



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 10650.720009/2007-14
Recurso nº 140.964 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.848
Sessão de 10 de dezembro de 2008
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL
RURAL - ITR**

Exercício: 2004

Incidência. Áreas Alagadas. Descabimento.

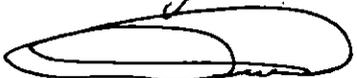
A propriedade do álveo é definida em razão da propriedade das águas que o encobrem. Nessa dimensão, considerando que, no regime constitucional vigente, águas são um bem público de uso comum, igual situação deve ser reconhecida para os terrenos por elas alagados. Como conseqüência, afastada está a hipótese de incidência do Imposto Territorial Rural sobre tais áreas submersas. Inteligência do Decreto nº 24.643, de 1934, da Lei nº 9.433, de 1997, bem assim da Lei nº 9.393, de 1996.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


LUIZ MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto, Celso Lopes Pereira Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Pela Notificação de Lançamento/anexos de fls. 01/04, a contribuinte em referência foi intimada a recolher o crédito tributário de R\$ 67.786.971,49, correspondente ao lançamento do ITR/2004, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 31/05/2007, incidentes sobre o imóvel rural "Usina Nova Ponte", com 45.046,9 ha (NIRF 6.568.022-7), localizado no município de Nova Ponte – MG.

A descrição dos fatos, o enquadramento legal das infrações e o demonstrativo da multa de ofício e dos juros de mora encontram-se às fls. 02/04.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2004, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 05, recepcionado em 03/04/2007 (fls. 07), para a contribuinte apresentar laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, no teor da norma NBR nº 14.653 da ABNT.

Em atendimento, a interessada apresentou a correspondência e os documentos de fls. 08/10.

No procedimento de análise da DITR/2004, a autoridade fiscal glosou o VTN declarado de R\$ 436.865,37, arbitrando-o em R\$ 157.664.150,00, com base no SIPT, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 31.445.456,93, conforme demonstrativo de fls. 03.

Cientificada desse lançamento em 13/06/2007 (cópia do AR às fls. 12), a requerente postou em 05/07/2007 (fls.47), por meio de representantes legais (fls. 41/42), a impugnação de fls. 14/40, exposta nesta sessão, alegando, em síntese, que:

- de início, faz breve relato do objeto social da empresa e discorre sobre o procedimento fiscal, do qual discorda e que deveria ser revisto de ofício;

- consta do auto de infração o astronômico débito de R\$ 67.786.971,49, referente ao período de 2004, mais juros e multa, pois a autoridade fiscal arbitrou o VTN, com base no SIPT da RFB, sobre a área total do imóvel Usina Nova Ponte, classificado como rural, por falta de comprovação do VTN declarado, por meio de laudo técnico de avaliação;

- as empresas constituídas sob a forma de sociedade de economia mista, como a impugnante, podem ser divididas em duas espécies: as que exploram atividade econômica e as que prestam serviço público; nesse último caso, as suas atividades recebem forte influência das regras de direito público;

- a produção, a transmissão e a distribuição de energia elétrica são serviços essencialmente públicos, sejam eles prestados diretamente pelo Poder Público, por órgãos da administração indireta ou por particulares, nos moldes do que dispõe a Constituição Federal, em seu art. 21, inciso XII, alínea "b" (transcrito);

- por força do texto constitucional, tais serviços são qualificados como públicos, privativos da União; portanto, a sua exploração por entes privados, ou até por outros entes públicos, somente é possível por "autorização, concessão ou permissão"; de tão restrita a competência para o exercício dessa atividade, cita o disposto no § 1º do art. 20 da Constituição;

- as empresas prestadoras de serviço tão qualificado não podem receber o mesmo tratamento jurídico dispensado às sociedades anônimas em geral, pois sobre aquelas incide particular controle estatal, justificado pelo interesse do Estado em sua atividade, que provoca a imposição de deveres legais específicos;

- apesar de sujeitas ao pagamento de tributos, nos termos do § 3º do art. 150 da Constituição, essas empresas podem gozar de benefícios fiscais outorgados pelo Poder Público;

- embora não tenha sido convalidada pela Constituição vigente a isenção que vigorava para o setor, ficando expressamente rejeitada por força do § 1º do art. 41 do ADCT, cabe questionar se as empresas geradoras de energia elétrica estão sujeitas à incidência do ITR;

- analisa, nesse sentido, aspectos jurídicos e doutrinários da hipótese de incidência tributária, a partir do exame da regra-matriz dos tributos, previsto no inciso VI do art. 153 da Constituição Federal de 1988, e a aplicação de seu esquema lógico ao ITR;

- transcreve entendimento de Geraldo Ataliba, em Hipótese de incidência tributária, que afirma situar-se o ITR na subclasse dos "reais";

- os imóveis da impugnante estão, em grande parte, cobertos de água, prestando-se apenas para reservar água, potencializando a força hidráulica para a geração de energia. As margens dos reservatórios também não se prestam a qualquer outro objetivo, funcionando somente como faixas de segurança para as variações sazonais do nível d'água;

- para fins de aplicação do disposto no art. 20 da Constituição Federal, (transcrito), os reservatórios de água encaixam-se em qualquer um dos conceitos nele previstos. Seriam "lagos", na sua definição mais simples, se entendidos como uma grande extensão de água cercada de terra, inserindo-se nessa classe os lagos de barragem, formados em áreas represadas por aluviões pluviais, restingas, detritos de origem vulcânica e morainas; esses reservatórios poderão, também, integrar o conceito de "rio", se considerados como resultantes do represamento de curso de água pluvial;

- enfatiza que esse mesmo art. 20, em seu inciso VIII, inclui também no patrimônio da União "os potenciais de energia hidráulica", de tal

modo que, escapando os reservatórios dos subdomínios dos "rios" ou dos "lagos", tornar-se-ia muito difícil deixar de reconhecê-los no âmbito dos "potenciais de energia";

- esse entendimento está em consonância com a Lei nº 9.433/1997, ao instituir a Política Nacional de Recursos Hídricos, com fundamento de validade no inciso XLIX do art. 21 da Constituição Federal, estabelecendo no art. 1º, inciso I, que: "a água é um bem de domínio público.";

- esse texto legal também convive em perfeita harmonia com o Código Florestal (transcrito em parte), com destaque para o disposto no § 6º do seu art. 1º e para o art. 2º;

- a conclusão é simples: argumentar que os reservatórios são lagos situados em "propriedade" privada e por ela cercados, é desconsiderar comandos legais de relevante interesse para a própria preservação do bem público e de sua fonte produtora;

- ademais, esses reservatórios são lagos alimentados por correntes públicas (rios), o que reforça sua qualidade de bem público (§ 3º do art. 2º do Código de Águas);

- portanto, as áreas destinadas aos reservatórios de água não podem sofrer a incidência do ITR, por serem unidades integrantes do patrimônio público da União, assim como as áreas destinadas às suas margens também estarão livres da incidência do tributo, na condição de áreas de preservação permanente, que devem ser excluídas da base de cálculo do imposto, nos termos do art. 10, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 9.393/1996, além do Código Florestal;

- reafirma que a prestação do serviço público de fornecimento de energia é incumbência privativa da União, ao mesmo tempo em que os rios, lagos (naturais e artificiais) os terrenos marginais e as praias fluviais e os potenciais de energia integram, também, o patrimônio dessa pessoa política de direito interno; as águas são de domínio público, possuindo as prerrogativas de inalienabilidade, impenhorabilidade e imprescritibilidade;

- a porção de terra coberta pelo lago artificial das usinas hidroelétricas e a área situada a seu redor, mesmo que de propriedade da empresa, mantendo-se a distinção com referência à propriedade do bem público, ainda assim encontra-se com absoluta restrição de uso por seus "proprietários". A área está afetada ao uso especial da União, o que impede a seus titulares o exercício de qualquer dos direitos inerentes ao seu domínio;

- a União detém o verdadeiro domínio útil das áreas necessárias à geração, distribuição e transmissão de energia elétrica, nos termos legais e constitucionais; portanto, fica afastada, também por esse prisma, a possibilidade jurídica de onerar essas áreas pelo ITR, pois é sujeito passivo da obrigação quem tiver o domínio útil sobre o imóvel;

- por outro ângulo, conclui-se pela não incidência do imposto, no caso presente, porque: (i) as áreas estão, em sua maioria, cobertas de água e (ii) afetadas ao uso especial, tendo em vista a prestação de serviços

públicos, pelo que se caracterizam como comprovadamente imprestáveis a qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. Isso já basta para não serem consideradas áreas tributáveis para fins do ITR, nos termos da alínea c, do inciso II, §1º, do art. 10 da Lei nº 9.393/1996;

- a legislação ordinária está sintonizada com os ditames constitucionais, afastando qualquer possibilidade de cobrança de imposto sobre as áreas destinadas aos reservatórios de água das empresas representadas pela Recorrente, em sentido inverso ao que pretende a fiscalização federal;

- a apuração da base de cálculo do imposto - valor fundiário, nos termos do art. 30 do CTN e Valor da Terra Nua tributável - VTNt, nos termos da legislação específica - oferece algumas dificuldades, como exclusão de valores (art. 10, § 1º, I e IV), subtração de áreas (art. 10, § 1º, II) e multiplicação (art. 10, § 1º, III); no entanto, a regra-matriz, como metodologia, é instrumento redutor de complexidades;

- no caso presente nenhuma dessas operações se torna possível ao aplicador da lei, porque não há valor de mercado para a apuração do VTN, por onde começam os cálculos, pois se trata de um bem do domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio, impedindo qualquer pretensão impositiva sobre as áreas desapropriadas para a construção das obras necessárias ao represamento dos rios e lagos, para a manutenção dos reservatórios destinados à produção de energia elétrica;

- para corroborar a improcedência do auto de infração, reporta-se à Constituição Federal, ao CTN e à Lei nº 9.393/1996, dessa transcrevendo, parcialmente, os dispositivos que tratam da apuração e do valor do ITR, artigos 10 e 11, respectivamente;

- destaca que a autoridade fiscal, abandonando esses comandos legais, não poderia adotar área "produtiva de energia elétrica" como não produtiva e apontar GU "0" quando a utilização é integral, presumindo estar o valor fundiário subavaliado e arbitrando um VTN de R\$ 157.664.150,00, com a aplicação da alíquota máxima (20 %), equiparando o imóvel aos latifúndios improdutivos; não é crível que a "terra" submersa por represa para a geração de energia elétrica possa ter o mesmo valor da terra destinada ao cultivo de primeira, visto que aquela está, no mínimo, fora do âmbito de incidência do ITR;

- considerar como improdutiva a produção, geração e transmissão de energia elétrica, na imensa área abrangida pela CEMIG, é uma falácia incompatível com o sistema jurídico e a lógica que deve preceder os julgamentos válidos e produtores de resultados;

- há ofensa aos princípios da legalidade e da igualdade que norteiam rigidamente a atividade impositiva do Estado, no que concerne à cobrança do imposto; para a Usina Hidrelétrica em questão, tomou-se o valor da terra apontado no SIPT, considerando-o para as terras submersas e aplicando-se nele o GU, sem qualquer exclusão;



- a legislação que cuida do ITR sempre leva em conta o grau de utilização (GU) na exploração rural, seja agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, nos termos da Lei 9.393/1996, em consonância com o Estatuto da Terra, o que permite concluir ser relevante para fins do ITR não a produtividade em geral, mas a exploração daquele setor, enquanto as atividades desenvolvidas pelas usinas hidrelétricas estão fora de tal campo de abrangência;

- em momento algum a lei do ITR se refere à exploração energética, talvez impulsionada pelo Decreto-Lei nº 2.281/1940, que concedia isenção a tal atividade e perdeu sua eficácia em outubro de 1990 com o advento do novo texto constitucional, deixando ao aplicador da lei e aos operadores do direito a interpretação sistemática, que não permite incluir na hipótese de incidência do ITR aquela que não estiver ali explícita, por força do princípio da tipicidade da tributação, além dos outros já mencionados;

- por tudo isso, indaga: há meios jurídicos hábeis para manter-se a exigência apontada no auto de infração? como aceitar a incidência do ITR sobre as áreas de reservatórios das usinas hidrelétricas, suas margens e construções, se não há compatibilidade com a hipótese de incidência normativa? Como admitir que empresa produtora, transmissora e distribuidora de energia elétrica – industrial, portanto – possa ser alcançada pelo ITR como se de área “rural” se tratasse? Como manter auto de infração que indica base de cálculo em total desconformidade com a legislação vigente? Como aquilatar “valor de mercado” se a porção de terra encontra-se alagada, imprestável para uso comum, ou em condições reduzidas de utilização, sendo que “valor de mercado” pode ser entendido como o preço médio que o imóvel alcançaria em condições normais de mercado, para a compra e venda à vista?

- também, como fugir da proibição constitucional de se cobrar tributos com efeito de confisco (inciso IV do art.150 da CF)? Enfim, como manter auto de infração em que o imposto foi apurado em total desconformidade com os comandos dados como infringidos pela fiscalização (arts. 10 e 14 da Lei nº 9.393/1996 e Parecer COSIT nº 15/2000)?

- ainda, como manter a pretensão fazendária sem qualquer diligência? Registre-se que o valor do imóvel indicado pela requerente é o valor escriturado como “patrimônio líquido”; transcreve ensinamentos de Celso A. Bandeira de Mello sobre “justa indenização”;

- não pode prevalecer a exigência de pagamento do ITR, com amparo no Parecer COSIT nº 15/2000, visto que esse Ato não alarga a hipótese de incidência estatuída em lei;

- no caso presente, a Lei nº 9.393/1996 não ampara a pretensão fazendária, pois não há fato jurídico que enseje a obrigação tributária, além de a base de cálculo adotada descaracterizar a hipótese de incidência prevista na legislação pertinente;

- transcreve ementa exarada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel

Abreu Machado Derzi, além de citar entendimento do Conselho de Contribuintes, para referendar suas teses;

- o art. 20 da Constituição Federal estabelece como propriedade da União "os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terreno de seu domínio"; assim, os reservatórios de água podem integrar o conceito de "rio", se considerados como resultantes do represamento de curso de água pluvial; o inciso VIII desse artigo inclui também no patrimônio da União "os potenciais de energia hidráulica", de tal modo que, escapando os reservatórios dos subdomínios dos "rios" ou dos "lagos", é impossível deixar de reconhecê-los como "potenciais de energia";

- apresenta as seguintes conclusões:

a) a autoridade fiscal presumiu a ocorrência do fato jurídico tributário, sem mensurar a verdadeira base de cálculo nem efetuar os cálculos ditados pela Lei 9.393/1996 (com exclusão de valores, subtração de áreas e as multiplicações necessárias ao cálculo do imposto), apurando, por média aritmética e por amostragem, o valor da terra nua do imóvel onde está construída a Usina Hidrelétrica de Nova Ponte;

b) foi aplicada a multa de 75,0 % sobre base de cálculo incompatível - inexistente, como já demonstrado;

c) a fiscalização desconsiderou as áreas de exclusão indiscutível: margens, áreas de preservação permanente pela só determinação legal;

d) as áreas de reservatórios das usinas hidrelétricas e suas margens são bens de domínio público da União, não podendo ser abrangidas pelo critério material da hipótese de incidência de qualquer tributo, quanto mais do ITR, de sua competência privativa e exclusiva;

e) a base de cálculo simplesmente inexistente, a partir do exame da regramatriz e das funções mensuradora, objetiva e comparativa; ademais, a legislação não previu a exclusão de qualquer valor de instalações, benfeitorias e construções do valor total do imóvel, por parte das hidrelétricas.

Por fim, requer a impugnante seja decretada a improcedência do auto de infração e arquivado o feito fiscal ou, então, seja determinada diligência, nos termos legais, para apuração dos quesitos relacionados.

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, decidiu o órgão julgador de 1ª instância, nos termos do voto do relator, considerar a exigência integralmente procedente, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - ÁREAS SUBMERSAS / RESERVATÓRIOS.

Áreas rurais de empresa concessionária de serviços públicos de eletricidade, destinadas a reservatórios de usina hidrelétrica, integram seu patrimônio e submetem-se às regras tributárias aplicadas aos demais imóveis rurais. Reservatórios de água de barragem não se confundem com potenciais de energia hidráulica, bens da União previstos na Constituição Federal.

DO VALOR DA TERRA NUA - VTN.

Caracterizada a subavaliação do valor da terra nua - VTN informado na DITR/2004, ou a prestação de informações inexatas, o respectivo VTN/ha poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, com base no SIPT, nos termos da Lei nº 9.393/1996. Para a possível revisão desse VTN, seria necessário laudo técnico de avaliação, emitido por profissional habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, com ART/CREA, atendidos os requisitos da norma NBR nº 14.653-3 da ABNT.

DA MULTA PROPORCIONAL LANÇADA.

Apurado imposto suplementar em procedimento fiscal, no caso de informação incorreta na declaração do ITR/2004, cabe exigí-lo juntamente com a multa proporcional aplicada aos demais tributos.

Lançamento Procedente

Mantendo sua irresignação, comparece a recorrente aos autos para, em sede de Recurso Voluntário, sinteticamente, reiterar suas razões de inconformidade e pugnar pela reforma da decisão de 1ª instância.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso trata de matéria afeta à competência deste Terceiro Conselho e é tempestivo: conforme se observa no AR de fl. 63 - verso, a recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 05/11/2007 e, no envelope de fl. 108, postou suas razões de recurso em 21/11/2007.

Dele se deve tomar conhecimento, portanto.

Em nome da clareza, analiso a seguir cada um dos principais fundamentos das razões de recorrer.

1- Vinculação do Imóvel a Prestação de Serviço Público

Defende a recorrente que a vinculação do imóvel objeto de exigência à prestação de um serviço público de competência da União excluiria o imóvel do seu domínio, afastando-se, por conseguinte a sua condição de contribuinte do ITR.

Com efeito, diz o art. 14, V da n.º 9.427/96, que trata da concessão do serviço prestado pela recorrente:

"Art. 14. O regime econômico e financeiro da concessão de serviço público de energia elétrica, conforme estabelecido no respectivo contrato, compreende:

(...)

V - indisponibilidade, pela concessionária, salvo disposição contratual, dos bens considerados reversíveis."

Da leitura do dispositivo acima, é possível concluir que, efetivamente, foi retirado do concessionário o direito de dispor (alienar) o bem vinculado à prestação do serviço que, ao final da concessão, reverterá ao poder concedente.

Também é inegável que esse é um dos principais atributos do proprietário, elencados no art. 1228 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 2002):

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Penso, todavia, que essa limitação sobre a propriedade não tem o condão de, por si só, afastar a incidência do ITR, na medida em que a retirada de um dos atributos do proprietário não desqualifica tal vinculação.



Especialmente no que se refere à inalienabilidade e à reversibilidade do domínio, comenta Sílvio Rodrigues (*Direito Civil*. São Paulo. Saraiva. 1991, Volume IV, 19ª edição, p. 82):

Quando, entretanto, a propriedade se desmembra, de modo que alguns dos poderes elementares do domínio se encontram em mãos de outrem, diz-se ser ela limitada.

(...)

É ainda limitado o domínio gravado com a cláusula de inalienabilidade, pois, no caso, falta ao seu titular a prerrogativa de livremente dispor da coisa, estando, assim, privado do jus abutendi

Finalmente, é limitada a propriedade resolúvel (vide ns. 129 e segs. infra). Propriedade resolúvel é a que encontra, no próprio título que a constitui, uma razão de sua extinção. De modo que o direito de propriedade perece pelo advento da causa extintiva, e independente da vontade do titular do domínio .

Importa ressaltar, nessa senda, que, no caso do vertente processo, pelo menos dois dos principais direitos elementares do proprietário encontram-se claramente delineados: o direito de fruir, ou seja de explorar o bem economicamente, mediante cobrança de tarifas e de usá-lo, afastando a posse de terceiro ou reivindicando-o, por meio dos recursos próprios.

Nesse aspecto, comentando o art. 117 do CTN, pondera Luciano Dias Bicalho Camargos (*O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade*. Belo Horizonte. Del Rey, 2001, p. 111)

É o que determina o artigo 117 do Código Tributário Nacional ao considerar ocorrido o fato gerador, quando seja situação jurídica, desde o momento em que seja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável. O inciso I do citado artigo é claro ao determinar que os negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

Nessa esteira, se a norma que previu a incidência do imposto sobre a “situação jurídica” propriedade, ainda que essa propriedade seja resolúvel, penso que não se pode afastar a incidência abstratamente prevista.

De se notar, portanto, que a norma que instituiu a cobrança do imposto não impôs restrições à plenitude ou perenidade da propriedade. Basta que se configure essa relação jurídica entre o sujeito passivo e o bem imóvel por natureza para que este último seja alvo de tributação.

Cabe aqui lembrar a lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Malheiros. 2003, 6ª ed. p.p. 61 e ss) acerca do fato gerador (*imponível*), bem assim da sua hipótese de incidência (*descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação*). Dizia o mestre:

20.13 Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e

espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.

20.14 Assim, a lei — ao descrever um estado de fato — limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma h.i. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma h.i. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma h.i. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si.

20.15 Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes.

Acerca dos contornos da tipicidade tributária, precisa é a lição de Alberto Xavier (*Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo. Dialética, 2001, 1ª ed. p. p. 18 e 19).

O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do numerus clausus, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

(...)

O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário como também suficiente à tributação. E o fenômeno que em lógica jurídica se denomina de “implicação intensiva” e que o art. 114 do Código Tributário Nacional descreve, com rara felicidade e rigor, ao definir o fato gerador da obrigação principal como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Trata-se, pois, de uma tipicidade fechada (na terminologia de LARENZ), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa.

Ou seja, para efeito de avaliação da subsunção de determinado fato à lei tributária, não seria correto fazer ilações acerca de circunstâncias que não foram contempladas na norma que abstratamente previu aquela hipótese, tanto para incluir, quanto para excluir fatos.

Não há que se falar, por outro lado, em tratamento tributário diferenciado em face da vinculação dos bens à prestação de serviço público.

Nesse sentido, precisa é a lição de José Souto Maior Borges, a seu turno (*Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 223 e ss):

A imunidade tributária recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno estava disciplinada pelo art. 10 da primeira Constituição Republicana, nos seguintes termos: “É proibido aos

Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

Sustentou a doutrina predominante, com apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a imunidade tributária, instituída no art. 10 da Constituição de 1891, era extensiva às empresas concessionárias de serviços públicos, consoante testemunharam Leopoldo Braga, Aliomar Baleeiro e Castro Neves.

Interpretava-se o instituto da imunidade como extensivo aos serviços públicos concedidos. Assim, p. ex., ensinava Carlos Maximiliano - embora ressalvando, para os impostos indiretos, a necessidade de concessão de isenções pelo Congresso — que a imunidade tributária, estabelecida no art. 10 da Constituição de 1891, aproveitava às empresas particulares que contratassem serviços com a União, Estados e Municípios, as quais não poderiam ser diretamente tributadas. A isenção geral de impostos, assegurada pela União, obrigava aos Estados, e a concedida por estes deveria ser acatada pelos Municípios. Na opinião de Maximiliano, ao próprio poder (federal, estadual ou municipal) que contratou o serviço era vedado, salvo disposição em contrário do instrumento contratual, tributá-lo, porque do contrário poderia diminuir os proventos do coobrigado até pagar menos do que estipulara ou não deixar perceber o concessionário tudo que concedera, alterando-se, assim, unilateralmente, por uma das partes, contra a outra, os termos de uma convenção bilateral.

(...)

No estado atual de desenvolvimento do direito constitucional brasileiro, já não era possível a controvérsia que se estendeu por toda a vigência da Constituição de 1946 e das Constituições anteriores sobre a competência da União para isentar ou reduzir tributos estaduais e municipais incidentes sobre serviços federais concedidos. Não apenas as concessões de serviços públicos, mas quaisquer atividades de interesse econômico e social nacional, poderiam ser objeto de leis complementares isentantes, com efeito inibitório para o exercício de competência tributária dos governos locais.

A disciplina dessa matéria é algo diferente na Constituição Federal de 1988, mas o regime jurídico dos serviços públicos concedidos é basicamente o mesmo. A Constituição estabelece graus de imunização: 1 a imunidade tributária recíproca, incondicionada (art. 150, VI, “a”), 2 a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, partidos políticos e sindicatos, condicionada (art. 150, VI, “a”), a imunidade das autarquias, restrita (art. 160, § 2 Mas aos serviços públicos concedidos é aplicável regime diverso: eles são tributáveis, salvo isenção pelo poder competente. Não é imunidade aplicável às atividades econômicas em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, § 3º). No mais, cabe apenas ponderar que, se os serviços públicos concedidos estão excluídos do regime constitucional da imunidade, estarão, só por isso, incluídos no regime obrigacional tributário. Isenção só por lei da pessoa competente. A Constituição Federal de 1988 não imuniza os serviços públicos dados em concessão”.



2- Incidência do Imposto sobre Áreas Alagadas

Um dos pontos em que se fundamenta o acórdão hostilizado é a interpretação exarada no Parecer Cosit nº 15/2000, que pretendeu restringir o conceito de “potencial de energia hidráulica” gizado no art. 20 da Carta Magna de 1988 às hipóteses em que esse potencial fosse formado a partir de quedas d’água ou cachoeiras.

Nessa dimensão, sendo esse potencial formado a partir do represamento da água em área particular, desapropriada para tal fim, excluído estaria do conceito constitucional de bem da União.

Penso, com a máxima vênia, que tal interpretação, esclareça-se, consentânea com o texto do Código de Águas, instituído pelo Decreto 24.643, de 10 de julho de 1934, encontra-se superada pelo regime patrimonial delineado pela Magna Carta de 1988, posteriormente dogmatizado pela Lei nº 9.433, de 1997.

Nesse novo universo normativo, tanto o potencial hidráulico quanto a titularidade da água em si foram alvo de disciplinamento diverso.

Aliás, no que tange ao potencial energético, há que se lembrar o que diz o art. 1º da Lei nº 9.393, de 1996, que limitou a incidência do ITR aos bens imóveis por natureza. Senão vejamos:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. (destaquei)

Nessa linha, independentemente da discussão acerca do domínio ou propriedade sobre os potenciais de energia hidráulica, penso que não cabe discutir a tributação de um bem imóvel **por definição legal**, *ex vi* do art. 145 do Código de Águas:

Art. 145. As quedas d’água e outras fontes de energia hidráulica são bens imóveis e tidas como coisas distintas e não integrantes das terras em que se encontrem. Assim a propriedade superficial não abrange a água, o álveo do curso no trecho em que se acha a queda d’água, nem a respectiva energia hidráulica, para o efeito de seu aproveitamento industrial. (destaquei)

Assim sendo, o ponto nodal para a solução do litígio fica adstrito à titularidade do domínio do terreno alagado ou álveo (imóvel por natureza), assim fixada pelos artigos 9º e 10 do Código de Águas, **verbis**:

Art. 9º Álveo é a superfície que as águas cobrem sem transbordar para o solo natural e ordinariamente enxuto.

Art. 10. O álveo será público de uso comum, ou dominical, conforme a propriedade das respectivas águas; e será particular no caso das águas comuns ou das águas particulares. (destaquei)

Ou seja, o que define a propriedade do álveo é a propriedade das águas e não vice-versa.

Importante para interpretação dessa definição é a lição de Cretella (*Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro. Forense Universitária, 1992, p. 1839) :

Água é o conteúdo do álveo, seu continente. É a substância líquida depositada perenemente na depressão, seu suporte físico (...). Não é possível conceber qualquer curso d'água sem pelo menos dois elementos integrantes essenciais, o elemento líquido – a água – e o elemento sólido o álveo ou leito, suporte da corrente hídrica (...).

Efetivamente, no regime do Decreto de 1934, o particular poderia ser proprietário das águas que se encontrassem em determinado contexto e, conseqüentemente, do álveo formado pelo alagamento do solo por tais águas. Dizia o art. 8º, *verbis*:

Art. 8º São particulares as nascentes e todas as águas situadas em terrenos que também o sejam, quando as mesmas não estiverem classificadas entre as águas comuns de todos, as águas públicas ou as águas comuns.

Ocorre que, com o advento da Lei nº 9.433, de 1997, esse regime dominial sofreu uma brusca mudança. Veja-se o que diz o inciso I do seu art. 1º:

Art. 1º A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos:

I - a água é um bem de domínio público;

Nesse sentido, trago à colação trecho de obra especialmente dedicada ao tema (*Águas - Aspectos Jurídicos e Ambientais*. Coordenador Vladimir Passos de Freitas. Curitiba. Juruá, 2002, 2ª ed. pp. 39/40)

“Tem-se assim que, com o novo disciplinamento dado às águas pela vigente Constituição Federal e pela mencionada Lei 9.433, o Código de Águas (Decreto 24.643, de 10.07.1934) ficou superado, por incompatibilidade, em vários aspectos, mas sobretudo na parte que conceituava e classificava as águas em águas públicas, águas comuns e águas particulares. Pela nova ordem constitucional, as águas serão sempre públicas e isso vem ratificado, expressamente, no art. 1º, inc. I, da Lei 9.433, ao preceituar que a água é um bem de domínio público. Já não há, portanto, águas particulares.” (o grifo consta do original)

Cabe aqui lembrar a ressalva de Paulo Affonso Leme Machado (*Direito Ambiental Brasileiro*, 8ª ed., Malheiros Editores, 2000), que se posiciona no sentido de que o domínio outorgado pelo texto novel não transformara a água em propriedade da União ou dos Estados Federados, mas em “bem comum”.

Ocorre que tal afirmação, se levada ao extremo, colocaria a Lei nº 9.433, de 1997 em colisão com o estabelecido nos incisos III e I, dos artigos 20 e 26, respectivamente, da Constituição Federal de 1988. Senão vejamos:

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;

Pode-se concluir, assim, que, no regime de 1988, as águas superficiais pertencem à União, quando os rios ou lagos banham mais de um Estado, ou são internacionais. As demais são do domínio dos Estados-Membros. Conseqüentemente, não mais existem águas particulares nem municipais.

De qualquer forma, cabe reafirmar o que diz o Código Civil, que elenca os bens de uso comum do povo dentre aqueles que fazem parte do patrimônio público. Vejamos o que dizem seus artigos 99, I e 101:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

(...)

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Enfim, ainda que se discuta se os recursos hídricos (bens públicos de uso comum), estariam inseridos no patrimônio da União ou de algum dos Estados-membros, certamente, nesse contexto, vedada estaria a sua aquisição pelo particular.

Aliás, acerca desse direito de propriedade, já se manifestou o egrégio Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 518.744 - RN, Ministro Luiz Fux, DJ de 25/02/2004.

3. Somente os bens públicos dominiais são passíveis de alienação e, portanto, de desapropriação.

4. A água é bem público de uso comum (art. 1º da Lei n.º 9.433/97), motivo pelo qual é insuscetível de apropriação pelo particular.

5. O particular tem, apenas, o direito à exploração das águas subterrâneas mediante autorização do Poder Público cobrada a devida contraprestação. (arts. 12, II e 20, da Lei n.º 9.433/97)

Nesse diapasão, com o máximo respeito à opinião externada no acórdão recorrido, penso que descaracterização de eventual direito real da União ou dos Estados sobre as águas não tem o condão de outorgar o seu domínio ao particular, expressamente afastado pelo já transcrito inciso I, do art. 1º da Lei nº 9.433, de 1997.

Em assim sendo, penso que, efetivamente, não se forma o vínculo jurídico tributário entre a União e a recorrente, que não é contribuinte do Imposto Territorial sobre a área alagada.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator