



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10675.720042/2007-66
Recurso nº 141.489 Voluntário
Matéria IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Acórdão nº 303-35.788
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A
Recorrida DRJ-BRASÍLIA/DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ITR - TERRAS SUBMERSAS/RESERVATÓRIOS - IMÓVEL DE USO ESPECIAL DA UNIÃO. Não são passíveis de incidência do ITR as terras submersas de uso especial da União, utilizadas como reservatórios para usinas hidrelétricas.

A posse e o domínio das terras submersas pertencem à União Federal, pois a água é bem público que forma o seu patrimônio, consoante a Constituição Federal.

VALOR DA TERRA NUA - VTN. Não há meios hábeis à quantificação do Valor da Terra Nua, em razão da impossibilidade de atribuir um valor de mercado a terras ocupadas por reservatórios artificiais, de armazenamento de águas para hidrelétricas, voltadas à produção de energia elétrica.

BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua, conforme os arts. 10 e 11 da Lei 9.363/96. No caso sob exame, os comandos legais não foram observados.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

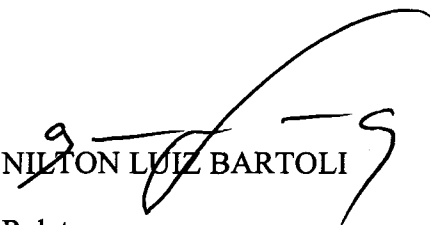
ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida.

And

1


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Vanessa Albuquerque Valente, Luis Marcelo Guerra de Castro, Heroldes Bahr Neto, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges. Presente no julgamento a advogada Maria Leonor Leite Vieira, OAB/SP 53655.

Relatório

Trata-se notificação de lançamento (fls. 01/04), pela qual é exigido do contribuinte diferença de Imposto Territorial Rural – ITR, exercício 2005, em razão do contribuinte não ter comprovado por meio de laudo técnico de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, o valor declarado à título do Valor da Terra Nua, sendo, portanto, este alterado com base no constante do Sistema de Preços e Terras – SIPT, referente ao imóvel denominado “Usina São Simão”, localizado no município de Santa Vitória, no estado de Minas Gerais.

Capitulou-se a exigência nos arts. 10, § 1º e inciso I, art. 14 da Lei nº 9.393/96 e arts. 47 e 50 do Decreto 4.382/2002.

Fundamentou-se a cobrança da multa proporcional no artigo 44, inciso I, §1º e 3º da Lei nº 9.430/96, com alterações introduzidas pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se o cálculo no art. 61, §3º, da Lei nº. 9.430/1996.

A presente ação fiscal foi iniciada com a revisão da DITR/2005 (fls. 10/15), sendo o contribuinte intimado (fls. 05), a fim de apresentar o laudo técnico de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da norma NBR 14.653 da ABNT.

Em atendimento à intimação, o contribuinte se manifestou às fls. 07 informando que não há laudo de avaliação do referido imóvel e apresentou procuração (fls. 08), bem como cédula de identidade do outorgado João Claudio Tavares (fls. 09).

Posteriormente, em análise dos documentos apresentados, foi expedido o Relatório Fiscal (fls.28/30), no qual o fiscal decidiu que *“Em razão da falta de comprovação do Valor da Terra Nua – VTN declarado pelo contribuinte em sua (s) Declaração (ões) do ITR, exercício (s) 2005, procedeu-se à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, com base no menor valor da terra nua por hectare constante no Sistema de Preços e Terra – Sipt da Secretaria da Receita Federal do Brasil.”*

O contribuinte apresentou, às fls. 32/58, sua manifestação de inconformidade (fls. 32/58), na qual em síntese aduz:

O documento pelo qual a Fazenda Federal pretende exigir a quantia assinalada não obedece aos critérios estabelecidos na legislação para a cobrança do imposto, seja no que se refere à própria hipótese de incidência, seja no que concerne à base de cálculo utilizada para indicar o exorbitante “crédito tributário”;

O procedimento adotado pelo Fisco poderia e deveria ter sido revisto de ofício pela fiscalização, uma vez que agindo assim acabou por oferecer base de cálculo diversa daquela ditada pela legislação vigente, apresentando valores maiores do que aquele que o Sujeito Ativo poderia ter o direito de receber;

A empresa autuada está constituída sob a forma de sociedade de economia mista, sendo esta, segundo a doutrina administrativista, dividida em duas espécies, quais sejam, as que exploram atividades econômicas e as que prestam serviço público;

Entre as primeiras, o regime de tais pessoas é o mais próximo possível aplicável às pessoas de direito privado, enquanto nas últimas, a atividade desenvolvida pela sociedade recebe forte influência das regras de direito público;

Verifica-se que a natureza da atividade desenvolvida pela empresa pode provocar consequências tão ou mais importantes para a disciplina jurídica do sujeito do que a participação do poder público em seu capital;

A caracterização de um serviço público pressupõe a presença de dois elementos: um de ordem material, relacionado à própria natureza do serviço prestado (a comodidade ou utilidade pública posta à disposição dos administrados); outro, de ordem formal, ligado ao regime jurídico de direito público, sob o qual deve reger-se o serviço;

O regime de direito público não implica exigir que o sujeito prestador seja entidade também de direito público;

Esse elemento formal restringe-se ao serviço em si mesmo considerado e permite o controle de sua prestação pelo Estado, submetendo seus prestadores a exigências unilaterais, autoritárias, expressivas da supremacia do interesse público sobre o privado, bem como o da continuidade necessária do serviço;

Tal constatação torna possível asseverar que a produção, a transmissão e a distribuição de energia elétrica são serviços essencialmente públicos, sejam eles prestados pelo próprio Poder Público, diretamente, por órgãos da Administração indireta ou por particulares, nos moldes do que dispõe a Constituição Federal, em seu art. 21, inciso XII, alínea "b";

A Constituição Federal, expressamente, qualifica tais serviços públicos como privativos da União, portanto, sua exploração por entes privados, ou até por outros entes públicos, somente será possível por "autorização, concessão ou permissão" e o art. 20, § 1º, cuida de assegurar às demais pessoas políticas de direito público interno (Estados, distrito Federal e Municípios) participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica;

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;

De acordo com o § 3º do art. 150, da Constituição, essas empresas estão sujeitas ao pagamento de tributos, contudo, podem gozar de benefícios fiscais outorgados pelo Poder Público;

Os benefícios fiscais outorgados têm caráter extrafiscal e surgem para incentivar determinado segmento do tecido social;

A isenção que vigorava para o setor não tinha sido convalidada pela Constituição vigente, ficando expressamente rejeitada por força do §1º, do art. 41, do ADCT e, como tal, as empresas geradoras de energia elétrica estão, em tese, poderiam sujeitar-se à incidência do ITR;

uma coisa é a possibilidade das empresas geradoras de energia elétrica, enquanto pessoas jurídicas virem a ser tributadas, outra, distinta, é verificar se pode delas ser cobrado, ou não, Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, ou seja, se estão sujeitas à incidência do imposto, o que pode ser verificado, com bastante evidência, no exame de regra-matriz do imposto inserto no inciso VI, do artigo 153, da Carta Magna;

E, após explanar acerca da concepção da “regra-matriz de incidência” aduz que:

O imposto sobre o qual cuida a presente autuação está situado na subclasse dos “reais”, conforme ensina Geraldo Ataliba;

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;

Os reservatórios se encaixam em qualquer um dos conceitos previstos no artigo 20 da Constituição Federal;

Seriam “lagos”, na sua definição mais simples, se entendidos como uma grande extensão de terra cercada de água, de represada por aluviões pluviais, restingas, detritos de origem vulcânicas e morainas;

esses reservatórios poderão, também, integrar o conceito de “rio”, se considerados como resultantes de represamento de curso de água pluvial;

O art. 20, em seu inciso VII, 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”;

Argumentar que os reservatórios são lagos situados em “propriedade” privada e por ela cercados, devendo ser considerados como imóveis particulares, para efeitos de ITR, é desconsiderar comandos legais de relevante interesse para a própria preservação do bem público e de sua fonte produtora;

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

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 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 9.393/1996, além do Código Florestal;

A prestação do serviço público do fornecimento de energia é incumbência privativa da União, ao mesmo tempo 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 área coberta pelo lago artificial das usinas hidroelétricas, bem como a situada ao seu redor, mesmo que de propriedade da empresa, mantendo-se a distinção com a referência a 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 seus titulares de exercer qualquer dos direitos ao seu domínio;

É a União a detentora do 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 o sujeito passivo da obrigação é quem tiver o domínio útil sobre o imóvel;

por outro ângulo, também não há incidência do imposto, visto que (i) as áreas estão em sua maioria cobertas de água; (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 e aquícola ou florestal;

Isto 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 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 fiscalização federal;

Não pode ser equiparada a "fazenda" uma área afetada ao uso especial tendo em vista a prestação do serviço público, o que a caracteriza como imprestável a qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola;

A apuração da base de cálculo do imposto – valor fundiário, conforme o art. 30 do CTN e Valor da Terra Nua tributável, VTNT, nos termos da legislação específica - não é tão simples e oferece algumas

dificuldades, como exclusão de valores (art. 10, § 1º, I e IV), subtração das áreas (art. 10, § 1º, II) e multiplicação (art. 10, § 1º, III); no entanto, a regra-matriz, como metodologia, é instrumento redutor de complexidades;

No presente caso, nenhuma dessas operações se torna possível ao aplicador da lei, pois não há valor de mercado para apuração do VTN, por onde começam os cálculos, visto que se trata de um bem de domínio público, afetado ao patrimônio da 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;

Verifica-se a improcedência do Auto de Infração, em rápida vista d'olhos à Constituição Federal, CTN e artigos 10 e 11 da Lei nº 9.393/1996, que versam sobre a apuração e o valor do ITR, respectivamente;

A autoridade fiscal, abandonando os comandos legais atinentes ao ITR e à técnica impositiva, adota área "produtiva de energia elétrica" como não produtiva, indicou "área utilizada" para a "geração, transmissão e distribuição de energia elétrica", como "não utilizada"; apontar o GU "0", quando a utilização é integral, presumiu que o valor fundiário está subavaliado, arbitrando um VTN de R\$ 187.871.7000,00, aplicando a alíquota máxima (20%), equiparando o imóvel aos latifúndios improdutivos;

Escriturou o imóvel onde esta situada a Usina Hidrelétrica como se "fazenda" fosse;

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 da primeira, visto que aquela esta, no mínimo, fora do âmbito de incidência do ITR;

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

Ocorre, no presente caso, 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 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, mesmo as constitucionalmente asseguradas;

A legislação que versa sobre o ITR sempre leva em conta o "grau de utilização 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 de 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;

A lei que cuida do ITR em momento algum se refere a 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 de outros já mencionados;

Diante de todo exposto indaga: há meios jurídicos hábeis para manter 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 normativa? Como admitir que a empresa produtora, transmissora e distribuidora de energia elétrica – industrial, portanto – possa ser alcançada pelo ITR como de área “rural” se tratasse? Como manter auto de infração que indica base de cálculo em total descompasso com a legislação vigente? Como aquilatar “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? Como fugir da proibição constitucional de se cobrar tributos com efeito de confisco (inciso IV do art. 150 da CF)? Como manter o Auto de Infração em que o imposto foi apurado em total desconformidade com os comandos dado como infringidos pela fiscalização (arts. 10 e 14 da Lei nº 9.393/1996 e Parecer COSIT nº 15/2000)?

É inusitado, impreciso e ilegítimo manter a pretensão fazendária, por conta de ‘parecer’ expedido pela SRF, contrariamente ao que estabelece o princípio da legalidade, sem qualquer diligência e consigna que o valor do imóvel indicado pela requerente, no afã de manter atualizada a escrituração comercial e fiscal, é o valor escriturado como “patrimônio líquido”, crescendo, assim, ao valor da própria desapropriação que dever ser ponderado, já que maior que aquele estabelecido para indenização em ação expropriatória;

Não pode prevalecer a exigência de pagamento do ITR, com amparo no Parecer COSIT nº 15/2000, visto que esse dispositivo não determina nenhuma conduta, não obriga ninguém a fazer ou a deixar de fazer, não cria hipótese de incidência do ITR, não alarga a hipótese de incidência estatuída em lei;

Basicamente, o referido Parecer sustenta as teses de que os imóveis rurais adquiridos para construção dos reservatórios são bens de propriedade das Concessionárias, Autorizadas ou Permissionárias, afetados às suas atividades essenciais, e que os reservatórios de água de barragens e potenciais de energia hidráulica, de que trata o texto Constitucional (art. 20, inciso VIII) não significam a mesma coisa;

exigir o pagamento do ITR não pode prevalecer por violar a CF, como, aliás, já decidiu o E. Terceiro Conselho de Contribuintes e na CSRF;

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

O art. 20 da Constituição Federal estabelece como propriedade da União "os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terreno de seu domínio", logo, os reservatórios podem também integrar o conceito de "rio", se considerados como resultantes do represamento de curso 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";

mesmo que por menor que seja o reservatório, ele é parte integrante das estruturas necessárias para a formação do potencial hidráulico, sendo assim, não pode prosperar o entendimento de que o Reservatório de Usina não é Potencial de Energia Hidráulica, de que trata o texto Constitucional;

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, apurando por meio de média aritmética e por amostragem, o valor da terra nua do imóvel onde está construída a Usina Hidrelétrica de São Simão, no Estado de Minas Gerais;

A multa de 75,0% foi aplicada sobre uma base de cálculo incompatível - inexistente, como restou demonstrado;

A fiscalização desconsiderou as áreas de exclusão indiscutível: margens e áreas de preservação permanente pela determinação legal;

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;

A base de cálculo simplesmente inexistente, a partir do exame da regra-matriz e das funções mensuradora, objetiva e comparativa;

Além disso, a legislação não previu para as hidrelétricas - se exercem atividade "não rural", como consta do Formulário para Declaração - a exclusão de qualquer valor de instalações, benfeitorias e construções do valor do imóvel, por parte das hidrelétricas.

Para corroborar seus argumentos colaciona excertos de textos de respeitáveis doutrinadores, jurisprudência dos Conselhos dos Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais

Por fim, requer a improcedência do auto de infração e arquivado o feito fiscal ou, caso assim não entender o D. julgador, requer que seja determinada a diligência nos termos legais, para apuração dos quesitos ora relacionados.

Instruem sua manifestação os seguintes documentos: Cópia da Notificação de Lançamento (fls. 59/62); Substabelecimento (fls. 63); Procuração (fls. 64); cópia do Estatuto Social (65/71); cópia do Diário Executivo, Legislativo e Publicações de Terceiros (fls. 72); cópias da OAB do representantes legais - Paulo de Barros Carvalho (fls. 74) e Maria Leonor Leite Viera (fls. 74).

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Brasília/ DF, a qual considerou o lançamento procedente nos termos da seguinte ementa (fls.82/83):

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2005

Ementa: 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 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 declarado ou a prestação de informações inexatas, o VTN/ha poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, com base no SIPT, nos termos da Lei nº 9.393/96. Para a possível revisão desse VTN, seria necessário laudo técnico de avaliação com ART/CREA, emitido por profissional habilitado ou empresa de reconhecida capacitação técnica, 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/2005, cabe exigí-lo juntamente com a multa proporcional aplicada aos demais tributos.

Lançamento Procedente”

O contribuinte, intimado da decisão da Delegacia da Receita Federal (AR - de fls. 97), apresentou tempestivo Recurso Voluntário às fls.99/127, no qual reitera os argumentos de sua manifestação de inconformidade e acrescenta:

a decisão recorrida merece reforma, haja vista que os argumentos e fundamentos legais utilizados pela D. autoridade a quo não podem ser acatados, sob pena de flagrante ofensa à ordem jurídica;

A aplicação da “taxa SELIC” pela fiscalização afronta os comandos legais e nesse sentido é o entendimento da jurisprudência emanada pelo Superior Tribunal de Justiça, o que se verifica da Ementa do acórdão proferido no Resp. nº 215.881/PR, onde foi acolhida a

arguição de inconstitucionalidade proposta pelo Exmo. Ministro Relator Francciulli Netto;

É surpreendente o argumento utilizado pela autoridade "a quo" para aceitar a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador) e da base de cálculo;

É inacreditável a força que se pretende dar ao argumento de que, no caso, trata-se de "área de pastagem", onde não há qualquer referência àquela porção de terra "coberta por água", necessária ao exercício da própria atividade: energia elétrica. Só mesmo a criatividade fiscal, no afã de manter a exigência, pode determinar;

Aceitar o conteúdo do Auto de Infração em debate é desobedecer a garantia prevista no artigo 150, IV, da Constituição da República, qual seja: utilização de tributo com efeito de confisco;

convém recordar que o Fisco não procedeu a qualquer diligência para que fosse apurado os elementos mínimos para manutenção do feito fiscal, nos termos ditados pela legislação, sendo estes: (a) área total do imóvel; (b) área alagada do imóvel; (c) construção, instalação e benfeitorias; (d) área de preservação permanente nos moldes da legislação florestal (Lei 4.771/65 em sua redação atualizada); (e) área que pertence a União, nos moldes do que estabelece o artigo 20, III da Constituição Federal da República; (f) área tributável – Lei nº 9.393/96; (g) Valor da Terra Nua; (h) área aproveitável; (i) área utilizada e (j) grau de utilização.

Diante do exposto, pede que seja acolhido o presente recurso e seja determinado o arquivamento do feito, uma vez que a exigência tributária imposta não encontra guarida no ordenamento jurídico vigente.

Instrui sua peça recursal os documentos de fls. 128/139.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, em 14/10/2008, em um volume, numerado até a página 98, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

Voto

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por conter matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

Constata-se da Notificação de Lançamento (fls.01/04) a alteração do Valor da Terra Nua - VTN, pela autoridade fiscal, com base nos dados constantes no Sistema de Preços e Terras – SIPT da SRF, sob a alegação de que o Recorrente não comprovou, através de documentação hábil, o valor declarado para o VTN na DITR/2005.

Em suas manifestações a Recorrente procurou demonstrar que a propriedade, objeto da presente controvérsia, está afastada da tributação, pois se trata de reservatório de água para usina hidrelétrica, cuja detentora do domínio útil da terra é a União, conforme determina a Constituição Federal e também porque não há valor de mercado para apuração do VTN, critério indispensável para aferição da base de cálculo, segundo o disposto na Lei 9.393/96.

Defende, portanto, a Recorrente, tratar-se o imóvel de bem do domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio.

Desta forma, resta-nos avaliar se há incidência do ITR no caso em questão.

Inicialmente, destaco passagem contida em voto da I. Conselheira Anelise Daudt Prieto, nos autos do Recurso 130.317, j. em 22/02/2006, quando aborda a questão do aspecto material da hipótese de incidência do ITR:

“Na simples locução da Lei nº 9.393/96, ele é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza. Todo proprietário, salvo o senhorio na enfiteuse, os imunes e os isentos, está sujeito ao pagamento do imposto territorial rural. O imposto, portanto, vincula-se à figura do proprietário e não ao imóvel em si. Quanto à posse, é tributável somente aquela que exterioriza o domínio. “Não sendo possível identificar o proprietário, ou sendo ele imune ou isento, será contribuinte o possuidor, desde que esta posse seja tendente a constituir o direito de propriedade”. ” (g.n.)

Assim, nota-se dos autos, primeiramente, que a autuada Cemig Geração e Transmissão S.A. é subsidiária integral da sociedade de economia mista Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG, consoante demonstra o Estatuto Social anexo às fls. 66 (no artigo 1º).

Outrossim, importa notar também o que aduz a Recorrente quanto o Grau de Utilização que foi aplicado pela fiscalização, isto é, sem qualquer exclusão, diversamente do que estabelecem as Leis nºs 4.771/65, com a redação atual dada pela Lei nº 7.803/89 e 9.393/96, que instituiu o Imposto Territorial Rural, conforme se observa da leitura do Auto de Infração.

Vejamos:

Lei nº 4.771/65, com redação atualizada:

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

ao longo dos rios ou de qualquer outro curso d’água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima seja:

de 30 (trinta) metros para os cursos d’água de menos de 10 (dez) metros de largura;

de 50 (cinquenta) metros para os cursos d’água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura;

de 100 (cem) metros para os cursos d’água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura;

de 200 (duzentos) metros para os cursos d’água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura;

de 500 (quinhentos) metros para os cursos d’água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros;

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d’água naturais ou artificiais”.

Lei nº 9.393/96:

“Art. 10

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

...

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

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;

de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

...

IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

...

b) de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II.”

Ora, é evidente que as áreas destinadas aos reservatórios de água e suas margens de segurança não preenchem as condições para ser fato gerador do Imposto Territorial Rural, uma vez que são unidades integrantes do patrimônio público, na condição de áreas de preservação permanente, devendo ser, no mínimo, excluídas da base de cálculo do imposto, conforme expressamente dispõe o artigo 10 acima transcrito. Se assim não agiu o Fisco ao elaborar o Auto de Infração não vejo como possa prosperar a exigência.

De outra parte, também não vejo como manter o crédito tributário apontado se as áreas estão, em sua maioria, cobertas de água e estão afetadas ao uso especial tendo em vista a prestação de serviço público, pelo que se caracterizam como comprovadamente imprestáveis a qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal.

Em meu entender já é o bastante 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 9.393/96, que prescreve não serem tributáveis as áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual.

E tais áreas, sem nenhuma dúvida, são imprestáveis para o exercício de qualquer daquelas atividades ou explorações, não podendo servir para exploração agrícola, pecuária, granjeira ou florestal porque não há como desempenhá-las sobre ou sob as águas; a atividade aquícola também está fora do campo de abrangência, pois, além de não fazer parte do objeto social da recorrente, está ela impedida pelo próprio mister que desempenha.

Assiste razão ao Recorrente, quanto ao Valor da Terra Nua – VTN, também, ao asseverar que o imóvel está fora do campo do comércio pelas próprias características de “terra submersa”, estar vinculado à concessão da União e que por ter destinação de utilidade pública específica para a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, por concessão, além de ser área de preservação permanente e, portanto, não há meios hábeis à quantificação do Valor da Terra Nua, motivo pelo qual não posso manter a pretensão fazendária que exige imposto fora dos critérios autorizados pela lei.

Deste modo, faz todo sentido a impossibilidade de atribuir um valor de mercado a terras ocupadas por reservatórios artificiais, de armazenamento de águas para hidrelétricas, voltadas à produção de energia elétrica.

Também admito que as razões insertas no Recurso Voluntário encontram guarida nas normas que instituíram o Imposto Territorial Rural, uma vez que a situação fática está em campo diverso daquele incluído como de incidência do tributo.

A este respeito convém asseverar, desde logo, que não há infringência aos artigos indicados no Notificação de Lançamento (10 e 14 da Lei nº 9.393/96), pois não há como adotar, na forma efetuada pelo fiscal autuante, área “produtiva” de energia elétrica como “não produtiva” para os efeitos de incidência do imposto e, continuando, “área aproveitável” como “não aproveitável”; “área utilizada” para a “geração, transmissão e distribuição de energia elétrica” como “não utilizada” ou com “grau de utilização zero” e, muito menos, que o “valor da terra nua – VTN – seja igual ao de “terras” produtivas, adotando, então, o valor constante do Sistema de Preços e Terras – SIPT

De fato, não há como considerar que a base de cálculo da “terra nua”, passível de exploração, seja igual àquela da “terra submersa”, onde está impedida qualquer atividade que não seja a de produção, transmissão ou distribuição de energia elétrica.

Para se definir o “preço de mercado” há que se levar em conta imóvel sujeito a mercado, o que está disponível para comercialização, o que não parece ser o caso das “terras submersas” que não se prestam a nenhuma atividade a não ser aquela de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica.

Certamente somente se poderia falar em valor de mercado, como resultado de oferta e procura de usina como um todo, compreendendo – além da indústria – a parte alagada, aquela reservada para alagamento como área de segurança, área legal, o que, sem dúvida, não se encaixa na hipótese ora examinada. Também por isso não vejo como prosperar o crédito tributário indicado.

Assim, as terras alagadas pelo reservatório da hidrelétrica não têm valor de mercado e, além de ser área indisponível, é inaproveitável para a finalidade a que se refere o ITR, qual seja, o incentivo à produção, ao desempenho da atividade agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal.

Não podemos deixar de observar que a Instrução Normativa nº 60/2000, utilizada como uma das razões de decidir da autoridade de primeira instância, dispõe no artigo 27, que:

“Área não utilizada pela atividade rural é a porção da área aproveitável do imóvel que, no ano anterior ao da entrega da DITR:

...

III – tenha sido ocupada pelos reservatórios de água destinados à produção de energia elétrica”

Estando, assim, em desconformidade com os comandos ditados pela lei, ampliando onde não é lícito é permitido ampliar, criando direito novo em verdade e permitindo que a fiscalização exija imposto sem base legal, o que é vedado pelo princípio da estrita legalidade que ampara o sistema tributário nacional e que, no dizer do professor paulista Luciano da Silva Amaro:

“implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer ‘a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa’, como ensina Alberto Xavier.”
(Direito Tributário Brasileiro – 9ª edição – 2.003 - Editora Saraiva – São Paulo – pág. 112).

Como têm sido inúmeras vezes discutido nesta Corte Administrativa, bem assim no Poder Judiciário, as Instruções Normativas, em matéria tributária, têm por incumbência servir de “instrução”, de “orientação” para a Administração Pública e para os Administrados não podendo modificar qualquer conceito expendido nos textos legais que funcionam como normas inovadoras no sistema jurídico brasileiro, denominadas “fontes primárias” pela doutrina do Direito Tributário.

Além do mais, ainda se haveria que mencionar que a legislação que cuida do ITR sempre leva em conta o “grau de utilização na exploração **rural**, seja agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”, como tem sido reiteradamente decidido neste Conselho, pois o relevante para fins de ITR não é a produtividade em geral, mas a produtividade na exploração daquele segmento, enquanto as atividades desenvolvidas pelas usinas hidrelétricas estão fora de tal campo de abrangência.

A Lei nº 9.393/96, o Estatuto da Terra e as demais Leis que tratam da reforma agrária, em nenhum momento cuidaram de referir-se à exploração de energia elétrica, talvez impulsionadas pela legislação antiga, que concedia isenção a tais atividades (Decreto-lei nº 2.281/1.940, que perdeu sua eficácia em outubro de 1.990, com o novo Texto Constitucional), deixando ao intérprete incumbência de examinar caso a caso, sempre voltado, porém, à observância aos princípios da “legalidade”, da “igualdade”, “da tipicidade da tributação”, enfim de todos que informam a atividade impositiva do Estado.

Por outro lado, o imóvel “*pertence*” à empresa concessionária para a prestação de serviço público pela exploração de potencial de energia elétrica, seja para sua produção, transmissão ou distribuição que são essencialmente públicos, sejam prestados pelo Poder Público diretamente, por órgãos da Administração indireta ou por particulares, na forma do que dispõe a Constituição Federal no artigo 21, XII, alínea b:

“Compete à União:

...

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos”

Os serviços, portanto, são qualificados como públicos, privativos da União, que poderão ser explorados por entidades privadas ou mesmo por entes públicos, desde que autorizados pela União; é o que se verifica daquele comando transcrito. Além do mais, a Constituição assegura às demais pessoas políticas de direito público interno (Estados, Distrito Federal e Municípios) participação no resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica:

“Art. 20. São bens da União:

...

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.”

Assim, estando o imóvel afetado ao uso especial da União, a Concessionária Recorrente está impedida de exercer direito idêntico ao daquele que detém propriedade particular; ela detém, tão somente, exclusividade para o fim a que se destina, ou seja, a produção de energia elétrica, reservando água e potencializando a força hidráulica para a geração da energia.

Quanto às margens dos reservatórios não se prestam a qualquer objetivo outro, funcionando como faixas de segurança para as variações normais do nível d'água que poderá ser mais ou menos elevado dependendo de fatores da própria natureza (chuva, seca). Em verdade, se assim é, a União é que detém o verdadeiro domínio útil da área, conforme determina o Texto Constitucional. A área reservada para tal finalidade não pode, portanto, ter a mesma classificação técnica que aquela destinada à exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola, ou florestal, nos termos do que dispõe o inciso VI e Lei nº 9.393/96 que instituiu o ITR.

O art. 20, da Constituição brasileira atribui à propriedade da União “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.”

Por certo, estão incluídas nessa frase a maioria das formações de águas territoriais e os reservatórios de água encaixam-se em qualquer desses conceitos, ora como “lagos”, ora como “rios”, dando ensejo ao represamento e à utilização do potencial de energia elétrica que, aliás, está incluído no patrimônio da União, como dispõe o artigo 20, inciso VIII, do Texto Constitucional.

E, ainda que houvesse áreas contíguas, estas seriam de preservação permanente, isentas, conforme estabelece o art. 10, §1º, II, “a”, bastando a simples declaração para fins de isenção, consoante §7º do mesmo artigo (MP 2.166-67/2001) e reiteradamente decidido pelo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No mais, é oportuno frisar que o art. 10 da Lei 9.393/1996 foi alterado pela Lei 11.727/2008, consoante se verifica na transcrição que segue:

“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:

(...)

f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (g.n)

Depreende-se, portanto, da novel disposição legal acima transcrita, que não incide ITR sobre as áreas ora debatidas.

Por oportuno, cumpre, ainda, trasladar o a Ementa do Recurso Voluntário nº129289, de minha autoria, em que, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso, em sessão realizada em 19/05/2005:

“ITR. INCIDÊNCIA. ÁREAS SUBMERSAS. RESERVATÓRIOS ARTIFICIAIS.

Não incide ITR sobre as terras das concessionárias de serviço de energia elétrica que se encontrem banhadas pelas águas dos lagos, dos reservatórios artificiais ou sobre o seu entorno, nos termos da legislação pertinente.

As concessões dadas de acordo com a lei, isentam a empresa que explora os serviços públicos de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica, isentam de impostos federais e de quaisquer impostos estaduais ou municipais, salvo os de consumo, renda e venda mercantis.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE DE RESERVATÓRIO ARTIFICIAL.

É a área marginal ao redor do reservatório artificial e suas ilhas, com a largura mínima, de projeção horizontal em seu entorno, a partir do nível máximo normal de trinta metros para os reservatórios situados em áreas urbanas consolidadas e cem metros para áreas rurais. A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental, não descaracteriza a existência da área em questão.

SUBAVALIAÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO PAGO

A atividade econômica explorada pela contribuinte não se coaduna com as hipóteses de incidência previstas nos dispositivos da Lei do ITR. Não restou caracterizada a subavaliação do valor do imposto recolhido, por absoluta falta de previsão legal para a sua exigência.

Os bens das empresas de eletricidade serão avaliados pelo custo histórico, nos termos da legislação pertinente.

RECURSO PROVIDO.”

Nesse mesmo sentido é o voto proferido pelo I. Conselheiro Zenaldo Loibman nos autos do Recurso 130.195, j. em 17/12/2005:

“ITR/1998/1999/2000 e 2001.

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, torna-o 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.

RECURSO PROVIDO."

E, por fim, consigna-se que recentemente o Recorrente obteve, em um processo análogo, decisão favorável no Recurso 140.652, julgado em 13/08/2008, conforme resta demonstrado nos termos da seguinte ementa:

"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."

Diante do exposto e em obediência à Lei nº 9.393/96, entendo que a área em questão escapa do conceito de imóvel rural para propiciar a exigência do Imposto Territorial Rural. Assim, descaracterizada a ocorrência do fato gerador, é incabível a pretensão à cobrança do imposto nos termos da Notificação de Lançamento.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator