



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

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Recurso nº : 130.194
Acórdão nº : 303-33.380
Sessão de : 13 de julho de 2006
Recorrente : COMPANHIA FORÇA E LUZ CATAGUASES -
LEOPOLDINA
Recorrida : DRJ-BRASÍLIA/DF

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Illegitimidade passiva. Concessão de uso de imóvel do domínio público da União para exploração do potencial de energia hidráulica.

Incabível equiparar de forma indiscriminada, no conceito de posse: o ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e o possuidor com *animus domini*. Dos três, somente o último é contribuinte do ITR incidente sobre o imóvel de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário ou do titular do domínio útil.

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, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Anelise Daudt Prieto
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

Tarásio Campelo Borges
TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

Formalizado em:

31 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Zenaldo Loibman, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Luiz Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.

DM

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Brasília (DF) que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) relativo aos fatos geradores ocorridos nos dias 1º de janeiro de 1998, 1999, de 2000 e de 2001, bem como juros de mora equivalentes à taxa Selic e multa proporcional (75%, passível de redução), inerentes ao imóvel denominado Usina Hidrelétrica Cachoeira do Emboque, NIRF 5.460.138-0, localizado no município de Raul Soares (MG).

Segundo a denúncia fiscal (folhas 6 a 12), a exigência decorre das glosas das áreas de preservação permanente¹ e de utilização limitada² bem como da subavaliação do valor da terra nua do imóvel: as glosas motivadas na falta de apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) do Ibama e da matrícula do imóvel com a averbação da reserva legal, respectivamente; a subavaliação apurada pelo confronto do VTN declarado com o valor extraído do Sistema de Preços de Terra (SIPT) informado pela prefeitura municipal para “terra de campo ou reflorestamento”, a de menor valor comercial. O tributo foi calculado mediante a aplicação da alíquota de 4,70%, correspondente a um grau de utilização zero.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 66 a 75, assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

- não há domínio privado dos bens afetados às concessões de energia elétrica, elemento essencial da propriedade e da posse, e o Poder Concedente não transfere propriedade alguma ao concessionário, nem se despoja de qualquer direito ou prerrogativa pública, no ensinamento de Hely Lopes Meirelles em Direito Administrativo Brasileiro, págs. 356 e 483, parcialmente transcritas;

- é irrelevante se a exploração do serviço público de energia elétrica se der por empresas privadas, públicas ou de economia mista, por ser ele público privativo da União, no teor da Constituição Federal, em seu art. 21, inciso XII, alínea “b”.

¹ Área de preservação permanente declarada e glosada: 29,4 ha nos anos de 1998 e 1999; 347,1 ha nos anos de 2000 e 2001.

² O auditor-fiscal autuante, no item 2 da descrição dos fatos (folhas 6 e 7), diz ter glosado a área de reserva legal declarada, mas não consta área de utilização limitada (declarada ou apurada) nos demonstrativos de apuração do ITR de folhas 9 a 12.

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Acórdão nº : 303-33.380

- assim, a autuada, por ser concessionária, não passa de “longa manus” do Poder Concedente, pois, findo o prazo das concessões os bens a ele revertem, nos termos do Código das Águas e da Lei nº 8.987/95. Afirma, ainda, que a Constituição Federal (art. 155, § 3º) deixa claro que tal imposto não se aplica às operações relativas à energia elétrica;

- conforme consignado no art. 1º da Lei nº 9.433/1997, a água é um bem de domínio público, de uso comum do povo, seja de mar, rio ou reservatório;

- a água represada nos reservatórios das hidrelétricas não se encontra disponível na natureza dissociada do árvoe, porção de terra na qual ela se assenta, conforme conceitua o art .9º do Código das Águas (transcrito); assim, esse conjunto classifica-se como bem público de uso especial, destinado à execução dos serviços públicos de energia elétrica;

- a Lei nº 8.975/1995 (Lei das Concessões) deixa clara a afetação dos bens públicos ao contrato de concessão, realizado *intuitu personae*;

- após discorrer sobre a cláusula de reversão, essencial nesse tipo de contrato, citando Cretella Júnior em Dicionário de Direito Administrativo (fls. 475), a impugnante afirma que “não cabe à fiscalização fazer distinções contra Lei, não podendo descharacterizar um contrato mediante simples ato administrativo”;

- analisa os conceitos de posse, propriedade e detenção, à luz do Novo Código Civil Brasileiro, nos termos dos arts. 1196, 1228, 1198 e 1208, esses dois últimos transcritos, para afirmar ser a União o legítimo possuidor do bem e o concessionário , mero detentor;

- conclui que os reservatórios das usinas hidrelétricas são bens de domínio público, de uso especial, inalienáveis, sobre os quais há afetação pública pelo regime de concessão; e, em se tratando de bem público, não há que se falar em propriedade no sentido legal; assim, excluída a posse civil por ausência de domínio útil privado, permanece o concessionário como mero detentor dos bens afetados à concessão, descabendo-lhe o pagamento de qualquer imposto e de seus acessórios;

- enfatiza a vedação constitucional à incidência do ITR e seus acessórios sobre as operações relativas a energia elétrica, citando os arts. 153 e 155 da CF/88, além do art. 5º do CTN;

- enfocando as questões tributárias envolvidas, assevera que o fato econômico geração, transmissão e distribuição de energia elétrica não é fato gerador de impostos territoriais, e sim do tributo denominado compensação financeira, consagrado no art. 20, inciso VIII, § 1º, da Constituição (transcrito) e regulamentado pela Lei nº 7.990/89, arts. 1º, 6º (transcritos) e 4º, que trata das isenções;

- discorre sobre o fato gerador do ITR e do IPTU, seus contribuintes e suas bases de cálculo, citando Paulo de Barros Carvalho, em seu parecer sobre a não-incidência do ITR sobre as áreas de reservatório de usina: “....não há valor de mercado para a apuração do VTN, por onde começam os cálculos. Trata-se de um bem do domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio. Somente poderíamos falar em preço de mercado dos bens disponíveis e possíveis de serem comercializados. Consideração desse jaez impede qualquer pretensão impositiva sobre as áreas desses reservatórios.”

- dessa forma, as terras alagadas para fins de geração, bem como as terras nas quais se assentam as demais instalações inerentes à prestação do serviço público de energia elétrica, são bens fora do comércio, insuscetíveis de apropriação, nos termos do art. 69 do Código Civil então vigente (transcrito), carecendo de fundamento legal as alegações de subavaliação do VTN do imóvel, constantes do auto de infração;

- ao manifestar entendimento sobre o equilíbrio econômico-financeiro da concessão, previsto no art. 175 da Constituição, transcreve o art. 1º, § 3º, da Lei nº 8.631/1993, que dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas do citado serviço, o art. 35 da Lei nº 9.074/1995;

- salienta que esses contratos de concessão contêm prerrogativa da concessionária, prevista no art. 151 do Código das Águas, de utilizar, por prazo indeterminado e sem ônus, os terrenos de domínio público e estabelecer sobre eles estradas, vias ou caminhos de acesso e as servidões que se tornarem necessários a exploração dos serviços concedidos, com sujeição aos regulamentos administrativos; o próprio STF reconheceu a ilegalidade da cobrança da Lei do Uso do Solo, pretendida por alguns municípios; transcreve, também, parecer de Caio Tácito, sobre os bens do patrimônio sujeitos à cláusula de reversibilidade à União;

JAO

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Acórdão nº : 303-33.380

- assim, por ser o serviço público de energia de competência originária da União e agindo o concessionário em seu nome, é como se ela própria o estivesse prestando. Nesse caso o art. 150, inciso VI, alínea 'a', da Constituição veda a União, DF, estados e municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros, sendo incabíveis os tributos e penalidades impostos à concessionária no auto de infração ora impugnado.

Em conclusão, a impugnante afirma:

- a) os reservatórios formados para geração de energia elétrica, bem como os terrenos sobre os quais se assentam as instalações destinadas à prestação desse serviço público, são bens de domínio público, de uso especial, afetados ao regime de concessão, indisponíveis, inalienáveis e imprescritíveis, conforme reconhecido pelo STF;
- b) os concessionários são meros detentores desses bens, por força contratual e enquanto vigorar a concessão, em nome da União, seu legítimo possuidor;
- c) os impostos territoriais não incidem sobre os bens afetados às concessões públicas, por ausência de fato gerador e de base de cálculo, ilegitimidade passiva e absoluta inaplicabilidade das alíquotas, em respeito aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco;
- d) disposições contratuais conferem aos concessionários prerrogativas de utilizar, por prazo indeterminado e sem ônus, os terrenos de domínio público; a água, por ser bem de domínio público e estar inexoravelmente associada ao solo sobre o qual se acumula, modifica-lhe as características naturais e o insere também nessa esfera.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Acórdão nº : 303-33.380

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

Áreas rurais, destinadas a reservatórios de usina hidrelétrica, integram o patrimônio da empresa concessionária de serviços públicos de eletricidade, 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 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 LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

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

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Brasília (DF), recurso voluntário é interposto às folhas 98 a 109. Nessa petição, inicialmente é manifestada estranheza com a parte dispositiva do acórdão recorrido que rejeita “as preliminares argüidas”³, fato atribuído ao uso de “sentença standard, eis que nenhuma Preliminar [sic] foi argüida na Impugnação [sic]”⁴. No mérito, reitera as razões iniciais e acrescenta alguns parágrafos para dar mais força a seus argumentos.

Arrolamento de bens móveis (três caminhões Ford F-350) é oferecido no corpo do recurso voluntário, na abertura das razões recursais.

³ Acórdão DRJ/BSA 7.556, de 17 de setembro de 2003, folhas 80 e 90 dos autos do processo.

⁴ Recurso voluntário, último parágrafo da folha 99 dos autos do processo.

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Acórdão nº : 303-33.380

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou os autos para este Conselho de Contribuintes no despacho de folha 114.

Os autos foram distribuídos a este conselheiro em único volume, processado com 115 folhas.

É o relatório.

João

VOTO

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 98 a 109, porque tempestivo e com a instância garantida mediante arrolamento de bens móveis que presumo suficiente em face do despacho de folha 114, originário do órgão preparador, sem manifestação em sentido contrário à suficiência da garantia oferecida.

Tratam os autos, conforme relatado, de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre imóvel cuja posse está regulada em contrato de concessão, celebrado entre a União e a ora recorrente, para geração de energia elétrica a partir de determinado potencial de energia hidráulica.

A propósito das concessões, transcrevo lições de Celso Antônio Bandeira de Melo:

11. Cumpre, outrossim, não confundir concessão de serviço público e concessão de *uso de bem público*, com o fito de explorá-lo.

Só se tem concessão de *serviço público* – e o próprio nome do instituto já o diz – quando o objetivo do ato for o de ensejar uma exploração de *atividade* a ser *prestada universalmente ao público em geral*. Pode ocorrer que, par tanto, o concessionário ancilmente necessite usar de um bem público (como, por exemplo, quando instala canalizações ou postes no subsolo e nas vias públicas, respectivamente), mas o objeto da concessão é o serviço a ser prestado.

Diversamente, a concessão de *uso* pressupõe um bem público cuja utilização ou exploração *não se preordena a satisfazer necessidades ou conveniências do público em geral*, mas as do próprio interessado ou de alguns singulares indivíduos. O objeto da relação não é, pois, a prestação do serviço à universalidade do público, mas, pelo contrário, ensejar um uso do próprio bem ou da exploração que este comporte (como sucede com os potenciais de energia hidroelétrica) para que o próprio concessionário se sacie com o produto extraído em seu proveito ou para que o comercialize limitadamente com alguns interessados. A Lei 9.074, de 7.7.95, no art. 5º, II e III, expressamente contempla ditas hipóteses, tanto sob a forma de concessão de uso de potenciais hidráulicos para produção de energia elétrica para consumo próprio como para o que denominou produção “independente”, sem, todavia, nesta última hipótese, explicitar

que, *in casu*, trata-se, também, de uma concessão de uso.⁵ [Grifos do original]

Logo, a aquisição do imóvel rural objeto do lançamento se deu mediante condições fixadas pelo poder público que o tornam inalienável e indisponível pela ora recorrente, porquanto, efetivamente, ele é do domínio público da União e precária é a posse da ora recorrente, subordinada à vigência do contrato de concessão de uso de bem público.

Dito isso, preliminarmente, entendo relevante o exame da legitimidade passiva da concessionária na relação tributária litigiosa.

No artigo 31 do Código Tributário Nacional está identificado o contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), *verbis*:

Art. 31 – Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Quando cuida do contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o artigo 34 do Código Tributário Nacional repete, *ipsis litteris*, a redação do artigo 31, que trata do contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Comum também é parte da definição dos fatos geradores desses dois tributos extraídas dos artigos 29 e 32 do Código Tributário Nacional: eles têm “como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza”. Distinguem um do outro fato gerador: a localização do imóvel, se urbana ou rural; e a inclusão dos bens imóveis por acessão física no fato gerador do IPTU.

Tracei esse paralelo entre conceitos inerentes ao ITR e ao IPTU porque farei uso de parte dos fundamentos de um acórdão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que limitou à posse *animus domini* a substituição do direito de propriedade pela posse na ocorrência do fato gerador do IPTU. A exigência do tributo municipal sobre os imóveis integrantes do acervo patrimonial do Porto de Santos era uma das matérias litigiosas nos autos do processo judicial.

Com efeito, do julgamento do Recurso Extraordinário 253.394-SP, interposto pela Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp) contra o Município de Santos, transcrevo parte do seu voto condutor, da lavra do ministro-relator Ilmar Galvão, proferido no dia 26 de novembro de 2002:

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 607-608.

Processo nº : 10680.018564/2002-11
Acórdão nº : 303-33.380

No presente caso, é incontrovertido que os imóveis tributados são do domínio público da União, encontrando-se ocupados pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do porto e tão-somente enquanto durar a delegação.

O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, além de incidir do mau vezo de buscar na lei a interpretação da Constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no conceito de posse, de forma indiscriminada, o ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor com *animus domini*; esse, sim, responsável pelo tributo incidente sobre o imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecida ou, no mínimo, alheia ao destino do bem tributado.

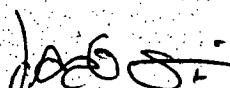
É certo que no litígio examinado pelo Pretório Excelso a interpretação do conceito de posse limita-se ao comando legislativo do artigo 32 do CTN. No entanto, parece-me irracional apartar essa exegese do conceito de posse para os fins do disposto nos artigos 31 e 34 do mesmo diploma legal, que definem o contribuinte do ITR e do IPTU, respectivamente.

Portanto, a ora recorrente é ocupante de bem público e como só acontecer dotada de posse precária, insuscetível de substituir o titular do domínio do imóvel rural na qualidade de contribuinte do tributo.

Igualmente não pode figurar a ora recorrente no pólo passivo da relação tributária na qualidade de responsável, porque inexistente requisito imposto pelo inciso II do artigo 121 do Código Tributário Nacional, vale dizer, nosso ordenamento jurídico é carente de disposição expressa de lei nesse sentido.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 13 de julho de 2006.


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator