

---

*Projeto de Integração do São Francisco – PISF: estudo sobre o custo da água de transposição, sua regulamentação, estrutura tarifária e alternativas de exploração de atividades econômicas*

---

**Produto 3 – Relatório de Análise dos Dados Qualitativos e Quantitativos, contemplando a customização da ferramenta Power BI para acompanhamento dos dados de estrutura tarifária e gastos com manutenção do PISF, bem como as informações do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e outras pertinentes ao controle financeiro.**

### **Relatório das Questões Tributárias**

**Assinatura do TED:** 16/06/2020

**Prazo para a entrega do produto:** 150 dias

Elaborado: Lorena Almeida Campos – L.A.C.		Aprovado:	
Verificado: B.V.R.F./ L.A.C		Coordenador Geral: Bruno Vinícius Ramos Fernandes– B.V.R.F.	
Nº ANA:	02501001313202011		
Nº UnB:	23106.026580/2020-34	Data:	16/02/2021
Arquivo:	2021-02-16_QT_P3	Revisão:	

## Sumário

1	Introdução	3
2	Caracterização do objeto de estudo	4
3	Definições	5
4	Tributação sobre o Consumo	8
5	Tributação sobre a Renda	12
6	Considerações Finais	14
	Referências	15

## 1 Introdução

O relatório das Questões Tributárias tem por objeto a análise dos tributos incidentes sobre a tarifa do PISF a fim de proporcionar maior segurança na aplicação da legislação tributária, no que se refere à adução da água bruta.

Para isso, o diagnóstico tributário foi elaborado a partir da análise dos seguintes elementos: (i) o fato gerador da obrigação tributária; (ii) o sujeito passivo da obrigação tributária; (iii) a base de cálculo, ou seja, o valor sobre qual será aplicada a alíquota para apuração do valor do tributo a pagar; (iv) e por fim a alíquota do tributo, quando for o caso.

Esse relatório é composto das seguintes seções, a partir dessa introdução:

- **Capítulo 2:** Caracterização do objeto de estudo: com o objetivo de delimitar a atividade em análise – adução da água bruta;
- **Capítulo 3:** Definições: esse capítulo faz uma revisão dos principais conceitos utilizados na área tributária, assim como um resumo dos princípios constitucionais tributários e a hierarquia do Sistema Tributário Nacional;
- **Capítulo 4:** Tributação sobre o consumo: esse capítulo traz a análise da incidência dos seguintes tributos sobre a tarifa do PISF: ICMS, PIS e a COFINS.
- **Capítulo 5:** Tributação sobre a renda: esse capítulo traz a análise da incidência dos seguintes tributos sobre a tarifa do PISF: IRPJ e CSLL.
- **Capítulo 6:** Considerações Finais, seguida das Referências.

## 2 Caracterização do objeto de estudo

A tarifa de adução de água bruta do PISF é prevista no art. 4º, XIX, Lei nº. 9.984/00.

**Art.4º :**

“A atuação da ANA obedecerá aos fundamentos, objetivos, diretrizes e instrumentos da Política Nacional de Recursos Hídricos e será desenvolvida em articulação com órgãos e entidades públicas e privadas integrantes do Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos, cabendo-lhe:

(...) XIX:

regular e fiscalizar, quando envolverem corpos d’água de domínio da União, a prestação dos serviços públicos de irrigação, se em regime de concessão, e adução de água bruta, cabendo-lhe inclusive, a disciplina, em caráter normativo, da prestação desses serviços, bem como a fixação de padrões de eficiência e o estabelecimento de tarifa, quando cabíveis, e a gestão e auditoria de todos os aspectos dos respectivos contratos de concessão, quando existentes”.

Assim, a tarifa do PISF tem por objetivo remunerar os serviços de adução de água bruta (águas públicas derivadas de rios ou mananciais). Essas águas, por sua vez, são caracterizadas como bens de uso comum do povo, conforme previsto nos arts. 20, III, e 26, I, Constituição Federal de 1988.

**Art. 20. São bens da União:**

(...) III:

“os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio, ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países, ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham, bem como os terrenos marginais e as praias fluviais;

**Art. 26. Incluem-se entre os bens dos Estados:**

I:

as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito, ressalvadas, neste caso, na forma da lei, as decorrentes de obras da União;”

Dessa forma, a análise da incidência de tributos sobre a tarifa do PISF, nesse relatório, tem como premissa que as águas públicas (serviços de adução de água bruta) são bens de uso comum do povo, e que a tarifa cobrada tem por objetivo à remuneração desses serviços, sem a finalidade de lucro.

### 3 Definições

Essa seção tem como objetivo apresentar alguns conceitos que permeiam o entendimento sobre os tributos e que auxiliarão na compreensão dos assuntos relacionados às questões tributárias estudadas nesse produto.

#### 3.1 – Conceito de Tributo

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (Lei nº 5.172/66), temos:

**Tributo** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com base nesse artigo, destacam-se as características dos tributos:

**Prestação Pecuniária Compulsória:** significa que o pagamento do tributo não é algo compulsório e sim obrigatório. A partir do momento em que o fato gerador é alcançado, o pagamento do tributo não é opcional.

**Em moeda ou cujo valor nela se possa expressar:** significa que o tributo precisa ser pago em dinheiro, ou algo que exprima valor (dinheiro); isso impede que o pagamento do tributo seja realizado por meio da troca de mercadorias, por exemplo.

**Que não constitua sanção de ato ilícito:** significa que o tributo é cobrado quando alcança o fato gerador e, portanto não é uma penalidade por algo errado.

**Instituído em lei:** o tributo deve estar previsto em lei.

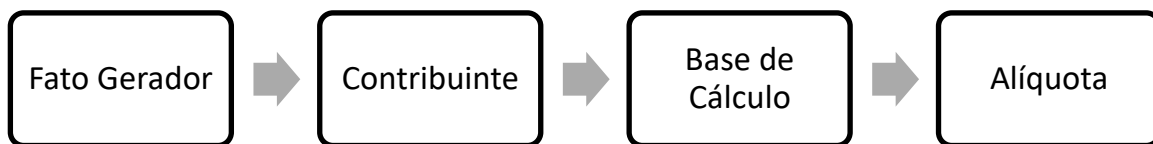
**Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** não compete à administração tributária julgar se o tributo é justo ou injusto, uma vez que foi instituído em lei.

Além disso, podem-se observar nos tributos, quatro elementos fundamentais: (i) contribuinte, (ii) fato gerador, (iii) base de cálculo e (iv) alíquota.

O **fato gerador** é o que faz nascer à obrigação tributária (arts. 114 e 115, CTN, Lei nº. 5.112/66). O **contribuinte** é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui relação direta com o fato gerador. Existem dois tipos de contribuintes: (i) contribuinte de fato: que efetivamente suporta o ônus fiscal, e (ii) contribuinte de direito: o qual a lei determina para

responder pela obrigação tributária. A **base de cálculo**, que normalmente é o valor sobre o qual será aplicada a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar, sendo essa definida por meio de lei complementar. E a **alíquota** é o percentual definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo e determina o valor do tributo que deve ser pago.

**Figura 1 – Elementos Fundamentais do Tributo**



Fonte: Pêgas, 2017.

Uma das características dos tributos é que o mesmo seja instituído em lei, assim a próxima seção apresenta os princípios constitucionais que regula a matéria sobre tributos no país.

### 3.2 – Princípios Constitucionais Tributários e Hierarquia do Sistema Tributário Nacional

A Constituição Federal de 1988, dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional apresenta os princípios constitucionais tributários, e esses são a base para as normas jurídicas que estabelecem os tributos.

**Quadro 1: Princípios Constitucionais Tributários**

Princípio da Legalidade	para a exigibilidade ou aumento de tributos é necessário que uma Lei o estabeleça.
Princípio da Irretroatividade Tributária	é proibido a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.
Princípio da Anterioridade	não é permitido que uma lei aumente ou institua um tributo no mesmo ano de sua edição <sup>1</sup>
Princípio da Isonomia Tributária	é proibido instituir tratamento desigual entre contribuintes com situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.
Princípio da Competência Tributária	a Constituição define expressamente quais impostos podem ser cobrados pela União, Estados e Municípios.
Princípio da Capacidade Contributiva	os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte

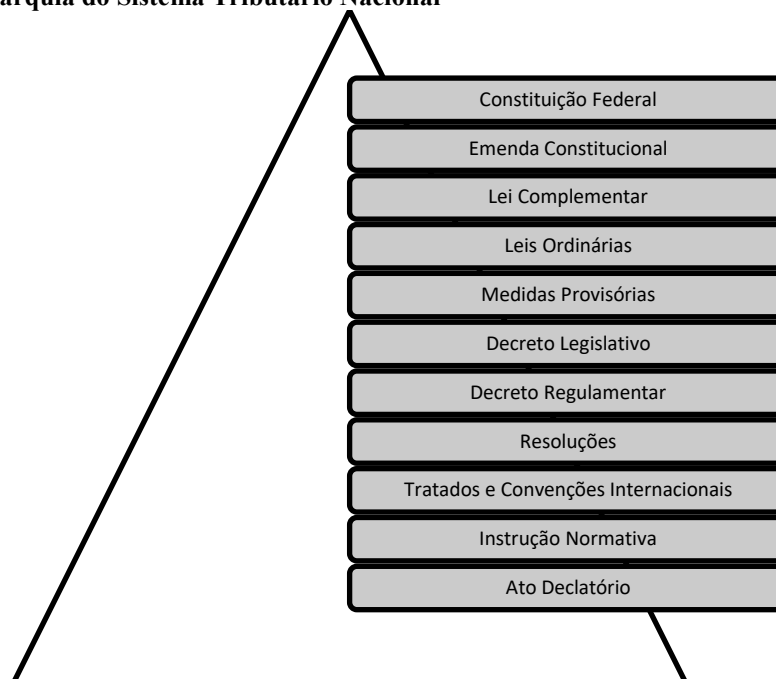
<sup>1</sup> Exceção: essa regra não se aplica aos impostos sobre o comércio exterior, IPI e IOF. Observar os critérios da Anualidade e Noventa/Nonagesimal.

Reserva de Lei Complementar	cabe a Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal e a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.
Reserva de Lei para Anistia	significa que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas e contribuições somente será concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Fonte: Pêgas (2017).

Após a exposição dos princípios constitucionais tributários a Figura 2, apresenta a Hierarquia do Sistema Tributário Nacional, seu conhecimento é relevante para a interpretação desse produto, uma vez, que será utilizada essa hierarquia para a verificação da incidência de tributos sobre a tarifa do PISF.

**Figura 2 – Hierarquia do Sistema Tributário Nacional**



Fonte: Pêgas (2017).

Após essas definições, as próximas seções tratam especificamente dos tributos sobre o consumo e renda.

## 4 Tributação sobre o Consumo

O Estado para promover o bem comum da sociedade cobra tributos sobre a renda, sobre a propriedade e sobre o consumo. A tributação sobre o consumo está relacionada à circulação de mercadorias, e nesse produto, o nosso objeto de análise são: (i) ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços; (ii) PIS/PASEP – Programa de Integração Social; e (iii) COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

### 4.1 – ICMS

O ICMS é um imposto de competência estadual e tem cobrança por dentro, ou seja, é embutido no preço dos bens e mercadorias. Para fins desse estudo, a análise da incidência do ICMS utilizou a seguinte disciplina normativa:

- Constituição Federal: confere competência aos Estados e ao Distrito Federal;
- Lei Complementar: Regulamenta o ICMS para todos os Estados (Lei 87/1996) – Lei Kandir.

De acordo com art. 155, II, CF/88, tem-se:

**Compete aos Estados e ao Distrito Federal** instituir impostos sobre:

II -

“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de serviços se iniciem no exterior.”

Assim, as operações que envolvem a incidência do ICMS estão relacionadas à circulação de mercadorias e não somente as vendas de mercadorias, isso inclui os serviços de transportes interestaduais (entre os estados) e transportes intermunicipais (entre municípios).

A atual regulamentação constitucional do ICMS está prevista na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), e por isso, apresenta-se abaixo a esquematização do normativo a fim de identificar com maior facilidade os temas abordados:

### Esquematização LC 87/96

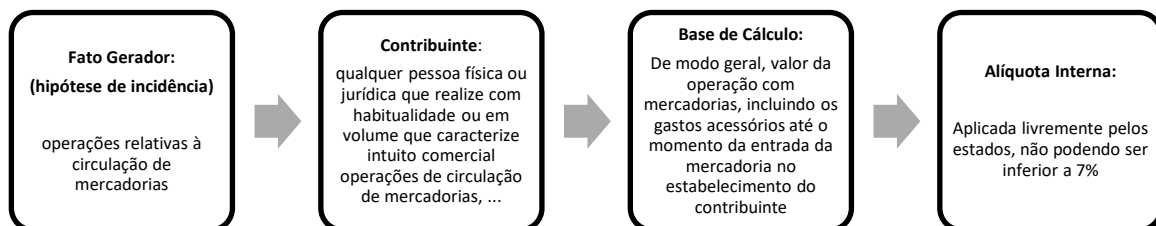
- Hipóteses de Incidência: (artigos 1º e 2º)
- Não Incidência: (artigo 3º)



- Contribuintes: (artigo 4º)
- Responsabilidade Tributária: (artigos 5º a 7º)
- Base de Cálculo na Substituição Tributária: (artigo 8º)
- Substituição Tributária: (artigo 9º)
- Restituição da Substituição Tributária: (artigo 10º)
- Local da Operação: (artigo 11º)
- Momento do Fato Gerador: (artigo 12º)
- Base de Cálculo: (artigos 13º a 18º)
- Crédito do imposto: (artigos 24º a 26º)
- Disposições Finais: (artigos 27º a 36º)

A partir da análise da Constituição Federal e Lei Complementar, a Figura 3, apresenta um resumo geral dos elementos fundamentais do tributo, sob a ótica do ICMS:

**Figura 3 – Elementos Fundamentais do ICMS**



Fonte: adaptado - LC 87/96

Como se pode observar, a hipótese de incidência do ICMS é a circulação de mercadorias.

#### 4.1.1 – Análise da Incidência de ICMS sobre a tarifa do PISF

Conforme definido na seção 2, os serviços de adução da água bruta realizados pelo PISF recaem sobre águas públicas que são caracterizadas como bens de uso comum do povo, dessa forma, entende-se que a atividade realizada no PISF não constitui fato gerador (hipótese de incidência) de ICMS.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 607056/RJ, entende-se que somente o fornecimento de água potável caracteriza-se como uma operação de circulação de mercadorias, por se considerar um bem dotado de valor econômico.

“As águas públicas derivadas de rios ou mananciais são qualificadas juridicamente como bem de uso comum do povo, conforme os arts. 20, III e 26, I, da Constituição Federal, não podendo ser equiparada a uma espécie de mercadoria, sobre a qual incidiria o ICMS. O tratamento químico necessário ao consumo não tem condão de descaracterizar a água como bem público de uso comum de todos”. (STF, RE 607056/RJ, Plenário, Min. Rel. Dias Toffoli, data de julgamento 10/04/2013, DJe 16/05/2013).

Por esse entendimento, independentemente na natureza jurídica do operador dos serviços de água bruta do PISF, não haveria incidência de ICMS sobre a tarifa.

#### 4.2 – PIS e COFINS

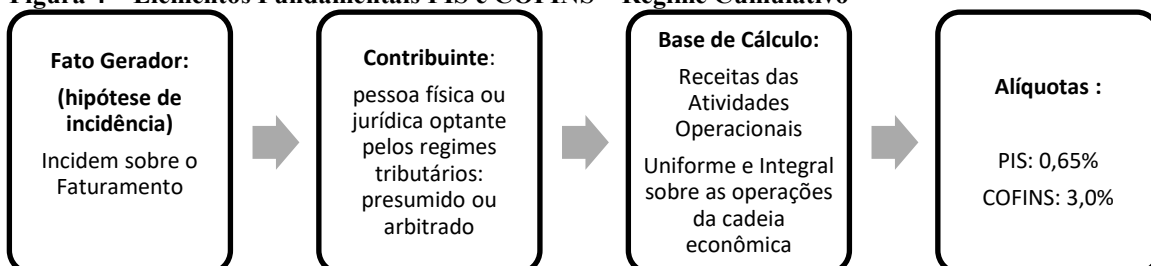
O PIS – Programa de Integração Social e o PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são contribuições criadas em 1970, com o objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas. A COFINS tem como objetivo financiar a seguridade social.

Para fins desse estudo, a análise da incidência de PIS e COFINS utilizou a seguinte disciplina normativa:

- Lei Complementar nº 07/1970 – PIS
- Lei Complementar nº 70/1991 – COFINS
- Lei nº 9.718/1998 – PIS e COFINS – Regime Cumulativo
- Lei nº 10.637/2002 – PIS – Regime Não Cumulativo
- Lei nº 10.833/2003 – COFINS Regime Não Cumulativo
- Decreto nº 4.524/02 – Regulamenta a Contribuição para o PIS e COFINS

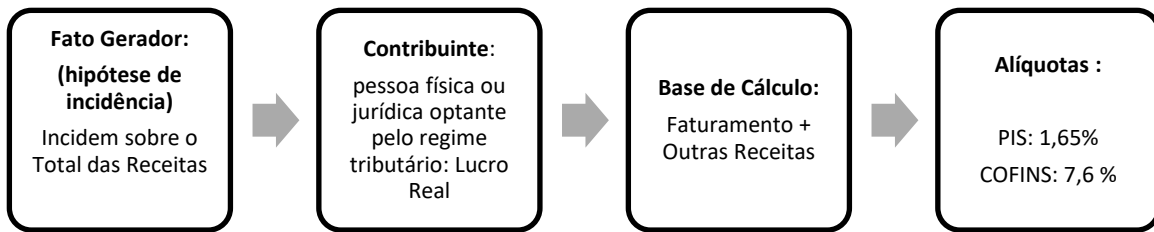
A partir da análise dos normativos, a Figura 4, apresenta um resumo geral dos elementos fundamentais do tributo, sob a ótica do Regime Cumulativo e a Figura 5, sob a ótica do Regime Não Cumulativo, para PIS e COFINS:

**Figura 4 – Elementos Fundamentais PIS e COFINS – Regime Cumulativo**



Fonte: adaptado – Lei nº. 9.718/98

**Figura 5 – Elementos Fundamentais PIS e COFINS – Regime Não Cumulativo**



Fonte: adaptado – Lei nº. 10.637/02 e 10.833/03

No Regime Cumulativo, o tributo incide de modo uniforme e integral sobre todas as operações da cadeia econômica, enquanto, o Regime Não Cumulativo enseja um mecanismo de débitos e créditos, com compensações automáticas; abaixo, apresenta-se um comparativo entre os regimes:

**Quadro 2: Comparativo Regimes Cumulativo e Não Cumulativo – PIS e COFINS**

Diferenças Básicas	Regime Cumulativo	Regime Não Cumulativo
Alcance	Presumido e Arbitrado	Lucro Real (com exceções)
Base de Cálculo	Faturamento	Receita Total
Alíquotas Básicas	0,65% e 3,00%	1,65% e 7,60%
Créditos	Não	Sim
Reconhecimento	Caixa ou Competência	Competência
Devoluções	Exclusão da Base de Cálculo	Crédito

Fonte: Dados da Pesquisa

A próxima seção faz a análise da incidência de PIS e COFINS sobre a tarifa considerando o Regime Não Cumulativo, uma vez que, o faturamento estimado do PISF supera o limite para enquadramento no regime tributário Lucro Presumido, que atualmente é de R\$ 78.000.000,00/ano.

#### 4.2.1 – Análise da Incidência de PIS e COFINS sobre a tarifa do PISF

De acordo com o Plano de Gestão Anual – PGA- 2019, os recursos oriundos da aplicação de tarifas sobre as atividades do PISF, tem finalidade de custear a operação, ou seja, são recursos que serão repassados ao operador e não se configuram no conceito receita bruta:

“os recursos oriundos da aplicação das tarifas relativas aos serviços de adução de água bruta serão recolhidos em favor da União, que repassará mensalmente os recursos financeiros necessários ao custeio das operações do PISF”.

(PGA, 2019)

De acordo com Pêgas (2017), o tema RECEITA BRUTA é tratado em diversos normativos na legislação tributária, mas também consta no Decreto-Lei nº 1.598/77 e sempre causou polêmica sobre o que entra e o que não entra no item:

**Art.12** – A receita bruta compreende:

- I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II – o preço da prestação de serviços em geral;
- III – o resultado auferido nas operações de conta alheia<sup>2</sup>; e
- IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidos nos incisos I a III.

(Lei 12.973/14)

Dessa forma, “receita é aquela obtida com a exploração da atividade descrita no contrato social ou estatuto da empresa, seja ela qual for: venda ou revenda, serviços, locação, intermediação ou qualquer outro tipo” (PÊGAS, p.227, 2017). Como os recursos advindos da cobrança da tarifa do PISF, não tem finalidade de lucro e referem-se a repasse de recursos para custear a operação, entende-se que esses recursos se enquadram na hipótese de isenção prevista no art. 45 – Decreto nº. 4.524/02:

**art.45** - São isentas as receitas:

- I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

Assim, enquanto a cobrança de tarifa tiver objetivo de repasse para custear a operação, os recursos advindos do PISF se enquadram na hipótese de isenção prevista no art. 45 – Decreto nº 4.524/02, no que se refere a PIS e a COFINS.

