



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10675.720041/2007-1 1  
**Recurso nº** 140.652 Voluntário  
**Matéria** ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL  
**Acórdão nº** 302-39.722  
**Sessão de** 13 de agosto de 2008  
**Recorrente** CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A  
**Recorrida** DRJ-BRASÍLIA/DF

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

Exercício: 2005

**ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL. NÃO INCIDÊNCIA. TERRAS SUBMERSAS.**

Não há incidência do ITR sobre as terras submersas por águas que formam reservatórios artificiais com fins de geração e distribuição de energia elétrica (usinas hidroelétricas) bem como as áreas de seu entorno.

A posse e o domínio útil das terras submersas pertencem à União Federal, pois a água é bem público que forma o seu patrimônio nos termos da Constituição Federal, não podendo haver a incidência do ITR sobre tais áreas.

**ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.**

Não incide o ITR sobre as áreas que ladeiam o reservatório artificial nos termos da legislação aplicável - Código Florestal.

**ERRO DA ATRIBUIÇÃO DO VTN**

O VTN atribuído pela fiscalização não respeita os termos da legislação de regência porque não descontou a área de construção, não excluiu a área de preservação permanente e porque tomou como base o valor da terra com destinação agrícola quando notoriamente as terras submersas não tem tal destinação. Falta previsão legal para atribuição do VTN de terras submersas, o que também causa impossibilidade da incidência do ITR ainda que a sujeição passiva pudesse ser atribuída a pessoa diversa da União Federal.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros **Corintho Oliveira Machado**, **Mércia Helena Trajano D'Amorim** e **Ricardo Paulo Rosa**.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: **Marcelo Ribeiro Nogueira**, **Beatriz Veríssimo de Sena** e **Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro**. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional **Maria Cecília Barbosa**. Fez sustentação oral a Advogada **Maria Leonor Leite Vieira**, OAB/SP -53.655.

## Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

*Pelo auto de infração/anexos de fls. 01/04 e 28/30, a contribuinte em referência, subsidiária integral da Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, foi intimada a recolher o crédito tributário de R\$ 46.800.032,64, correspondente ao lançamento do ITR do exercício de 2005, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 29/06/2007, incidente sobre o imóvel rural “Usina de Emborcação”, com 45.257,1 ha (NIRF 6.641.482-2), localizado no município de Araguari – 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 e 28/30.*

*A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2005 (fls. 10/15), iniciou-se com o termo de intimação de fls. 05, para a contribuinte apresentar laudo técnico de avaliação do imóvel com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT.*

*Em atendimento, a interessada apresentou a correspondência de fls. 07 e os documentos de fls. 08/09.*

*No procedimento de análise da DITR/2005, a autoridade fiscal glosou o VTN declarado de R\$ 232.776,24, arbitrando-o em R\$ 117.608.460,00, com base no SIPT, tendo sido apurado imposto suplementar de R\$ 23.475.136,76, conforme demonstrado às fls. 03.*

*Cientificada desse lançamento, a requerente protocolou em 16/07/2007, por meio de representantes legais, a impugnação de fls. 33/59, exposta nesta sessão e lastreada nos documentos de prova às fls. 64/73, alegando, em síntese:*

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

*- consta do auto de infração o astronômico débito de R\$ 46.800.032,64, referente ao ITR/2005, mais juros e multa, pois a autoridade fiscal arbitrou o VTN com base no SIPT sobre a área total do imóvel, classificado como rural, USINA DE EMBORCAÇÃO, por falta de comprovação, por meio de laudo técnico, do VTN declarado;*

*- ensinam os administrativistas que 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);

- o texto constitucional qualifica tais serviços 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;

- ainda que a isenção que vigorava para o setor não tenha sido convalidada pela Constituição vigente, 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 magistério de Geraldo Ataliba, que afirma situar-se o ITR na subclasse dos "reais";

- os imóveis da empresa 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 apenas 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”, ficaria muito difícil deixar de reconhecê-los no âmbito dos “potenciais de energia”;*

*- esse entendimento está em consonância com a Lei nº 9.433/1997, editada para instituir a Política Nacional de Recursos Hídricos, com fundamento de validade no inciso XIX do art. 21 da Constituição Federal, ficando estabelecido no art. 1º, inciso I, que: “a água é um bem de domínio público.”;*

*- esse texto legal também convive harmonicamente 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 singela: 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 do impacto 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 quaisquer 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 da Lei e da Constituição; 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 lado, 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 impugnante, em sentido inverso ao que pretende a autoridade fiscal;*

*- 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, presumiu que o valor fundiário está subavaliado, arbitrando um VTN de R\$ 117.608.460,00 e aplicando a 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;*

*- é flagrante a 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 mencionada, tomou-se o valor da terra apontado no SIPT, considerando-o para as terras submersas e aplicando-se nele o GU, sem qualquer exclusão, mesmo as constitucionalmente asseguradas;*

- 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 na 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 descompasso com a legislação vigente? Como atribuir “valor de mercado” se a porção de terra encontra-se alagada, imprestável para uso comum, ou em condições de utilização reduzidas, enquanto “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 Antonio Bandeira de Mello sobre “justa indenização”;

- portanto, não pode prevalecer a exigência de pagamento do ITR, com amparo no Parecer Cosit nº 15, visto que esse dispositivo não alarga a hipótese de incidência estatuída em lei; transcreve ementa da CSRF e cita entendimento do Conselho de Contribuintes, para convalidar suas teses;

- 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 entendimento

*de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, para referendar seus argumentos;*

*- 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 no âmbito dos "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 Emborcação;*

*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 regra-matriz 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.*

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília/DF indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/BSA nº 21.992, de 22/08/2007, fls. 75/86. assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR*

*Exercício: 2005*

*DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO - ÁREAS  
SUBMERSAS/RESERVATÓRIOS.*



*Áreas rurais desapropriadas em favor de empresa concessionária de serviços públicos de eletricidade, destinadas a reservatórios de usina hidrelétrica, integram o patrimônio dessa empresa, submetendo-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, informado na DITR/2005, ou a prestação de informações inexatas, o VTN/ha poderá ser arbitrado pela RFB, com base no SIPT, nos termos da Lei nº 9.393/1996. A possível revisão desse VTN arbitrado sujeita-se à apresentação de laudo técnico de avaliação, com ART/CREA, e em consonância com as normas da ABNT.*

*DA MULTA PROPORCIONAL LANÇADA.*

*Apurado imposto suplementar em procedimento fiscal, no caso de informação incorreta na declaração do ITR/2005, cabe exigí-lo juntamente com a multa proporcional aplicada aos demais tributos.*

*Lançamento Procedente.*

Às fls. 93 o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário de fls. 94/134, tendo sido dado, então, seguimento ao mesmo.

É o relatório. 

## Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O lançamento realizado não admitiu a exclusão da tributação do ITR das áreas submersas e áreas que a margeiam (preservação permanente) por entender que são tributadas pelo ITR.

A recorrente, por sua vez, aduz que as áreas alagadas não podem ser tributadas pelo ITR.

Como a preliminar suscitada confunde-se com o mérito, já que necessária para a análise da incidência do tributo sobre o caso em concreto, deixo de analisá-la, considerando toda a discussão como de mérito.

O que se discute no presente processo, basicamente, é a possibilidade da incidência do ITR sobre as áreas inundadas utilizadas em barragens para a geração de energia elétrica e suas áreas marginais (preservação permanente).

### Da água

A recorrente é empresa concessionária de serviço público de geração de energia elétrica no Estado de Minas Gerais, tendo por objeto social a exploração de atividade econômica de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Da análise da Constituição Federal de 1988 se verifica que a água é um bem de domínio público, como vemos, exemplificativamente:

*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 pluviais.*

*IV – as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as áreas referidas no art. 26, liç*

*V – os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;*

*VI – o mar territorial;*

*VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos*

*VIII – os potenciais de energia hidráulica.*

...

*§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.*

*Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.*

*§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o caput desse artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.*

A legislação infraconstitucional segue a mesma linha, de que a água é um bem de domínio público, inalienável e imprescritível, como por exemplo:

Lei nº 9.433/97:

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

*I - a água é um bem de domínio público;*

*II - a água é um recurso natural limitado, dotado de valor econômico;*

*III - em situações de escassez, o uso prioritário dos recursos hídricos é o consumo humano e a dessedentação de animais;*

*IV - a gestão dos recursos hídricos deve sempre proporcionar o uso múltiplo das águas;*

*V - a bacia hidrográfica e a unidade territorial para implementação da Política Nacional de Recursos Hídricos e atuação do Sistema Nacional de Gerenciamento de Recursos Hídricos;*

*VI - a gestão dos recursos hídricos deve ser descentralizada e contar com a participação do Poder Público, dos usuários e das comunidades.*

Por ser a água um bem público, para que terceiros possam dela se utilizar, deve ser feita através de concessão, como bem prevê o Dec. nº 41.019/57, que regulamenta os serviços de energia: 

Art. 65 – depende de concessão federal a exploração dos serviços:

*a) de produção de energia elétrica pelo aproveitamento de quedas d'água e outras fontes de energia hidráulica quando a potência aproveitada for superior a 150 Kw, seja qual for a destinação da energia;*

*b) de produção de energia elétrica que se destine a serviços de utilidade pública Federais, Estaduais ou Municipais, ou ao comércio de energia, seja qual for a potência;*

*c) de transmissão e distribuição de energia elétrica, desde que tenham por objetivo o comércio de energia.”*

### **Da terra**

Apesar da recorrente possuir a propriedade daquelas terras, esta não é plena, pois, além de declarada de utilidade pública, as águas existentes sobre aquelas, como já referido, integram o patrimônio da União.

Assim, a União é quem verdadeiramente detém a propriedade das terras, limitando o seu uso, impedindo inclusive a recorrente de exercer seus direitos, como impedindo sua alienação, cessão e uso para fins diversos daquele bem.

### **Do ITR**

O fato gerador do ITR é 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, como vemos na Lei n.º 9.393/96:

*Art. 1.º. 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.*

*§ 1.º. O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.*

*§ 2.º. Para os efeitos desta Lei considera-se imóvel rural a área contínua formada de uma ou mais parcelas de terras localizada na zona rural do município.*

*§ 3.º. O imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município onde fique a sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel.*

Ao elencar tantas possibilidades de sujeição passiva para fins de ITR, a legislação buscou, ao fim e ao cabo, tributar quem efetivamente detém poderes para usar/fruir/dispor das terras.



Como demonstrado, a recorrente, não possui qualquer daqueles direitos supra, já que à ela é defeso alienar, ceder, utilizar as terras para qualquer outro fim que o de servir de reservatório das águas que servirão para gerar energia elétrica.

Se a União é quem detém todos os direitos sobre a propriedade, sendo a recorrente mera “proprietária” sem direitos, à primeira é que caberia a cobrança do ITR, o que se torna impossível, haja visto o disposto no art. 150 da CF/88:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*VI - instituir impostos sobre:*

*a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...)*

Somente desta leitura já se infere que a água/terra não pode ser tributada, até por serem de propriedade de fato do mesmo ente público.

Ainda que assim não o fosse, as normas infraconstitucionais sobre o tema isentam o ITR para casos como o da recorrente, como bem aduz o Código de Águas, Dec. nº 24.643/34, ao tratar da isenção de impostos federais, estaduais e municipais daquelas áreas decorrentes de concessões:

*Art. 161. As concessões dadas de acordo com a presente Lei ficam isentas de impostos federais e de quaisquer impostos estaduais ou municipais, salvo os de consumo, renda e vendas mercantis.*

Também entendo não ter ocorrido a revogação do Dec. 41.066/57 pelo § 1º do art. 41 dos ADCT da CF/88 em razão da não edição de lei que confirmasse esse incentivo, em até dois anos de sua promulgação, já que em função do disposto naquele artigo, foi editado o Decreto s/nº, de 15/02/1991, DOU de 18/02/91, que ratificou a manutenção da concessão para a exploração de serviços de energia elétrica, em seu art. 1º - III:

*Art. 1º - Ficam mantidas as concessões, permissões e autorizações vigentes, outorgadas para:*

(...)

*III – exploração de serviços de energia elétrica, (...)*

No mesmo sentido, foi editado o Dec. de 15/12/1992, que alterando a redação do inciso III do art. 1º do decreto de 120/02/91, re-ratificou a concessão dos serviços de energia elétrica.

Registre-se ainda que o art. 44 dos ADCT – CF/88 ampliou o limite mencionado no art. 41, de dois para quatro anos.

É oportuno ressaltar que a isenção em tela não estava condicionada especificamente a autorização de funcionamento da recorrente, porém a todas as

concessionárias que exploram os serviços públicos de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Vigente a norma isentiva prevista no art. 161 do Código de Águas (Dec. nº 24.643/34), sob a condição do beneficiário ser concessionário, como o recorrente o é, deve ser aplicada aquela.

Assim, garantida a concessão, pressuposto bastante para o usufruto da isenção, mantêm-se o benefício, preserva-se a segurança jurídica.

Em suma, conclui-se que o ITR não incide sobre as concessionárias de serviço de energia elétrica, como é o caso da recorrente, seja por que não possuem poderes/direitos de exercer qualquer atividade quanto às terras que possuem utilizadas para efeitos de geração de energia elétrica, por ser a União a detentora do domínio útil daquela, não se enquadrando como sujeitos passivos daquele tributo; bem como porque são isentas, conforme Código de Águas.

#### **Das áreas marginais (preservação permanente)**

Em relação à tributação pelo ITR das áreas marginais, estas também não prosperam, já que, forte no inciso II do artigo 10 da Lei 9393/96, as áreas marginais de lagos, reservatórios, dentre outros, são consideradas áreas de preservação permanente:

*Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.*

*§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:*

*II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*

*a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*

*A Lei 4771/65 –Código Florestal, por sua vez, disciplina que:*

*Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:*

*a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será: (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*

*1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*



*2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*

*3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*

*4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*

*5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros; (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)*

*b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;*

Ademais, não é necessária a apresentação de ADA para a comprovação das referidas áreas, como bem passou a prever o § 7º do artigo 10 da Lei nº 9.393/96, modificado pela Medida Provisória 2.166-67/2001:

*§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.*

#### **Do VTN**

Em face das alegações supra, resta clara a impropriedade do VTN aduzido pela fiscalização, motivo pelo qual o mesmo deve ser revisto, para efeitos de se coadunar com as normas previstas na Lei 9393/96.

Mesmo que assim não o fosse, como bem relatado no julgamento do recurso n.º 137 750 pelo Conselheiro Luiz Roberto Domingo, não há no SIPT informações sobre a área no estado em que se encontra, como vemos:

*De início, é de se afastar a aplicação dos valores contidos no Sistema de Preços de Terras, pois o objeto da tributação não é pastagem/pecuária, cultura ou campo.*

*Lamentavelmente não há no SIPT um critério de classificação de terras alagadas. Aliás, se fosse feita uma pesquisa de mercado acerca do valor de terras cuja "aptidão agrícola" fosse "terras alagadas" certamente o valor não alcançaria nem um décimo dos valores contidos no SIPT. Saliente-se, ainda, que "terras alagadas" não detém aptidão agrícola, nem mesmo está passível de negociação no mercado de terras a ponto de fornecer valores válidos à alimentação do SIPT.*



*Desta forma, apenas por esse elemento que retificou o VTN da propriedade em apreço, já seria possível afastar a tributação levada a efeito pelo auto de infração.*

Desta feita, equivocado o VTN arbitrado pela fiscalização.

### **Da lei n.º 11.727/08**

Por fim, apenas a título ilustrativo, a Lei n.º 11.727/08 veio encerrar a discussão de uma vez por todas, ao dispor que as áreas ora debatidas não são tributadas pelo ITR, como vemos:

*Art. 40. O inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido da seguinte alínea:*

*“Art. 10.....*

*§ 1º.....*

*II – .....*

*f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.*

*..... ” (NR)*

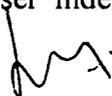
### **Conclusão**

Restou verificado então que:

- a água é um bem de domínio público;
- as terras inundadas possuem domínio útil da União, sendo esta a verdadeira proprietária daquelas;
- é vedada a instituição de impostos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, imunidade constitucional;
- as concessões para uso das águas são isentas de impostos federais, conforme o Código de águas, como é o caso do ITR; e,
- as áreas marginais são classificadas como de preservação permanente, não incidindo, também, o ITR sobre aquelas.

### **Da Jurisprudência**

A jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes é clara no sentido de ser indevido o ITR sobre as áreas utilizadas pelas concessionárias de energia elétrica.



*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2001 ITR – TERRAS ALAGADAS – LAGOS DE USINAS HIDROELÉTRICA – NÃO INCIDÊNCIA. A alteração das condições no mundo fenomênico de um determinado fato jurisdicizado, passando a fornecer novos elementos da realidade fatctual, como é o caso das terras alagadas, altera irremediavelmente a natureza jurídica da coisa. De modo que terras alagadas perdem a natureza jurídica de terra para assumir a de água, não se subsumindo à norma de incidência do ITR que preconiza a existência de "área continua de terras". RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

*(3º CC – 1ª Câmara – rec. 137 750 – Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo – j. 17/10/2007)*

No referido voto, o Ilustre Relator bem analisa o tema, sob outro prisma:

*Há várias questões que são discutidas nestes autos, algumas delas já apreciadas pela Câmara e afastada a incidência do ITR, como é o caso das terras alagadas. A questão a ser analisada, no entanto, nem chega à ocupar tamanha complexidade de se saber se as terras alagadas não são tributadas em face da não incidência ou da isenção ou mesmo da imunidade.*

*Creio que a materialidade do lançamento não se sustenta por si, por pautar-se em pressupostos equivocados. Senão Vejamos.*

*De início, é de se afastar a aplicação dos valores contidos no Sistema de Preços de Terras, pois o objeto da tributação não é pastagem/pecuária, cultura ou campo.*

*Lamentavelmente não há no SIPT um critério de classificação de terras alagadas. Aliás, se fosse feita uma pesquisa de mercado acerca do valor de terras cuja "aptidão agrícola" fosse "terras alagadas" certamente o valor não alcançaria nem um décimo dos valores contidos no SIPT. Saliente-se, ainda, que "terras alagadas" não detém aptidão agrícola, nem mesmo está passível de negociação no mercado de terras a ponto de fornecer valores válidos à alimentação do SIPT.*

*Desta forma, apenas por esse elemento que retificou o VTN da propriedade em apreço, já seria possível afastar a tributação levada a efeito pelo auto de infração.*

*No entanto, para que não reste qualquer dúvida acerca do entendimento que tenho em relação à não incidência do ITR sobre terras alagadas é que passo a apreciar a questão.*

*Desde os primórdios, os homens, seres terrestres, viveram e vivem conflitos para demarcar seus territórios, para exercer domínio sobre extensões de terras e nelas produzir e gerar riquezas. A terra sempre foi importante elemento para determinação de riquezas e status. A água, por sua vez, ainda não ocupou espaço tão relevante nos conflitos sociais, salvo casos isolados. Apesar de ser um bem vital a humanidade, o que ainda importa para os homens é ter a terra, dela tomar posse, dela dispor e nela cultivar, criar e produzir.*



*Com a instituição do Estado de Direito, os conflitos internos de direito privado atinente à propriedade territorial passaram a ser regulados pelas normas. Desde a demarcação das propriedades até a preservação do meio natural, são reguladas por leis, cujas disposições visam a terra, o espaço territorial cuja produção agrícola e agropecuária possa ser desenvolvida. Sempre é a terra o escopo objetivado pela norma que disciplina a propriedade.*

*Em algumas ocasiões, a água é elemento relevante em face da propriedade territorial, em especial, quando sua movimentação pode alterar os limites das propriedades, como é o caso do instituto da propriedade por acessão (aluvião ou avulsão).*

*Invariavelmente as propriedades rurais cujos limites margeiam os rios têm por marco demarcatório a margem do rio, não se estendendo ao rio em si, nem sobre as águas, nem sobre as terras submersas do rio. O que tem valor é a terra.*

*Fora dos conflitos sociais, ao Estado foi dado o direito sobre as águas. O que quero dizer com isso, é que o objeto da tributação do Imposto Territorial Rural leva em conta a propriedade sobre terras, pois os rios, lagos e oceanos, não são passíveis de negociação pelos particulares.*

*Teoricamente, um lago artificial é construído sobre terras que, antes, tinham todas as características necessárias para formar aquele valor cobiçado para se tornar uma propriedade. Pastagens, campos, áreas de preservação permanente, áreas de reserva legal todas aquelas extensões de terras que formam a propriedade. Com a construção da barragem e a interrupção do curso natural das águas, o homem altera a natureza física da coisa.*

*A seu turno, o Sistema de Direito Positivo no qual está estruturado o Estado de Direito, é composto por um conjunto de normas que jurisdicizam fatos relevantes para as relações interpessoais, seja no âmbito das relações privadas como no âmbito das relações entre a administração pública e os administrados. De modo que a incidência das normas ocorre quando se verifica no mundo fenomênico a ocorrência de um fato hipoteticamente previsto em uma norma jurídica.*

*Isso quer dizer que o fato deve estabelecer uma relação de pertinência e equivalência com a hipótese de incidência para que a norma deflagre as conseqüências comportamentais previstas.*

*Pois bem, para os efeitos da legislação do ITR, “considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município”, ou seja, são as características ou elementos físicos da área que, sob a perspectiva do ordenamento jurídico, assume uma determinada “natureza jurídica”. Propriedade Rural é a área contínua de terras.*

*A natureza jurídica persiste enquanto houver elementos físicos (elementos de fato) que viabilizam a subsunção do fato à norma, de modo a conferir-lhe uma determinada natureza jurídica específica.*



*Alteradas as condições de fato, altera-se a natureza jurídica. Assim é o tratamento dado à propriedade por acessão. Alterada a característica física da acessão, altera-se o direito e, conseqüentemente, a natureza jurídica.*

*Conclui-se, portanto, que a alteração das condições físicas da coisa influencia o direito, pois tais alterações fornecem elementos de fato diferentes e podem alterar a natureza jurídica da coisa.*

*Vejam os casos das terras alagadas. Não se pode dizer que as propriedades rurais que, antes, eram consideradas juridicamente como "área contínua de terras" continuem com essa natureza após a inundação, mesmo que de forma artificial. Não pode o Contribuinte de ITR negar-se a preservar mata ciliar de lagos artificiais sob o argumento de que aqueles não são lagos. A interferência do homem na natureza a altera e a transforma. Não podemos negar tais transformações nem mesmo por meio de ficções jurídicas.*

*Ocorre que "terras alagadas", para efeitos da lei tributária do ITR, deixam de conter aquela característica exigível na norma para submeter-se à incidência, qual seja a extensão de terras. Agora vige no mundo dos fatos uma extensão de águas. Como já dizia Antonio Conselheiro "o sertão vai virar mar".*

*Decididamente, água não é fato gerador do ITR. De modo que aquela área contínua de terras, agora inexistente. Da mesma forma que na propriedade por acessão, altera-se a o direito pela alteração da realidade.*

*Donde se conclui que trata-se de caso de não incidência por desaparecimento do objeto perseguido e submetido à tributação pelo ITR.*

*Ademais, o ITR é caracterizado por sua extrafiscalidade, cuja carga tributária leva em conta o grau de utilização da terra (e não da água, diga-se de passagem) e/ou o grau de preservação do meio ambiente. A equação é a seguinte: preservado o meio ambiente, exclui-se a tributação, não preservado, impõe-se a produtividade da terra, de modo que ao proprietário só resta preservar ou produzir. Essa equação deve ser levada em consideração pelo intérprete das normas jurídicas.*

*Apreciada a questão sob essa ótica, para os fins a que se destina, a Recorrente dá à propriedade 100% de sua utilidade, não havendo ociosidade a ser reprimida por meio da tributação majorada.*

*Diante disso, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.*

*No mesmo sentido julgou a 3ª Câmara deste 3º Conselho, unanimemente:*

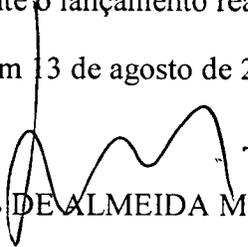
*Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 1999 Ementa: ITR/1999. ÁREA RURAL UTILIZADA COMO RESERVATÓRIO DE ÁGUA PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA. Impossibilidade de aproveitamento produtivo do imóvel a não ser como reservatório de água para produção de energia elétrica. A afetação do imóvel rural ao serviço público específico de produção e geração de energia elétrica o faz inalienável, indisponível e*

*imprescritível. A impossibilidade jurídica de comercialização de tais áreas as coloca na situação de bens fora do comércio, sem valor de mercado aferível. NÃO INCIDÊNCIA DO ITR. As porções de terras cobertas pelas águas de reservatórios das usinas hidrelétricas são de domínio público, da União, e não estão abrangidas no critério material da hipótese de incidência do ITR. Ademais, no caso, seria impossível estabelecer a base de cálculo do tributo.*

*(3.º CC – 3.ª Câmara – RV. 134.720 – Rel. Cons. Zenaldo Luiz de Oliveira Brito – j. 29/03/2007)*

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto, no sentido de ser julgado improcedente o lançamento realizado.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2008

  
LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator