



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

**Processo nº** : 10680.018250/2002-18  
**Recurso nº** : 129.271  
**Acórdão nº** : 303-32.028  
**Sessão de** : 18 de maio de 2005  
**Recorrente** : FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S.A  
**Recorrida** : DRJ-BRASÍLIA/DF

ITR. TERRAS SUBMERSAS. Não incide o ITR sobre as terras submersas utilizadas como reservatórios para usinas hidrelétricas,. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. As áreas que circundam os reservatórios e suas ilhas são áreas de preservação permanente, isentas de ITR, sendo descabida a exigência de ADA, por absoluta falta de amparo legal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira, que negava provimento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente e Relatora

Formalizado em: 02 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli. Ausente o Conselheiro Tarásio Campelo Borges. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa. Fez sustentação oral a advogada Maria Leonor Leite Vieira, OAB 53655/SP.

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Pelo auto de infração/anexos de fls. 02/13, a empresa em referência foi intimada a recolher o crédito tributário de R\$ 666.822,81, correspondente aos lançamentos do ITR dos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 29/11/2002, incidentes sobre o imóvel rural “Furnas 863 – Usina Hidrelétrica de Estreito” - NIRF 2707340-8, com 5.115,5 ha, localizado no município de Sacramento – MG.

O procedimento que resultou na presente ação fiscal, realizado pela Divisão de Fiscalização da Superintendência da Receita Federal – 6ª Região Fiscal, aprovado pela Portaria SRRF06 nº 298/2002 (fls. 90/91), iniciou-se com a Intimação de fls. 16, recepcionada pela empresa em 01/10/2002 (AR de fls. 17), para comprovar a entrega ou apresentar as declarações do ITR dos exercícios de 1998 à 2001, em relação aos imóveis identificados como omissos. Também foram exigidos documentos de prova hábeis e idôneos dos dados declarados, relativos a áreas ou a valores em Reais desses e dos demais imóveis relacionados, além de mapas contendo a localização das usinas hidrelétricas, dos reservatórios e das subestações devidamente especificadas, com identificação dos municípios em que se situam.

Em atendimento a essa intimação, foi apresentada a correspondência de fls. 18/19, acompanhada dos seguintes documentos/extratos:

- às fls. 24, Decreto declarando de utilidade pública os imóveis, as benfeitorias e as áreas de terras necessárias à construção da barragem e do reservatório que compõem a Usina Hidrelétrica de Estreito;
- às fls. 25, mapa com a localização desses imóveis;
- às fls. 26/29, recibos de entrega das declarações do ITR/1998 a 2001.

Para complementar os documentos exigidos, a contribuinte apresentou correspondência com a discriminação dos municípios atingidos pelos reservatórios das usinas, além de planilhas utilizadas para cancelamento e unificação de códigos de imóveis rurais, junto à SRF (cópias de fls. 30/47).

Para instrução dos autos, foram anexados extratos do sistema ITR (fls. 50/84) e do Sistema de Preços de Terra – SIPT (fls. 85/88), dos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001.

*and*

Processo nº : 10680.018250/2002-18  
Acórdão nº : 303-32.028

Para formalizar o início da ação fiscal, foi expedido o Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 01, conforme Termo de Ciência de MPF (fls. 48) e respectivo AR (cópia de fls. 191).

Na análise dos dados cadastrais informados nas DIAC/DIAT e dos documentos anexados aos autos, a fiscalização constatou a falta de “Laudo Técnico de Avaliação” emitido por profissional habilitado, com ART registrada no CREA, e/ou Laudo de Avaliação emitido pelas Fazendas Públicas, ou de qualquer outra comprovação dos valores declarados a título de Valor Total do Imóvel e Valor Total das Benfeitorias.

Dessa forma, com base no VTN/ha indicado no SIPT para o município de Sacramento – MG (fls. 85/88), com aptidão agrícola definida como “Mista Inaproveitável”, a fiscalização calculou e arbitrou os Valores da Terra Nua do referido imóvel, com aplicação da alíquota máxima de cálculo do imposto conforme demonstrativos de fls. 07/10.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações constam às folhas 04/06 e o demonstrativo da multa de ofício e dos juros de mora, às fls. 11.

Cientificada do lançamento em 20/12/2002 (fls. 03 e 12), a empresa interessada, por meio de representantes legais (fls. 144/145), protocolizou em 17/01/2003 a impugnação de fls. 93/133, lida nesta sessão, com os documentos de fls. 146/187, alegando o seguinte:

- inicialmente, a contribuinte, subsidiária da Centrais Elétricas Brasileiras S/A – ELETROBRÁS, descreve o seu objeto social e transcreve as irregularidades, apontadas pela fiscalização, origem do auto de infração ora contestado;

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

- para efeito de preenchimento das declarações do ITR/1998, 1999, 2000 e 2001, foram adotados os seguintes critérios:

1. a caracterização dos imóveis “rurais” foi feita apenas com base na sua localização, considerando-os como áreas aproveitáveis, não utilizadas;

*ADP*

2. a área aproveitável e tributável do imóvel correspondeu à sua área total, sem qualquer exclusão;

3. para efeito de apuração da base de cálculo do ITR (VTN) foi excluído o valor consolidado das benfeitorias existentes, ou seja, da barragem e do lago. Como valor venal foi informado o valor total do empreendimento e deduzido a título de benfeitorias, uma vez que quase a totalidade do imóvel não existe mais, estando coberta pelos respectivos lagos-reservatórios (potenciais de energia hidráulica) e a menor parte ocupada pela barragem e outras construções. Esses bens, por estarem ainda afetos ao serviço público de energia elétrica, tornam-se, pelo princípio da continuidade, inalienáveis e fora de mercado, sem valor mercadológico;

4. o solo (imóvel desapropriado) passa a confundir-se com os reservatórios formados, consequentemente o VTN lançado pode ser zero, pois o regulamento da lei permite, no cálculo do VTNt, a subtração do valor correspondente a esses lagos potenciais;

5. como base de cálculo do imposto, foi adotado o custo líquido patrimonial; e, por fim, por serem bens públicos de uso especial, estão fora de comércio – arts. 66, II e 69 do Código Civil;

6. o espaço reservado à valoração de cada imóvel foi deixado em branco;

- para exemplificar, transcreve dados constantes do Recibo de Entrega da Declaração do ITR/2001, correspondente ao referido imóvel rural (cópia do extrato de fls.180);

- em atenção à intimação que deu início à ação fiscal, protocolou resposta, anexando planilha com o elenco dos bens expropriados e áreas que formam o reservatório (áreas inundadas), o canteiro de obras (SE) e as ilhas (áreas remanescentes), com a área integral do empreendimento – inclusive parte ainda não indenizada (em ação expropriatória);

- o procedimento adotado poderia e deveria ser revisto pela fiscalização, pois com isso acabou por oferecer base de cálculo diversa daquela ditada pela legislação vigente, apresentando valor maior do que aquele que o sujeito ativo poderia ter o direito de receber;

- cabe ao Fisco lançar o imposto não recolhido, sem ultrapassar os limites objetivamente traçados pelo ordenamento jurídico, a partir do comando constitucional;

*ANP*

- há distinção entre as duas espécies de empresas constituídas sob a forma de sociedade de economia mista: as que exploram atividade econômica e aquelas que prestam serviço público. Nesse caso, as suas atividades recebem forte influência das regras de direito público;
- conclui que 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 específicos indicados na lei;
- apesar de sujeitas ao pagamento de tributos, nos termos do § 3º do art. 150 da Constituição, as empresas prestadoras de serviços públicos podem gozar de benefícios fiscais outorgados pelo Poder Público;
- visando estimular determinado segmento do tecido social, pode ser diminuída ou até mesmo suprimida a correspondente carga tributária, por determinação expressa do legislador do ente competente;
- os incentivos fiscais, entre eles a isenção tributária, devem respeitar limites constitucionais estabelecidos - em especial o princípio da legalidade, previsto no art. 150, § 6º, da CF -, mas podem ser outorgados, indistintamente, tanto às já referidas sociedades anônimas, quanto às sociedades de economia mista;
- apesar de a isenção que vigorava para o setor não ter sido convalidada pela Constituição vigente, ficando expressamente rejeitada por força do § 1º do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cabe questionar se o ITR pode ser cobrado ou não das empresas geradoras de energia elétrica;

- analisa aspectos jurídicos e doutrinários da hipótese de incidência tributária, a partir do exame da regra-matriz de incidência, inserta no inciso VI do art. 153 da Carta Magna, aplicando-se o seu esquema lógico ao ITR;
- em apertada síntese, aponta os dados indicativos (critérios) que devem estar presentes para incidência do ITR (hipótese) e na relação jurídica que apura a sua materialidade (consequente);
- interpreta os dispositivos legais (art. 153 da Constituição Federal, art. 29 do CTN e art. 1º da Lei nº 9.393/1996) que tratam das hipóteses de incidência do ITR;
- reporta-se especialmente à Lei nº 9.393/1996, transcrevendo, parcialmente, os dispositivos que tratam da apuração e do valor do ITR, artigos 10 e 11, respectivamente, inseridos na Seção VI – Da Apuração e do Pagamento/Subseção I - Da Apuração, da referida lei;
- destaca que o fisco não poderia, abandonando esses preceitos legais, adotar área “produtiva de energia elétrica” como “não produtiva”; “área aproveitável” em sua totalidade como “não aproveitável”, indicar “área utilizada” para “geração, transmissão e distribuição de energia elétrica” como “não utilizada”; apontar “grau de utilização” de 0,0 %, com aplicação da alíquota de cálculo de 20,0 %, equiparando o imóvel aos latifúndios improdutivos, quando a utilização é integral;
- Como também não poderia presumir que o “valor fundiário” (VTN) indicado na escrituração da empresa como o de “patrimônio líquido” estivesse subavaliado, para adotar o valor constante do Sistema de Preços de Terra – SIPT, informado pela Secretaria Municipal de Agricultura do Município de Sacramento – MG, para aptidão agrícola definida como “mista inaproveitável”, arbitrando o valor da terra nua da “Fazenda” “Furnas 863 – Usina Hidrelétrica de Estreito” em R\$ 80,00 ou R\$ 90,00, apurando um VTN total, por exercício, como indica no auto de infração; e, mais: escriturando o imóvel onde está situada a Usina Hidrelétrica como “Fazenda” (grande propriedade rural destinada à criação de gado ou à lavoura) como se fosse “terra”. É incabível que a “terra” submersa por represa para a geração de energia elétrica possa ter o mesmo valor daquela destinada ao cultivo de primeira, por estar fora do âmbito de incidência do imposto;
- é flagrante a ofensa aos princípios da legalidade e da igualdade que norteiam, de maneira rígida e inflexível, a atividade impositiva do Estado, no que concerne à cobrança do imposto;

*ANP*

- indica a metodologia legalmente prevista para cálculo do VTN, das áreas tributáveis e das áreas aproveitáveis do imóvel, para efeito de apuração da base de cálculo do ITR (VTN tributável) e do seu grau de utilização;
- entretanto, para a referida Usina Hidrelétrica nada foi considerado, sendo utilizado o valor da terra indicado no SIPT e sobre ele aplicou-se o GU sem qualquer exclusão, mesmo as constitucionalmente asseguradas;
- se a impugnante não pode declarar como “Valor da Terra Nua” o valor escriturado no “patrimônio líquido”, não poderia o fisco aceitar tal indicação, em obediência aos princípios constitucionais tributários;
- aliás, a busca da verdade material é imperativo para o exercício da atividade administrativa estipulada no artigo 142 do CTN, em observância aos ditames constitucionais. Por isso, quando o contribuinte declara mais do que deve, o Fisco deve modificar esse resultado, sob pena de responsabilidade funcional, para não receber, ilicitamente, o que não lhe é devido;
- se essa argumentação não fosse verdadeira e legítima, um imóvel alagado para formação de reservatório teria o mesmo tratamento de um imóvel totalmente improdutivo, para fins de tributação pelo ITR, pois ambas as áreas deveriam ser consideradas como “aproveitáveis, porém não efetivamente utilizáveis”, mesmo estando a propriedade alagada inserida em uma atividade altamente produtiva que, além de gerar os benefícios do próprio serviço público de fornecimento de energia elétrica, permite a arrecadação de inúmeros tributos e receitas públicas, como o PIS e o ICMS, e a exploração financeira de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica;
- a legislação que cuida do ITR sempre leva em conta o “grau de utilização na exploração rural, seja agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal” – vide 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 produtividade na exploração daquele setor, enquanto as atividades desenvolvidas pelas usinas hidrelétricas estão fora de tal campo de abrangência;
- em nenhum momento cuidou a lei de referir-se à exploração energética, talvez impulsionada pela legislação antiga, que concedia isenção a tais atividades (Decreto-Lei nº 2.281/1940) e perdeu sua eficácia em outubro de 1990 com o 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: 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, uma vez que a atividade exercida está longe de poder ser considerada como rural? 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 (“terra”, como escreve o fiscal autuante) alcançaria em condições normais de mercado, para a compra e venda à vista? Dado o exorbitante valor, como fugir da proibição constitucional de se cobrar tributos com efeito de “confisco”? Enfim, como manter Auto de Infração em que o imposto foi apurado em total desconformidade com os comandos dados como infringidos pela fiscalização (arts. 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.393/1996)?;

- informa que o valor declarado do imóvel correspondeu ao valor escriturado como “patrimônio líquido”, acrescendo, assim, importância relevante ao valor da própria desapropriação que, via de regra, já é maior do que o estabelecido para a indenização em ação expropriatória, como prevê o Texto Constitucional no artigo 5º, XXIV, transcrito parcialmente pela impugnante; busca na doutrina esclarecer o conceito de “justa indenização”, citando parte da obra de Celso Antonio Bandeira de Mello (“in” “Curso de Direito Administrativo” - Malheiros Editores - 13º edição - São Paulo - SP - pág. 728/730);

- invoca e transcreve o disposto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, defendendo que o valor exigido possui caráter confiscatório;

- afirma que, só por essas razões, o auto de infração não pode ser mantido por ofender postulados básicos à exigência do imposto;

- transcreve magistério de Geraldo Ataliba (Hipótese de incidência tributária, São Paulo, Malheiros, 5ª edição, 5ª tiragem, 1996, p. 125), que afirma situar-se o ITR na subclasse dos “reais”;

- à luz do direito que rege o campo de incidência do ITR, o simples fato de ser proprietária de imóveis localizados fora de zonas urbanas de municípios não autoriza, na situação presente, a cobrança do ITR. A regra-matriz do ITR não percuta sobre a situação exposta no auto de infração em exame;

- os imóveis da empresa impugnante estão, em grande parte, cobertos de água, não se prestando a nenhum outro fim que não o de 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 normais 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. Os reservatórios poderão, também, integrar o conceito de “rio”, se considerar-se que sua aparição advém do represamento de curso de água pluvial. Continua sendo rio, se bem que represado;

- 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 em perfeita harmonia com o Código Florestal (transcrito em parte), com destaque para o disposto no § 6º do seu art. 1º;

- diz que argumentar serem os reservatórios 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;

*AVP*

- 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 daquela que cuida do Código Florestal, já transcrita;
- insiste 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 (os “proprietários”) o exercício de qualquer dos direitos inerentes ao seu domínio;
- a desafetação de um bem de uso especial depende de lei ou de ato do Poder Público;
- a União detém o verdadeiro domínio útil das áreas necessárias à geração, distribuição e transmissão de energia elétrica, consoante determinado pela lei e pela Constituição; portanto, fica afastada, também por esse prisma, a possibilidade jurídica de oneração dessas áreas pelo ITR, pois é sujeito passivo da obrigação quem tiver o domínio útil sobre o imóvel;
- por outro lado, também se conclui 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;

PPF

- a legislação ordinária se encontra sintonizada com os ditames constitucionais, rejeitando qualquer possibilidade de cobrança de imposto sobre as áreas destinadas aos reservatórios de água das empresas representadas pela impugnante;
- demonstra entendimento sobre o conceito de base de cálculo, discorrendo sobre o tema “A base de cálculo e suas funções”, com explicações sobre as seguintes funções: mensuradora, objetiva e comparativa;
- a apuração da base de cálculo do imposto - valor fundiário, nos termos do art. 30 do CTN e Valor da Terra Nua tributável - VTN, nos termos da legislação específica – não é tão simples, oferecendo 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);
- entretanto, 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;
- essas considerações impedem qualquer pretensão impositiva sobre as áreas desapropriadas para a construção das obras necessárias ao represamento dos rios e lagos, para a manutenção dos reservatórios necessários à produção de energia elétrica;
- apresenta as seguintes conclusões, na ordem:
  - a) não foi mensurada a verdadeira base de cálculo, não sendo efetuados os cálculos ditados pela Lei 9.393/1996 (com exclusão de valores, subtração de áreas e as multiplicações necessárias ao cálculo do imposto), apurando-se, por “arbitramento”, o Valor da Terra Nua do imóvel onde está construída a Usina Hidrelétrica de Estreito;
  - b) foi aplicada a multa de 75,0 % sobre base de cálculo incompatível – inexistente, como demonstrado na alínea anterior, além de ser ofensiva aos parâmetros aceitos pela legislação e jurisprudência;
  - c) foram desconsideradas as áreas localizadas às margens dos reservatórios, de exclusão indiscutível, por serem de preservação permanente, conforme Lei nº 4.771/1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803/89, bem como RESOLUÇÃO nº 302 de 20/03/2002, expedida pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA;

*ADP*

d) foi aplicada a Taxa Selic, em total afronta aos comandos legais, como vem entendendo a jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa do acórdão preferido no Resp. nº 215.881/PR (1999/0045345-0), parcialmente transcrita, onde foi acolhida a argüição de inconstitucionalidade proposta pelo Exmo. Ministro Relator Franciulli Netto (DJU de 16/06/00, pág. 133/134);

e) as porções de terra cobertas pelas águas de reservatórios das usinas hidrelétricas – ou que lhe servem de margem legal, de preservação ou de segurança – são bens de domínio público da União e nunca poderiam ser colhidas no critério material da hipótese de incidência de qualquer tributo, quanto mais de imposto de competência daquela mesma pessoa política de direito público interno. As áreas, por ilação lógica, estão fora do campo de abrangência do imposto, isto é, não são passíveis de sua incidência;

f) a base de cálculo, grandeza fundamental para a consistência lógica da regra-matriz, simplesmente inexiste, como demonstrado; além disso, a legislação não cuidou para que as hidrelétricas pudessem calcular e ajustar adequadamente o seu valor, nem mesmo qual o valor que pode ser considerado para a avaliação de terreno alagado que, por certo, não serve às atividades ali nomeadas;

g) aceitar a tributação, nos termos em que é indicada no auto de infração em debate, é desobedecer ao princípio do não-confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal;

Assim, manter a exigência contida no auto de infração significa ofender, abandonar todos os comandos estatuídos pelo ordenamento jurídico vigente para a cobrança do ITR, e

- por fim, requer a impugnante seja decretada a improcedência do auto de infração e arquivado o feito fiscal. Se assim não entender esta DRJ, requer a determinação de diligência, nos termos do que estabelece o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, para apurar-se:

- a) a área total do imóvel;
- b) a área alagada do imóvel;
- c) as construções, instalações e benfeitorias;
- d) a área de preservação permanente, nos moldes do que estabelece a legislação florestal (Lei nº 4.771/1965, em sua redação atualizada);

Processo nº : 10680.018250/2002-18  
Acórdão nº : 303-32.028

- e) a área que pertence à União, nos moldes do art. 20, III, da Constituição Federal;
- f) a área tributável – Lei nº 9.393/1996;
- g) o valor da terra nua;
- h) a área aproveitável;
- i) a área utilizada;
- j) o grau de utilização;
- k) a fiscalização considerou, para lavratura do Auto de Infração, as informações contidas na Resposta à Intimação?
- l) na área indicada pela fiscalização foram excluídas as glebas ainda não indenizadas, com processo judicial em andamento, conforme apontado na planilha entregue?

Também requer a juntada de tantas outras provas documentais quantas necessárias, nos moldes do que estipula o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

É o relatório.

O julgado *a quo* considerou o lançamento procedente, em decisão que recebeu a ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ÁREAS SUBMERSAS / RESERVATÓRIOS.

Áreas rurais desapropriadas pelo Poder Público em favor de empresa estatal concessionária de serviços públicos de eletricidade, destinadas a reservatórios de usina hidrelétrica, passam a integrar 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.

#### DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para fins de exclusão do ITR, exige-se que a área de preservação permanente seja reconhecida como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou que se comprove a protocolização

*ADP*

Processo nº : 10680.018250/2002-18  
Acórdão nº : 303-32.028

tempestiva do requerimento do Ato Declaratório Ambiental – ADA, junto a esses órgãos.

#### DO VTN TRIBUTADO.

Caracterizada a subavaliação ou a prestação de informações inexatas, pode ser adotado o VTN/ha indicado no Sistema de Preços de Terras criado pela SRF, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996.

#### DA MULTA E JUROS DE MORA LANÇADOS.

Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR, cabe exigir-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos. Por expressa previsão legal, os juros de mora equivalem à Taxa SELIC.

#### DA SOLICITAÇÃO DE PROVA PERICIAL.

A perícia técnica destina-se a fornecer subsídios à convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas incluídas nos autos, cabendo ser indeferida quando considerada prescindível ou impraticável.

#### DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

Órgão administrativo não é o foro adequado para apreciar argüição de legalidade/constitucionalidade de leis ou atos normativos da SRF.

A empresa apresenta, tempestivamente e acompanhado de garantia de instância, posteriormente dispensada pela Justiça Federal em sede de agravo, recurso voluntário trazendo argumentos já adotados na impugnação e, quanto à base de cálculo, acrescentando, nas conclusões:

*“a base de cálculo, grandeza fundamental para a consistência lógica da regra-matriz, simplesmente inexiste, bastando examinar, a título de demonstração, como ficariam, se porventura houvesse, as funções mensuradora, objetiva e comparativa dessa entidade, como demonstrado linhas atrás. Ademais disso, a legislação não cuidou para que as hidrelétricas – se exercem atividade “não rural”, como consta no Formulário para Declaração – pudessem excluir do valor do imóvel qualquer quantia relativa às instalações, benfeitorias e construções etc, como qualquer outro contribuinte do imposto, nem mesmo qual o valor que pode ser considerado para a avaliação de terreno alagado que, por certo, não serve às atividades ali nomeadas.*

Ainda mais quando a autoridade administrativa, sob o argumento de que *“a impugnante (ora recorrente) não apresentou qualquer documento comprovando os valores das áreas, adotou, para o Município onde está situada, para o imóvel com aptidão agrícola*

*pro*

*definida como de uso misto inaproveitável, campo ou outros e calculou e arbitrou o Valor da Terra Nua do referido imóvel para cada ano. Esse valor somado ao indicado pela declarante a título de benfeitorias correspondem ao valor venal do imóvel nos respectivos exercícios..."*

Logo, o que se vislumbra, contrariamente ao que assevera a autoridade “ a quo” é a flagrante arbitrariedade e ilegalidade com que agiu o Fisco, tanto ao admitir como VTN o valor fundiário genericamente estabelecido para o Município onde está situada a Usina hidrelétrica, para a “ terra com aquelas aptidões agrícolas mencionadas, arbitrando o VTN e somando-o ao declarado pela recorrente com benfeitorias, como se encontrasse amparo na Lei nº 9.393/96! E, como não encontrou na lei, como determina a ordem jurídica, foi procurá-lo em “parecer” emitido pela Secretaria da Receita Federal.

É surpreendente, para não dizer surrealista, o argumento utilizado pela autoridade “ a quo” para aceitar a base de cálculo: “*No presente caso, além de ir ao encontro da legislação que rege a matéria, a alegada complexidade para se calcular o verdadeiro valor de mercado das terras inundadas as usinas hidrelétricas também serve para justificar o procedimento adotado pela fiscalização, como medida de justiça fiscal, pois evita o risco de se tributar o imóvel com uma base de cálculo irrisória – caso prevaleça o entendimento de que essas áreas não possuem valor comercial para fins de exploração rural- ou com uma base de cálculo superestimada – caso se considere a importância econômicas dessas áreas para a atividade de produção e geração de energia elétrica”!!*

E, mais: “*Também a fiscalização agiu com correção ao optar pelos valores indicados para as terras com aptidão agrícola definida como “outros” (para uns, como neste proc. 10680-018250/2002-18; 10680.100072/2002-78 e, n’outros, como “campos”-Proc. 10680-018382/2000-40 e 10680-001624/2003-47) de menor valor comercial, pois as áreas submersas dos reservatórios das usinas hidrelétricas e as áreas onde estão construídas as barragens e outras benfeitorias, utilizadas para produção e geração de energia elétrica, não poderiam ter a mesma valoração atribuída às áreas de pastagens ou às áreas de cultura, essas últimas normalmente destinadas à produção vegetal/florestal”.* É inacreditável a força que se pretende dar ao argumento, não só dentro de um mesmo processo – onde se classifica a área mencionada como “campo” ou de “uso misto” mas em comparação com os outros, ora aplicando valor arbitrado de “campo” (que, segundo o Dicionário Houaiss da língua portuguesa significa, entre outros: “terreno plano; extenso com poucos acidentes e poucas árvores, campina...terreno plano e

Processo nº : 10680.018250/2002-18  
Acórdão nº : 303-32.028

*extenso destinado à agricultura ou às pastagens...) onde não há*  
qualquer referência àquela porção de terra “coberta por água”, ora  
aplicando valor arbitrado de “área de uso misto” – para significar,  
talvez, “campo”, floresta, pastagem, plantio..Só a criatividade da  
autoridade fiscal, no afã de manter a exigência, pode determinar.”

É o relatório.

*prof*

VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

Trata-se de lançamento do ITR, exercícios de 1998 a 2001, num montante de R\$ 666.822,81, abrangendo também multa de ofício e juros de mora, relativo ao imóvel Furnas 863 – Usina Hidrelétrica de Estreito, com 5.115,5 ha, que consta do auto de infração como localizado no município de Sacramento, em Minas Gerais.

A Fiscalização entendeu que o imóvel teria sido subavaliado e, com base no disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/96, considerou levantamento constante do Sistema de Preços de Terra – SIPT, informado pela Secretaria Municipal de Agricultura ou pelo Gabinete do Prefeito, para a aptidão agrícola definida como “outros”, e afirmou estar arbitrando o valor da terra nua por hectare em R\$ 80,00 até 2000 e R\$ 90,00 em 2001.

Consta à fl. 24 o Decreto nº 57.711/96, declarando de utilidade pública diversas áreas necessárias ao aproveitamento das corredeiras de Estreito, no Rio Grande, bem como autorizando a Central Elétrica de Furnas S.A. a promover a desapropriação das referidas áreas de terra e benfeitorias nelas existentes. Está também nos autos a informação de que a Usina Hidrelétrica de Estreito ocupa, com o reservatório, 4.561,0 ha e, com a usina propriamente dita, 554,5 ha (fl. 31)

Informa, ainda, a recorrente, que é empresa mista com fins lucrativos. Reconhece não estar abrangida pela imunidade prevista no artigo 150 da Carta Magna pois, conforme o seu parágrafo 3º, a imunidade recíproca dos entes públicos não se estende aos serviços “relacionados com exploração de atividades econômicas ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário”.

Reconhece que a isenção que vigorava para o setor elétrico, prevista no Decreto-lei nº 2.281/1940, não foi convalidada ao ensejo da promulgação da Carta Constitucional vigente e, por força do art. 41, parágrafo 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficou expressamente rejeitada, podendo as referidas empresas ficarem sujeitas à incidência de tributos federais.

Entretanto, para o caso específico do Imposto Territorial Rural, resta a questão: há incidência do tributo?

Defende que não e, a meu ver, tem razão.

Se não, vejamos.



O Professor Luciano Dias Bicalho Camargos, em sua obra “O Imposto Territorial Rural e a Função Social da Propriedade”<sup>1</sup>, aborda a questão do aspecto material da hipótese de incidência do ITR. Lembra que o saudoso Geraldo Ataliba afirmava que este era o aspecto mais complexo da hipótese.

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”.

Por outro lado, a Constituição Federal estabelece que:

“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.

(...)

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" deste 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

1 Del Rey: Belo Horizonte, 2001. P. 99 e segs.

forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

(...)"

§ 3º - A autorização de pesquisa será sempre por prazo determinado, e as autorizações e concessões previstas neste artigo não poderão ser cedidas ou transferidas, total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente.

§ 4º - Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida." (grifei)

Ora, o reservatório de água, ao contrário do que estabelece o Parecer COSIT nº 15/2000, que vinculou o voto do Ilustre Relator da decisão recorrida, é, sim, potencial de energia hidráulica. A empresa bem retrata sua função, reconhecendo que o aproveitamento energético dos cursos de água se dá onde estão potenciais energéticos, que são materializados pela Potência (de forma simplificada, o produto da altura de queda (H) pela descarga (Q)).

A otimização desse parâmetro visa garantir o melhor aproveitamento hidráulico e, então, nos lugares onde se verifica queda natural significativa não existe necessidade de uma vazão muito expressiva. Mas há necessidade de construção da barragem, por motivos técnicos.

Por outro lado, em determinados locais há grande vazão mas ela ocorre em vários metros ou quilômetros ao longo do rio. Assim, para otimizar o potencial (exigência da Lei nº 9.074/1995), é necessária estabelecer queda representada pela barragem, com a consequente formação do reservatório, que é um verdadeiro potencial hidráulico.

Portanto, as águas que estão sobre a propriedade da empresa pertencem à União. As terras foram desapropriadas em favor da recorrente para que esta pudesse proceder ao serviço público do qual é concessionária, mas quando o regime de concessão for finalizado passarão (ou não) a outra empresa, que o realizará.

Como as águas integram o patrimônio da União, é dela o domínio da propriedade, não ficando, então caracterizado o elemento material do fato gerador do imposto, ou seja, a propriedade, a posse ou o domínio útil.

A "propriedade" em pauta é meramente formal, já que o imóvel está coberto de água, não se prestando a fim diverso do de reservar água com o objetivo de potencializar a força hidráulica para geração de energia.

*ppd*

O Professor Luciano Camargos, na obra já citada, trás como exemplo a questão das concessionárias de ferrovias, afirmando que não há como se falar da tributação dos leitos das vias férreas pelo ITR com base na posse atribuída à empresa delegatária do serviço público, uma vez que se trata de imóveis que não podem ser adquiridos por usucapião por estarem cedidos ao delegatário.

Aduz que os direitos do cessionário sobre os bens cedidos são limitados, não se configurando os direitos inerentes ao domínio: perpetuidade, irrevogabilidade e disponibilidade. Ressalta, ainda, que a transcrição dos bens em nome dos delegatários não tem o condão de lhes transferir o domínio, exatamente porque o domínio pressupõe a presença dos direitos já alinhavados, que não se afiguram naquela situação. Traz, em socorro, Sacha Calmon e Mizabel Derzi<sup>2</sup>:

“A transcrição no registro imobiliário, em nome dos delegatários, de terrenos expropriados para a passagem de linhas férreas não tem a finalidade de transmitir-lhes verdadeiramente o domínio imobiliário, por duas razões sensíveis. Em primeiro lugar, não faria sentido o Poder Público, com base no critério de utilidade pública desapropriar terras particulares para entregá-las graciosamente a terceiros. É a delegação que impulsiona o registro, que é consequência, e não causa, dos direitos efetivamente transferidos.

(...)

Em segundo lugar, aos concessionários veda-se a possibilidade de alienar, arrendar ou desmembrar as ferrovias, ficando obrigados ao seu uso compulsório e a entregá-las ao Poder delegante em várias circunstâncias (falência, v.g.), especialmente quando do término da concessão (reversão). Em verdade, o delegatário detém somente direito de uso de coisa pública.”

Além disso, o ITR incide tão somente sobre o valor da terra nua. Portanto, concordo com a afirmação do Professor Luciano de que, mesmo que se admitisse como possível a incidência do ITR sobre as vias férreas cedidas a empresas delegatárias de serviços públicos, a base de cálculo seria o valor da terra nua, excluídas quaisquer benfeitorias porventura existentes.

Ocorre que, de acordo com o CTN, a base de cálculo é o valor venal fundiário, resultante do valor venal total do imóvel, declarado pelo contribuinte e não impugnado pela Administração, ou resultante de avaliação feita por esta, e o valor das benfeitorias e outros bens incorporados ao imóvel. O autor traz Aliomar Baleeiro quando ensina que “valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra de venda à vista, segundo condições usuais do mercado de imóveis”<sup>3</sup>

2 COELHO; DERZI, Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das vias férreas cedidas a empresas delegatárias do serviço público.

3 BALEEIRO, Dicionário tributário brasileiro, p. 249.

Cita, ainda, Aires Fernando Barreto, lecionando que:

“Tenho conceituado o valor venal do imóvel como o valor provável que um imóvel alcançará, para compra e venda à vista, segundo condições usuais do mercado imobiliário, quando o vendedor e o comprador têm plena consciência do uso que pode servir aquele imóvel. Por que valor provável? Porque os imóveis estão todos a venda. Preciso valer-me do preço de uns para chegar ao valor do outro, a minha ferramenta é a comparação. É diante do preço de uns que eu posso avaliar outros. Não existem dois imóveis iguais.”

Portanto, não existe possibilidade de se calcular o valor venal de áreas ocupadas pelas vias férreas. Que valor teria uma estreita faixa de terra que liga dois pontos do território nacional?

Sem valor venal, sem base de cálculo, não há que se falar em incidência e cobrança do ITR.

Da mesma forma é o raciocínio relativo às terras inundadas.

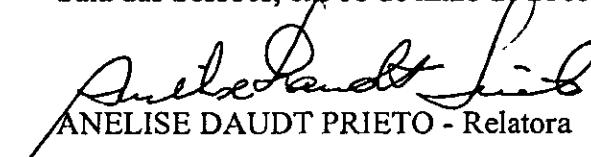
Ainda mais no caso presente, em que os dados trazidos aos autos e não contestados pela Fiscalização levam à conclusão de que toda a área trazida à tributação está tomada, seja com o reservatório, seja com a própria usina. Aliás, mesmo que existisse a possibilidade de se atribuir um valor à propriedade, as benfeitorias nela existentes reduziriam a zero o valor tributável.

E ainda que houvesse áreas contíguas, estas seriam de preservação permanente, isentas, conforme estabelecido pela Lei nº 9.393/96, artigo 10, parágrafo 1º, inciso II, alínea “a”, combinado com o disposto no Código Florestal, artigo 2º. E não se alegue a inexistência de Ato Declaratório Ambiental, cuja falta de obrigatoriedade, por inexistência de amparo legal, já faz parte de jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Finalmente, releva ainda trazer o disposto na Carta Magna, artigo 153, parágrafo quarto, determinando que a tributação do ITR deverá se dar de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, bem como o princípio da função social da propriedade. Ora, o imposto como pretendido na presente exação opõe-se claramente aos dois enunciados, haja vista que não se trata de propriedade improdutiva e que a utilização da terra para a produção de energia está visivelmente atendendo à sua função social.

*Ex positis*, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora