidade para refletir sobre quem paga a conta e como ela é paga, ou seja, em que situações e sobre que espécies de rendas e de transações uma parte do patrimônio privado se converte em patrimônio público, sob controle do Estado.

É preciso, pois, promover a reforma tributária para possibilitar a reestruturação do setor produtivo estatal e o aprimoramento das finanças públicas. É mister equilibrar a necessidade de arrecadar com a de reduzir o efeito perverso da tributação sobre a eficiência e competitividade do setor produtivo. Em resumo, a reforma tributária é um excelente momento para reflexão da sociedade acerca da disposição de seus patrimônios em favor do Estado.

---

8 PISCITELLI, Roberto Bocaccio. ELLERY JR, Roberto. COSTA, Tania. *Reforma Tributária*. São Paulo: Editora Atlas, 2009, p. 145.

9 Ibid, p. 03.

## 2. ICMS E SEU FATO GERADOR

*Ab initio*, releva notar que fato gerador é a materialização da hipótese de incidência do tributo. Conforme ensinamentos de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr<sup>10</sup>, “o Código Tributário Nacional adota a denominação fato gerador, para caracterizar a situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência do tributo”. Geraldo Ataliba<sup>11</sup> prefere utilizar a expressão hipótese de incidência.

Consoante se extrai do texto do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal<sup>12</sup>, o ICMS incide sobre a operação de circulação de mercadorias, na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e na prestação de serviço de comunicação. Posteriormente, a Lei Complementar 87 de 1996<sup>13</sup> estabeleceu também as hipóteses de incidência do imposto referido.

Para fins do presente trabalho, analisa-se apenas o fato gerador do ICMS descrito na Constituição Federal atinente a operações relativas à circulação de mercadorias. A compreensão acerca do alcance dessa expressão é fundamental, pois para a incidência do referido imposto, mister

10 ROSA JR., op. cit, p. 405.

11 ATALIBA, *apud* Rosa Jr, op. cit, p. 405.

12 Artigo 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - 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 inciso II:

13 Artigo 2º: O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*) II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

se faz a combinação dessas três situações jurídicas: operação, circulação e mercadoria.

Hugo de Britto Machado<sup>14</sup> ensina que “por isto mesmo é importante o sentido da expressão operações relativas a circulação de mercadorias, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem”.

Antes de continuar, porém, ressalte-se que o fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação, e não a própria circulação, conforme alerta Luiz Emygdio da Rosa Jr<sup>15</sup>.

Entende-se por operação “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”, nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro<sup>16</sup>. Dessa forma, operação pressupõe a realização de um negócio jurídico que envolva a circulação de mercadorias.

A circulação, por sua vez, deve ser entendida em seu sentido jurídico: uma circulação com efeitos no mundo jurídico e, não meramente física. Ou seja, a titularidade do bem é transferida de um sujeito para a do outro.

Mais uma vez trazendo à baila os didáticos ensinamentos de Luiz Emygdio da Rosa Jr.<sup>17</sup>, “O vocábulo circulação somente pode ser entendido como circulação jurídica, circulação com efeitos no mundo jurídico, vale dizer, pressupõe mudança de titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra, com ou sem movimentação física”.

Para que não haja dúvidas, o Superior Tribunal de Justiça editou o verbete sumular de número 166<sup>18</sup>, no sentido de que o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do ICMS.

No entanto, Hugo de Britto Machado<sup>19</sup> alerta que:

---

14 MACHADO, op. cit, p. 367.

15 ROSA JR., op. cit, p. 795.

16 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 375.

17 ROSA JR., op. cit, p. 795.

18 É este o teor do verbete nº 166 da súmula do Superior Tribunal de Justiça: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

19 MACHADO, op. cit, p. 368.

Essa jurisprudência parece ter sido formada em face de exigências absolutamente indevidas de imposto em transferências de bens do ativo fixo de estabelecimentos que nem mesmo negociam com mercadorias. (...) Melhor teria sido decidir pela não incidência do ICMS por não se tratar de circulação de mercadoria, porque evidentemente não o são os bens do ativo fixo.

O conceito de mercadoria também é fundamental ao estudo do fato gerador do ICMS. Na verdade, tanto o conceito como a natureza jurídica da mercadoria para fins de tributação do ICMS despertam grande interesse doutrinário.

Mercadoria é bem ou coisa móvel, que possa ser comercializado habitualmente, com intenção de lucro. Para o Direito, mercadoria “é o bem móvel, sujeito à mercancia”<sup>20</sup>. Assim, nem todo bem móvel seria mercadoria, tão-somente aquele suscetível à mercancia. Os bens adquiridos para uso próprio integrando o ativo de uma empresa não é considerado mercadoria, pois.

Ensinam Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citados por Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.<sup>21</sup>, que “mercadoria é bem móvel adquirido para revenda com fim de lucro”.

Hugo de Britto Machado<sup>22</sup> faz uma distinção entre bens e coisas, que na prática não faz diferença e é ignorada pelo restante da doutrina tributarista. Para ele, mercadorias são coisas móveis, pois valem por si, diferentemente dos bens. Afirma que “todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação”. Configura mercadoria aquela coisa destinada ao comércio, aquela coisa que é transformada pelo empresário para a venda.

Oportuno destacar que a lei tributária não poderá alterar o conceito de mercadoria previsto pela lei comercial (artigo 110, Código Tributário Nacional), pois a Constituição da República de 1988 o recepcionou, não sendo matéria reservada à lei tributária. É essa a lição de Roque Antônio Carraza<sup>23</sup>:

20 CARRAZZA, op cit, p. 42.

21 ATALIBA e GIARDINO, *apud* ROSA JR, *op. cit.*, p. 796.

22 MACHADO, *op. cit.*, p. 369.

23 CARRAZZA, op cit, p. 44.

Observe que, quando a Constituição aludiu a mercadorias, encampou conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional).

A ninguém deve causar estranheza que assim seja, pois, como lecionava o saudoso Gian Antonio Michel – ex-Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Roma -, o Direito Tributário é um Direito de superposição, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos (propriedade, mercadoria, compra e venda, transmissão de direitos imobiliários etc). Nesse sentido, aliás, o art. 110 do CTN.

Logo, mercadoria, para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários. Por que? Porque esta não é matéria sob reserva de lei tributária (hipótese em que, aí, sim, seria modificável pela própria entidade tributante).

Para incidência do ICMS, portanto, deve-se adotar o conceito estrito da lei comercial referente à mercadoria acima mencionado, qual seja, bem móvel adquirido para revenda com o intuito de lucro.

### 3. A ÁGUA E SEU VALOR

A água é um recurso natural limitado, finito e escasso, uma dos mais preciosos à vida na Terra.

Nesse sentido, a água é compreendida como meio ambiente natural, dentre aquela classificação de meio ambiente natural, artificial e cultural. Mas o que é o meio ambiente?

Conceituar não é uma tarefa segura, ainda mais quando se tenta fazê-lo partindo de uma expressão que parece redundante e carregada de indeterminabilidade. A Lei nº 6.938 de 1981 tratou de definir meio ambiente em seu artigo 3º<sup>24</sup>.

Propõe-se o seguinte conceito: meio ambiente é o conjunto de elementos (naturais,

---

24 Art. 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por: I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

artificiais, culturais) que permitem a manutenção da qualidade de vida de todos os seres vivos da Terra.

Certo é que o meio ambiente é um direito fundamental, como ensina Canotilho<sup>25</sup>. Sendo um direito fundamental, o Estado tem o dever de implementá-lo. Por que não fazê-lo através de mecanismos tributários? É o que se começa a discutir no campo doutrinário: a defesa do meio ambiente, a melhoria da qualidade de vida das pessoas por meio de mecanismos fiscais.

O compromisso com o meio ambiente se tornou latente com a Carta Magna de 1988, instituindo que todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme prescreve o artigo 225. Não é equivocado dizer que a manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado assegura a própria dignidade da pessoa humana (artigo 3º, CRFB/88).

Dessa forma, se existe esse direito significa que alguém tem que manter o meio ambiente sadio, ecologicamente equilibrado. Esse alguém é o Estado, como provedor natural das necessidades da população, o que não exclui, por óbvio, a própria sociedade.

Por que então o Estado, através da atividade tributária, não poderia ajudar a preservar o meio ambiente? Por que não poderia fazer incidir o ICMS sobre o fornecimento de água canalizada? Não há fundamento para essa negativa, de acordo com a doutrina que trata de tributação ambiental.

O problema é que o ordenamento jurídico brasileiro comporta-se timidamente diante de situações práticas, não obstante o Brasil seja dotado de moderna legislação ambiental. O legislador parece mais preocupado em tipificar condutas lesivas ao meio ambiente do que com o cumprimento de metas ambientais. Outrossim, atribui-se-se à atividade tributária em matéria ambiental uma papel secundário, desimportante e, via de consequência, impede a implementação de políticas públicas ambientais.

Some-se a isso a elevada carga tributária brasileira, consoante já mencionado nesse trabalho.

---

25 CANOTILHO, J.J. Gomes. MOREIRA, Vital. Constituição da República Portuguesa anotada. Coimbra: Coimbra Editora, 1985, p. 348.

Destarte, qualquer tentativa de instituir a cobrança de imposto para a implementação de política pública ambiental parecerá desarrazoável aos olhos da sociedade.

Não se pretende afastar a natureza predominantemente fiscal do ICMS. É cediço que o ICMS tem fins arrecadatórios para assegurar o funcionamento do Estado, o que não exclui a possibilidade de o Estado assumir o seu papel fundamental de protetor do meio ambiente.

Ao assumir o seu papel de protetor do meio ambiente e implementar política pública ambiental, o Estado deverá se manifestar acerca do valor atribuído à água. Segundo Ana Paula Martins Albuquerque<sup>26</sup>, este é o cerne da questão e justamente o ponto de conflito: a água é puramente um bem público ou um bem dotado de valor econômico?

O ponto de conflito, contudo, é acerca do valor atribuído à água para que, em conseqüência, se possa cobrá-la. Mas, ao se falar em cobrança da água, tem que se ter em mente a viabilidade de se instituir um comportamento adequado em termos de racionalização. (...) Afinal, o reconhecimento de que a água é recurso natural limitado, finito e escasso, é que nos obriga a tratá-la como um bem de uso público, essencial à vida, dotado de valor econômico.

Por isso mesmo, é importante fixar, atribuir, o real valor da água para a manutenção equilibrada do meio ambiente, de forma a evitar a sua distribuição desigual em nosso planeta, bem como evitar que o seu uso descontrolado acarrete na diminuição de sua disponibilidade. Sendo omissos o Poder Executivo, a atuação do Poder Judiciário é medida que se impõe quando instado a se manifestar.

---

26 ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. MAIA, Alexandre Aguiar. *O reconhecimento da água bruta como bem econômico e a sua cobrança como instrumento para efetiva Política Nacional de Recursos Hídricos*. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/01\\_272.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/01_272.pdf)> Acessado em 03 de novembro de 2010.

#### 4. A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O FORNECIMENTO DE ÁGUA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DE NOSSOS TRIBUNAIS

Após a promulgação da Constituição Federal de 1998, algumas leis estaduais começaram a regulamentar a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada.

Estados da Federação como Bahia e Minas Gerais<sup>27</sup> editaram decretos expressos nesse sentido, sob o fundamento de que a água canalizada seria submetida a um tratamento rigoroso, nela incidindo produtos para sua purificação, o que conferiria *status* de mercadoria.

Dito de outro modo, os referidos diplomas legais afirmam que o fornecimento de água canalizada configura uma operação de circulação de mercadoria e, portanto, incide o ICMS. Isso se torna claro a partir do momento em que relembramos que a Constituição prevê como hipóteses de incidência desse imposto a) a operação de circulação de mercadorias b) a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal) e c) a prestação de serviço de comunicação.

Apoiado na ideia de que a água potável é mercadoria, Hugo de Brito Machado<sup>28</sup> defende a sua tributação através do ICMS:

1º) O fornecimento de água não constitui, no sistema jurídico brasileiro, um serviço público em sentido estrito, imune à tributação. 2º) É razoável, outrossim, entender-se que não constitui um serviço, no sentido em que o termo é utilizado no Direito Tributário, e finalmente, 3º) É razoável entendê-lo como operação relativa à circulação de mercadorias.

Em um primeiro momento, essa corrente foi aderida em alguns julgados proferidos pelo

---

27 É exemplo de norma estadual que prevê a incidência do ICMS no fornecimento de água o Decreto nº 32.535 de 18 de fevereiro de 1991, do Estado de Minas Gerais.

28 MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário da Venda de Água*. Rev. juríd. da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual/Minas Gerais, nº 05, p. 11.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro<sup>29</sup>. Entendeu o desembargador Celso Guedes<sup>30</sup> que a água canalizada deveria ser tratada como mercadoria por sofrer tratamento por agentes transformadores:

A água a que se refere a relação jurídica em questão é mercadoria, porque não se trata de simples prestação de serviço consistente no fornecimento de água in natura oriunda de fontes públicas. Trata-se de água tratada e beneficiada por processo industrial, adicionando-se, inclusive, substâncias químicas, como o cloro. Este fato independe de prova, por ser notório de conhecimento público.

Também nesse sentido decidiu a desembargadora Suimei Cavalieri<sup>31</sup>:

Primeiramente, malgrado a existência de respeitáveis posicionamentos em sentido contrário, percebe-se que a jurisprudência majoritária neste Tribunal de Justiça inclina-se pela legalidade da cobrança. E realmente, não pode ser diversa a conclusão. A uma, porque a água, tal como distribuída pela CEDAE deve ser considerada mercadoria, resultante da atividade econômica desenvolvida pela concessionária. A duas, porque outros serviços essenciais, como o de transporte coletivo e o de fornecimento de energia elétrica, são tributados pelo ICMS.

Com efeito, segundo essa corrente, se a água sofre um processo de tratamento, no qual lhe são acrescentados produtos químicos, como cloro e o flúor, a fim de torná-la apta ao consumo humano, a água deve ser reconhecida como mercadoria. O que era bem público natural transmuda-se em mercadoria após a sua entrega ao público.

Até mesmo porque, defendem os adeptos desse entendimento, não desqualifica a atividade econômica se a água objeto da concessão desse serviço público é tratada e fornecida à população.

A conclusão que se extrai dessa corrente é a de que não se confunde a captação e

---

29 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2004.001.11321. Relator: Des. Jessé Torres. Data de Julgamento: 06/10/2004; Agravo de Instrumento nº 2004.002.22038. Relator: Des. Miguel Ângelo Barros. Data de Julgamento: 22/03/2005; Apelação Cível nº 2003. 001.34449. Relator: Des. Walter Felipe D'Agostino. Data de Julgamento: 03/06/2003.

30 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2003.001.23719. Relator: Des. Celso Guedes. Data de Julgamento: 15/03/2005.

31 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2006.001.29022. Des. Suimei Meira Cavalieri. Data de Julgamento: 16/08/2006.

fornecimento de água, em seu estado natural, imprópria para o consumo, com o fornecimento da água canalizada e adequadamente tratada para torná-la própria à satisfação das necessidades humanas, caso em que a mesma caracteriza mercadoria, constituindo o seu fornecimento o fato gerador do ICMS.

Paralelamente e contrariamente a essa posição, ganha forças o entendimento de que a água não é mercadoria, mas bem público, inalienável, insuscetível de cobrança de ICMS, pois. Também se manifestam nesse sentido alguns desembargadores do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, respectivamente<sup>32 33</sup>:

A apelante não realiza "operações", na verdade, ela presta serviços de fornecimento de água canalizada mediante concessão. Trata-se de um serviço público essencial e de necessidade pública específica e divisível, não podendo a respectiva prestação ser erigida como fato gerador de imposto. Peca a sentença monocrática ao classificar o fornecimento de água canalizada como "mercadoria", para fazer incidir sobre esta atividade o imposto reclamado. A apelante não compra água para revender, tem apenas a concessão para o seu aproveitamento e fornecimento, o que não lhe transfere a propriedade. Aplicação do art. 46 do Código de Águas. Não incidência do ICMS na hipótese sub judice.

[...]O fornecimento de água não representa a venda de bem, mas sim a prestação de um serviço essencial, razão pela qual não se pode equiparar a água canalizada, distribuída ao público para consumo próprio, a uma espécie de mercadoria, para o fim de subjugá-la à incidência do ICMS. 4. Provimento parcial do recurso, para declarar inexistência de relação jurídico-tributária entre o autor e o Estado do Rio de Janeiro no tocante ao ICMS incidente sobre o fornecimento de água, determinando a devolução dos valores indevidamente recolhidos a seu cofre, a título de ICMS sobre o serviço de fornecimento de água canalizada [...]

Diante desse cenário de intensa divergência jurisprudencial, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro decidiu, na uniformização de jurisprudência de nº 2006.018.00005, que “o fornecimento de água limpa e potável é serviço essencial, sendo ilegal a cobrança do ICMS por parte das empresas concessionárias”, sendo este o teor do verbete nº 130 da súmula deste Tribunal.

Esse entendimento consagra a água como um direito fundamental, como um recurso natural

---

32 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2003.001.26356. Relator: Des. Joaquim Alvez de Brito. Data de Julgamento: 30/11/2004.

33 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2006.001.04424. Relator: Des. Letícia Sardas. Data de Julgamento: 12/12/2006.

essencial à vida. Se permitida a cobrança sobre o seu fornecimento, em última análise, estaria-se impondo uma grave restrição a esse direito, pois invariavelmente a população mais carente não teria como pagar pelo serviço. Cabe um breve parêntese aqui, apenas para lembrarmos que o ICMS é um imposto indireto e, na prática, quem realiza a satisfação do débito é o consumidor final porque a ele foi transferido o encargo de fazê-lo.

Observe-se, por oportuno, que quando o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro editou o verbete sumular nº 130, o Supremo Tribunal Federal já havia se manifestado em duas oportunidades - na ADI nº 567-7/600-MG e na ADI nº 2.224-5-DF - no sentido de ser impossível a tributação de água pelos Estados por meio do ICMS.

Na ADI nº 567-7/600-MG, o Ministro Ilmar Galvão votou pela suspensão liminar de ICMS sobre o fornecimento de água no Estado de Minas Gerais, "por ter se pretendido modificar a natureza jurídica do fornecimento de água potável, encanada, às populações urbanas, transformando-a de serviço público essencial em circulação de mercadoria".

Outrossim, na ADI nº 2.224-5-DF, o Ministro Neri da Silveira considerou relevante, para votar pela concessão da liminar, o mesmo fundamento invocado pelo Ministro Ilmar Galvão na já citada ADI 567. Em que pese a ADI não ter sido conhecida por problemas processuais, a tese de mérito foi acenada para se reconhecer a não-tributação, pelo ICMS, da água fornecida como serviço público.

Em suma, entendeu a Alta Corte que o fornecimento de água potável, encanada, consiste em serviço público essencial, não podendo ser considerada operação referente à circulação de mercadoria.

Pode-se ainda verificar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>34</sup> acolhendo essa tese sobre a não incidência do ICMS sobre o fornecimento de água tratada, como fez brilhantemente

---

34 Como exemplo, cite-se o AgRg no Ag 814.335/RJ, Relator: Min. Herman Benjamin. DJ 19/12/2007 p. 1211.

o Ministro José Delgado, no julgamento do Recurso Especial nº 794.984:

1. É intributável, por meio do ICMS, o fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público.
2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser explorados por particulares, mediante concessão, permissão ou autorização.
3. A água, portanto, fornecida à população, após ser tratada pelas empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas, não caracteriza mercadoria. [...]

Tecidas as considerações acerca do posicionamento jurisprudencial atual e o intenso debate que o precedeu, tem-se que o ICMS não pode incidir sobre o fornecimento de água canalizada.

A uma porque o conceito de *operação* não se aplica a presente hipótese, uma vez que a concessionária presta serviços de fornecimento de água canalizada mediante concessão. Não há tecnicamente uma operação, pois, como já visto, esta pressupõe a ocorrência de um negócio jurídico. Inexiste venda, mas apenas o fornecimento desse serviço público mediante concessão.

A duas porque no fornecimento de água canalizada inexistente circulação de mercadoria.. O serviço de fornecimento de água enquadra-se perfeitamente no conceito de serviço público, isto é, atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, com o objetivo de atender às necessidades da população.

Ademais, a concessão de água destinada ao serviço público é inalienável e insuscetível de destinação à atividade mercantil. A água é um bem da União e dos Estados, na forma dos artigos 20, inciso III e 26 inciso I, da Constituição Federal e, portanto, fora do comércio.

O simples fato de o concessionário tratar e distribuir a água não retira a sua natureza pública, não a torna comercializável. É o que dispõe o Código das Águas – Decreto nº 24.643/34, em seu artigo 46<sup>35</sup>. Da mesma forma, dispõe o artigo 12 da Lei de Política Nacional de Recursos

---

35 Artigo 46 - A concessão não importa, nunca, a alienação parcial das águas públicas, que são inalienáveis, mas no simples direito ao uso destas águas.

Hídricos – Lei nº 9.437/97<sup>36</sup>.

O que se está tentando significar é que a água é um bem da vida essencial, que pertence a todos, permitido o seu uso, vedada a sua alienação.

É inaceitável o argumento de que a utilização de produtos transformadores para o processo de purificação da água canalizada altere a sua natureza para mercadoria.

A adição de produtos químicos, como cloro e o flúor, para torná-la adequada ao consumo humano, é uma imposição do Estado em benefício da população. Isso não significa que a população queira adquirir tais produtos. Por exemplo, imagine que uma empresa de limpeza seja contratada para limpar determinado local, utilizando alguns produtos de limpeza. O simples fato dessa empresa utilizá-los não gera o dever de recolher o ICMS, uma vez que esses produtos de limpeza não são adquiridos pelo consumidor, apenas possibilitam a prestação dos serviços<sup>37</sup>.

A respeito do tratamento da água com a inclusão desses produtos químicos, indo além, sem nenhuma dose de exagero, poder-se-ia questionar se o Estado não estaria se valendo de sua própria torpeza. Em outras linhas, não entregando a água naturalmente potável, sem a incidência desses produtos, o Estado não observa o seu papel de preservar o ambiente e se aproveita dessa situação para cobrar o tributo<sup>38</sup>:

Afinal, estamos vendendo a água, ou estamos vendendo o cloro, a cal, a energia que a faz chegar aos reservatórios para tratamento, os produtos que são utilizados para a sua purificação? Se nos fosse entregue a água puríssima, limpinha, haveria cobrança de ICMS? Então, o Estado não cumpre o papel que lhe compete na preservação do meio-ambiente, que lhe é imposto por comando constitucional, e ainda se beneficia com a cobrança de tributo? Isto seria prestigiar a própria torpeza.

---

36 Artigo 18 - A outorga não implica a alienação parcial das águas, que são inalienáveis, mas o simples direito de seu uso.

37 Exemplo semelhante é encontrado no voto proferido na apelação cível nº 2009.001.58627 julgada pelo Desembargador Sérgio Lucio de Oliveira e Cruz.

38 Essa indagação é realizada com brilhantismo pelo Desembargador Ademir Pimentel no julgamento da Apelação Cível nº 2006.001.05230. Data de Julgamento: 28/06/2006.

E por último, excluída a água do conceito de operação relativa à circulação de mercadoria, não se encontra autorizada tal atividade pelo ordenamento constitucional como fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, o brilhante doutrinador Roque Antônio Carraza<sup>39</sup>:

Muito bem, na medida em que as águas são incontendivelmente bens públicos, segue-se que não são mercadorias, não podendo, só por isso, ensejar tributação por meio de ICMS. Ademais, neste estado natural, a água é insusceptível de avaliação econômica, circunstância que, de *per si*, afasta a incidência do ICMS.

Por outro lado, o serviço domiciliar de água (água encanada e tratada), porque serviço público específico e divisível, possibilita apenas um tipo de tributação: a tributação por meio de taxa de serviço (art.145, II, segunda parte da CF). Não de imposto; muito menos de ICMS, cujas regras-matrizes estão perfeitamente delineadas no Texto Magno e não podem ter seu traçado alterado pelo legislador ou pelo agente fiscal.

Conforme foi exposto acima, ainda que existam esforços para justificar a incidência do ICMS sobre o fornecimento da água canalizada, pesam as previsões contidas no ordenamento jurídico brasileiro em que se tem a classificação da água como bem público, inalienável.

Melhor explicitando, é flagrantemente inconstitucional a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada.

Não se pode olvidar de mencionar que a água mineral engarrafada, natural ou com gás, aromatizada ou não, se encaixa perfeitamente no conceito de mercadoria, pois que sujeita à mercancia e inegável que a sua venda é um negócio jurídico, ensejando a incidência do ICMS<sup>40</sup>:

[...] Em todos esses casos, a água – não enquanto produto químico, mas pelo modo como é levada ao consumidor (muitas vezes gaseificada ou aromatizada artificialmente) – não passa de uma mercadoria, isto é de um bem móvel destinado ao comércio (*res in commercium*). Só que neles não é propriamente a água que acaba sendo tributada, mas a operação mercantil com ela praticada.

Como facilmente se nota diante de tudo aqui exposto, as questões envolvendo a incidência

---

39 CARRAZZA, op. cit, p. 154 e 155.

40 *ibid.*, p. 155.

de ICMS despertam – ou deveriam despertar – grande interesse dos Estados e da própria população, tendo em vista que constitui a maior fonte de receita dos Estados, esta proveniente da “invasão” do patrimônio do particular pelo Estado.

Não é por outra razão que o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 22 de outubro de 2010, repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 607056/RJ<sup>41</sup>, no qual o Estado do Rio de Janeiro questiona uma decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no sentido de ser ilegal a cobrança do ICMS sobre o fornecimento de água limpa e potável, tendo em vista a sua natureza serviço público essencial.

O ministro Dias Toffoli, relator do Recurso Extraordinário, manifestou-se pela existência de repercussão geral da questão constitucional:

Entendo que a questão posta apresenta densidade constitucional e extrapola os interesses subjetivos das partes, não só por ser relevante para os contribuintes que são obrigados a recolher o ICMS destacado nas suas faturas de fornecimento de água, mas também em razão da necessidade de se definir, em caráter definitivo, a extensão da hipótese de incidência do ICMS contida no artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

A questão debatida no presente trabalho revela-se atual e de extrema importância, na medida em que a Alta Corte definirá, em breve e em definitivo, a extensão da hipótese de incidência do ICMS e, conseqüentemente, a natureza jurídica a ser atribuída à água: se de mercadoria ou bem público insuscetível de alienação.

---

41 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 607056. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3809887>>. Acesso em 03 de novembro de 2010.

## CONCLUSÃO

Vê-se no presente artigo que é extremamente importante aplicar o princípio da legalidade estrita à Administração Pública, na medida em que a atuação concreta do Fisco deve estar prevista e autorizada por lei material. Nenhum tributo será instituído ou criado sem lei específica, não bastando para tanto a edição de decretos.

Registra-se ainda que um dos fatos geradores do ICMS é o de operações de circulação de mercadoria, sendo fundamental a compreensão acerca do alcance dessa expressão, visto que para a incidência do referido imposto, mister se faz a combinação dessas três situações jurídicas: operação, circulação e mercadoria.

Não é ignorada, contudo, a posição doutrinária que defende a possibilidade de o Estado assumir o seu papel fundamental de protetor do meio ambiente e permitir a tributação da água.

Aqui chegados, entende-se haver cabalmente demonstrado a inconstitucionalidade acerca da incidência do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada.

Infelizmente, porém, isto nem sempre é reconhecido por nossos tribunais, o que gera uma insegurança jurídica e também perplexidade para os contribuintes.

Não se desconhece que a água sofre um processo de tratamento, no qual lhe são acrescentados produtos químicos, como cloro e o flúor, a fim de torná-la apta ao consumo humano. Para aqueles que entendem que incide o ICMS sobre o fornecimento de água, o que era bem público natural transmuda-se em mercadoria após a sua entrega ao público.

Nada disso se sustenta. Na verdade, pesam as previsões contidas no ordenamento jurídico brasileiro em que se tem a classificação da água como bem público, inalienável.

Permite-se acrescentar que a cobrança do ICMS sobre o fornecimento de água canalizada

permanece porque está diretamente ligada aos interesses do Estado em arrecadar mais e mais.

Portanto, em boa hora a Alta Corte definirá em definitivo acerca da natureza jurídica a ser atribuída à água, permitindo ou vedando a incidência do ICMS sobre o seu fornecimento.

## Referências

ALBUQUERQUE, Ana Paula Martins. MAIA, Alexandre Aguiar. *O reconhecimento da água bruta como bem econômico e a sua cobrança como instrumento para efetiva Política Nacional de Recursos Hídricos*. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/01\\_272.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/01_272.pdf)>. Acessado em 03 de novembro de 2010.

BALLEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. Diretoria de pesquisa do IPEA e Secretaria de assuntos fiscais do BNDES. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td\\_0583.pdf](http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf)>. Acesso em 01 de outubro de 2010.

CANOTILHO, J.J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. Coimbra: Coimbra Editora, 1985, p. 348.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS. Nacional*: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Britto. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário da Venda de Água*. Rev. juríd. da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual/Minas Gerais, nº 05.

MARTELLO, Alexandro. *Carga tributária brasileira supera a do Japão, México, Turquia e EUA*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia-e-negocios/noticia/2010/09/carga-tributaria-brasileira-supera-japao-mexico-turquia-e-eua.html>>. Acesso em 01 de outubro de 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. ELLERY JR, Roberto. COSTA, Tania. *Reforma Tributária*. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

ROSA JR., Luiz Emygdio F.. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1998*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 de novembro de 2010.

BRASIL. *Código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. *Decreto nº 24.643/34 de 10 de julho de 1934*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d24643.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d24643.htm)>. Acesso em: 15 de novembro de 2010.

BRASIL. *Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm)>. Acesso em: 15 de novembro de 2010.

BRASIL. *Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2009.

BRASIL. *Lei nº 9.437 de 20 de fevereiro de 1997*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9437.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9437.htm)>. Acesso em: 15 de novembro de 2010.