## 5 Tributação sobre a Renda

A tributação sobre o lucro no Brasil é realizada por meio de dois tributos: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL. Para fins desse estudo, a análise da incidência de IRPJ e CSLL utilizou como base o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018.

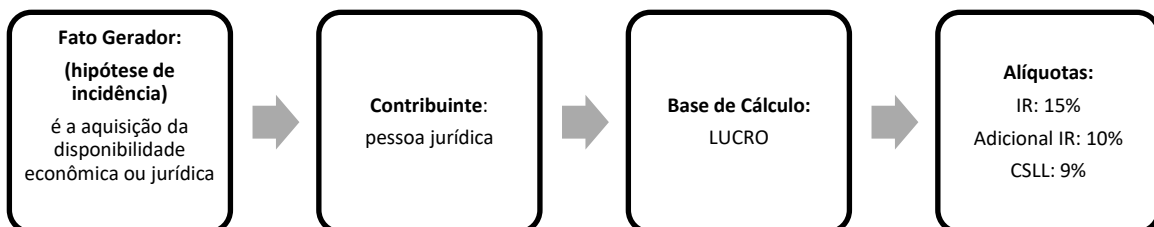
---

<sup>2</sup> Representado pela comissões obtidas sobre a representação de bens ou serviços de terceiros.

## 5.1 – IRPJ

A Figura 6, apresenta um resumo geral dos elementos fundamentais do tributo, sob a ótica do IRPJ e CSLL:

**Figura 6 – Elementos Fundamentais IRPJ e CSLL**



Fonte: adaptado – RIR(2018)

O fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica (regime de caixa) ou jurídica (regime de competência):

- De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

A base de cálculo do IRPJ é o LUCRO. O Código Tributário Nacional (CTN) define que o cálculo do imposto seja feito com base no lucro real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos.

## 5.2 – CSLL

A CSLL foi criada por meio da Lei nº. 7.689/18 e seus contribuintes são todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do IR das pessoas jurídicas. O fato gerador da CSLL, definido no art. 195 da CF/88 é o lucro, e o cálculo é similar ao cálculo do IRPJ.

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
  - b) a receita ou o faturamento;
  - c) o lucro;

### 5.3 – Análise da Incidência de IRPJ e CSLL sobre a tarifa do PISF

Da mesma forma que a análise de PIS e COFINS, enquanto a finalidade da cobrança de tarifa for o repasse de recursos para custear a operação, esses não se classificam no conceito de lucro e, portanto não constituem fato gerador para o IRPJ e CSLL.

## 6 Considerações Finais

A partir da premissa que a atividade do PISF recai sobre as águas públicas (serviços de adução de água bruta), sendo essas, bens de uso comum do povo, e que a tarifa cobrada tem por objetivo à remuneração desses serviços, sem a finalidade de lucro, os tributos analisados não constituem fato gerador da incidência de ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Desta maneira, encerramos o produto 3, Relatório de Análise dos Dados Qualitativos e Quantitativos, contemplando a customização da ferramenta Power BI para acompanhamento dos dados de estrutura tarifária e gastos com manutenção do PIS, bem como as informações do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e outras pertinentes ao controle financeiro.

Estamos à disposição para qualquer ajuste que a equipe da ANA entender necessário.

Brasília, 16 de fevereiro de 2021.

---

Prof. Dr. Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Matrícula FUB: 1037251  
Coordenador do Projeto

## Referências

Código Tributário Nacional (CTN) - (Lei nº 5.172/66)

Constituição Federal de 1988.

Decreto nº 4.524/02 – Regulamenta a Contribuição para o PIS e COFINS

Decreto-Lei nº 1.598/77 - Altera a legislação do imposto sobre a renda

Lei Complementar 87/96 - (Lei Kandir)

Lei Complementar nº 07/1970 – PIS

Lei Complementar nº 70/1991 – COFINS

Lei nº 10.637/2002 – PIS – Regime Não Cumulativo

Lei nº 10.833/2003 – COFINS Regime Não Cumulativo

Lei nº 12.973/14 - Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Lei nº 9.718/1998 – PIS e COFINS – Regime Cumulativo

Lei nº. 7.689/18 - Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

Lei nº. 9.984/00 - Dispõe sobre a criação da Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico (ANA)

Pêgas (2017) – Manual de Contabilidade Tributária

Plano de Gestão Anual – PGA- 2019

Recurso Extraordinário nº 607056/RJ

Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018.