



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10680.018581/2002-58  
Recurso n° : 130.192  
Acórdão n° : 303-32.653  
Sessão de : 07 de dezembro de 2005  
Recorrente : CAT - LEO ENERGIA S/A.  
Recorrida : DRJ-BRASÍLIA/DF

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.

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  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator

Formalizado em: 02 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

## RELATÓRIO

O processo cuida de auto de infração lavrado para exigir o ITR/2001 acrescido de juros de mora, de multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 3.065,11, com referência ao imóvel rural denominado "Usina Hidrelétrica Palestina", cadastrado na SRF sob o nº 6248622-5, com área de 158,0 hectares, localizado em Guarani/MG. A autuação se deu porque a fiscalização rejeitou a classificação da área do imóvel como sendo de preservação permanente ou de utilização limitada, determinando a tributação sobre a área total.

Segundo o contribuinte a restrição ao uso da área decorre de estar ocupada com instalações de geração de energia elétrica e serve para assegurar a integridade do reservatório formado pelo represamento das águas que abastecem a usina.

A fiscalização constatou com base na DIAC/DIAT, e nos documentos acostados depois de intimação (fls.25/31) a falta de laudo técnico competente para estabelecer o VTN (declarado como zero), e descumprimento das exigências para a exclusão da tributação sobre áreas de interesse ambiental, o ADA do IBAMA não foi apresentado, nem tampouco foi comprovada a averbação de áreas com utilização limitada.

A fiscalização arbitrou o VTN com base em informações colhidas no Sistema de Preços de Terras (SIPT), considerando o valor, por hectare, para terra nua classificada quanto à aptidão agrícola como "terra mista inaproveitável", com referência ao município de situação do imóvel, para o exercício de 2001, ou seja, R\$500,00/hectare, o que levou ao VTN arbitrado de R\$ 79.000,00, sobre o qual se fez incidir a alíquota de 2,00 %, correspondente a um grau de utilização zero, conforme demonstrativo de fls. 09.

Ciente do lançamento a autuada apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 63/72 afirmando, em síntese, que:

1. Não há domínio privado de bens afetados às concessionárias de energia elétrica, que é elemento essencial da propriedade e da posse.
2. É irrelevante que a exploração de serviço público de produção de energia elétrica se dê por empresa privada, pública ou de economia mista, por ser serviço público privativo da União a teor da Constituição.
3. A concessionária autuada, não passa de "longa manus" do Poder Concedente. Finda a concessão, os bens reverterem à União, nos termos do Código de Águas e da Lei 8.987/95. Ademais a CF/88, art. 155, § 3º, deixa claro que



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

o imposto em causa não se aplica em hipótese alguma às operações relativas à energia elétrica.

4. Nos termos da Lei 9.433/97, art.1º, a água é bem de domínio público, de uso comum do povo, seja a de mar, a de rio ou de reservatório;

5. As águas represadas nos reservatórios das hidrelétricas não se encontram disponíveis na natureza dissociadas do álveo, porção de terra na qual se assentam, conforme art.9º, do Código de Águas. Esse conjunto representa bem público de uso especial, destinado à execução de serviço público de energia elétrica. Estão afetados ao serviço público mediante o regime de concessão, são indisponíveis, inalienáveis e imprescritíveis, conforme entendimento do STF.

6. Não cabe à fiscalização fazer distinção *contra-legem*, não pode descaracterizar um contrato de concessão mediante simples ato administrativo.

7. A análise dos conceitos de posse, propriedade e de detenção da coisa, à luz do Novo Código Civil, arts.1196,1228,1198 e 1208, leva a que é a União o legítimo possuidor do bem, sendo o concessionário um mero detentor.

8. Os reservatórios das usinas hidrelétricas são bens de domínio público de uso especial, são inalienáveis, sob afetação pelo regime de concessão. Não há propriedade, no sentido legal, pela autuada, descabe que a ela seja imputado o pagamento de qualquer imposto e acessórios.

9. Há vedação constitucional à incidência do ITR sobre operações relativas a energia elétrica. Citam-se os artigos 153 e 155, da CF/88, além do art.5º, do CTN.

10. A geração, transmissão e distribuição de energia elétrica são fatos econômicos que não se constituem em fatos geradores do ITR e sim do tributo denominado "compensação financeira", previsto no art.20,VIII,§1º, da CF/88, regulamentado pela Lei 7.990/89, arts. 1º, 6º e 4º, que trata das isenções.

11. Do Parecer de Paulo de Barros Carvalho sobre a não-incidência do ITR sobre áreas de reservatórios de usina hidrelétrica, destaca os trechos: " Não há valor de mercado para a apuração do VTN...trata-se de bem de domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio. Somente poderíamos falar em preço de mercado dos bens disponíveis e passíveis de serem comercializados. Consideração desse jaez impede qualquer pretensão impositiva sobre as áreas desses reservatórios".

12. O STF reconheceu a ilegalidade da cobrança da Lei do Uso do Solo pretendida por alguns municípios. Transcreve parte do Parecer de Caio Tácito sobre os bens do patrimônio sujeitos à cláusula de reversibilidade à União.



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

13. Por se tratar de serviço público cuja competência originária é da União, agindo o concessionário em nome da União, é como se ela própria o estivesse prestando. Assim o art.150,VI,a, da CF/88 veda aos entes federados instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros.

Pede a insubsistência do auto de infração.

A DRJ/Brasília, através da 1ª Turma de Julgamento, decidiu por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento, conforme consta às fls.79/90.

Os principais fundamentos da decisão foram em resumo:

1. A legislação define o fato gerador do ITR de modo abrangente, sem ressalva em função do uso ou da atividade econômica desenvolvida no imóvel. Relevante é apenas a localização rural (CTN, art.29).

2. No mesmo sentido a Lei 9.393/96, art. 1º, que apenas acrescenta que a data de ocorrência do fato gerador é em 1º de janeiro de cada ano. Ser imóvel rural, é mais por decorrência da localização do que por eventual exploração agropecuária. Esses imóveis destinados a reservatórios de usina hidrelétrica também se sujeitam ao ITR.

3. A COSIT exarou o Parecer 15/2000 que conclui que o serviço de energia elétrica é público privativo, de competência da União, podendo, no entanto, ser explorado não só pela União, como por outros entes federados ou por particulares, nesses casos sempre por concessão da União. O Parecer rechaça a tese de não incidência tributária, levantada pela impugnante ao dizer que a água represada, a superfície encoberta (álveo) e os terrenos marginais integram o patrimônio da União. Fique claro que os imóveis submersos, pelas águas dos reservatórios, estão incorporados ao patrimônio da empresa exploradora da atividade de produção/geração de energia elétrica. Tais imóveis desempenham função econômica relevante para a empresa, estando destinados ou afetados às suas atividades essenciais.

4. Com base na doutrina de Helly Lopes Meirelles e Paulo Afonso Leme Machado se afirma que c/c a Lei 9.433/97, a água é considerada bem de domínio público, recurso natural limitado e dotado de valor econômico. A dominialidade pública da água não transforma o patrimônio público em proprietário da água, mas em gestor desse bem no interesse de todos. O ente público não é proprietário, senão no sentido formal. Na substância é simples gestor do bem de uso coletivo. O seu traço peculiar é a alienabilidade. Conforme o art.18, da Lei 9.433/97, a água não faz parte do patrimônio privado do Poder Público : “ a outorga não implica a alienação parcial das águas que são inalienáveis, mas o simples direito de uso”. A inalienabilidade das águas marca uma de suas características como bem de domínio público. Bem dominical difere de bem dominial, a água não é bem dominical do Poder Público.

5. O entendimento da SRF exarado no Parecer COSIT 15/2000 é utilizado para orientar os contribuintes do ITR quanto ao preenchimento da

Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

DIAC/DIAT. À DRJ cabe somente seguir o entendimento institucional conforme determina o art.7º, da Portaria MF 258/2001.

6. Quanto ao VTN tributado, a declaração apresentada pelo interessado indicava o valor zero (fls.51/54). A isenção do ITR que abrangia o setor de produção, geração e distribuição de energia elétrica foi revogada pelo ADCT, art.41,§1º, pois não houve edição de lei posterior confirmando tal benefício fiscal.

7. Intimada a autuada a apresentar o competente laudo técnico de avaliação do imóvel, não o fez sob o argumento de não-incidência tributária sobre a área do imóvel. A fiscalização, então, corretamente, utilizou o SIPT para avaliar a terra localizada em Guarani/MG na categoria "terra mista inaproveitável", apontando o VTN de R\$ 500,0/hectare, ou seja, VTN de R\$ 79.000,00, para o exercício 2001. A opção adotada corresponde à de menor valor comercial, por se tratar de terras submersas, áreas onde estão as barragens e outras benfeitorias, utilizadas para produção e geração de energia elétrica, e assim não poderiam ter a mesma valoração atribuídas às outras áreas normalmente destinadas às pastagens e à produção vegetal ou florestal..

8. O lançamento está amparado na legislação do ITR e em consonância com o entendimento oficial da SRF. A instância julgadora administrativa não tem competência para decidir sobre inconstitucionalidade de lei, prerrogativa do Judiciário.

9. A informação, na DIAC/DIAT/2001, de que toda a área da propriedade era de preservação permanente (158,00 hectares) foi glosada em face da não apresentação de ADA ou de sua protocolização tempestiva. A partir de 1997, não basta para fins de exclusão da tributação do ITR, que as áreas de preservação permanente se enquadrem na definição prevista no Código Florestal. Deve, pelo menos, ser comprovada a tempestiva protocolização do requerimento de ADA junto ao IBAMA, nos termos da IN SRF 43/97 e consoante Lei 9.393/96, art.10. Também não consta dos autos qualquer prova quanto à existência de área de utilização limitada (ARL/RPPN), que se houvesse, deveria estar averbada no CRI à época do fato gerador.

Intimada da decisão DRJ, apresentou em tempo o recurso voluntário de fls.98/109, no qual reapresenta as razões expostas na impugnação e reforça os seguintes aspectos:

a) O Contrato de Concessão de Serviço Público, por força de lei, prevê a reversibilidade dos bens de domínio público, e nesse aspecto ensina Helly Lopes Meirelles, in Direito Administrativo, às fls. 356: "Pela Concessão, o Poder Concedente não transfere propriedade alguma ao Concessionário, nem se despoja de qualquer direito ou prerrogativa pública. Delega apenas a execução do serviço, nos limites e condições legais e contratuais, sempre sujeito à regulamentação e fiscalização do Concedente".



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

b) Não há como se falar em valor fundiário de terras alagadas para fins de geração de energia elétrica, bem como das áreas adjacentes, nas quais se assentam as instalações inerentes à prestação do serviço público de energia elétrica, sendo, portanto, bens fora do comércio, insuscetíveis de apropriação, não lhes sendo atribuíveis valor de mercado.

c) A detenção, conforme definição do Código Civil, se dá por aquele que estando em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (NCC, art.1198; CC/1916, art.487). Assim o legítimo possuidor no caso é a União, e a Concessionária é mera detentora do imóvel em causa.

d) Pelo art.155,§3º, da CF/88, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo, e o art.153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. Há, pois, imunidade nos termos da CF.

e) Pelo art. 20, VIII, da CF/88 é assegurada, nos termos da lei, aos Estados, DF e Municípios, bem como aos órgãos da administração direta da União, uma participação nos resultados da exploração de energia elétrica, ou compensação financeira por esta exploração. A Lei foi a de nº 7.990/89, que instituiu o tributo incidente à alíquota de 6% sobre o valor da energia elétrica produzida, mas em seu art. 4º, a referida Lei estabeleceu hipóteses de isenção dessa compensação financeira, sendo a principal a que se refere às concessionárias, para isentar a energia produzida pelas instalações geradoras com capacidade nominal igual ou inferior a 10.000 KW, como é o caso.

f) Por fim, com base na definição do Código Civil, não resta dúvida de que bens fora do comércio são aqueles insuscetíveis de apropriação e os legalmente inalienáveis. As terras alagadas para fins de geração de energia, bem como as adjacentes destinadas às instalações inerentes à prestação do serviço público de energia elétrica se enquadram na definição, e por isso não têm valor de mercado.

g) Ademais os Contratos de Concessão, por lei, prevêem cláusulas que garantem o seu equilíbrio econômico-financeiro, que seria tremendamente abalado caso fosse a concessionária compelida a pagar o imposto ora cobrado no auto de infração equivocadamente.

Com base nos argumentos acima pede que seja reconhecida a insubsistência da ação fiscal.

Houve arrolamento de bens em garantia suficiente ao recurso voluntário, conforme despacho da repartição de origem às fls.112, atestando que o bem arrolado, automóvel ano 2001 registrado no DETRAN e avaliado em R\$9.000,00, compõe o processo 13639.000.008/2004-53.

É o relatório.



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

## VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

Trata-se de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

O litígio se resume, a meu ver, em estabelecer se as áreas rurais ocupadas pela interessada com lagos artificiais (reservatórios) e instalações de produção de energia, na qualidade de concessionária de serviço público, são ou não passíveis de tributação pelo ITR, e se forem, qual o valor do tributo.

Aspecto recorrente nesses processos que tratam da tributação pelo ITR tem sido a falta de percepção para o fato de que nem o contribuinte, nem o IBAMA, nem a SRF podem interferir no conceito de área de preservação permanente, tais áreas isentas de ITR, são conceituadas no Código Florestal e são isentas do ITR por imposição legal.

Nem as IN SRF, nem os atos normativos da COSIT têm o condão de alterar o conceito dessas áreas, não podem nem restringir nem ampliar tal conceito.

Em outro processo, com objeto semelhante, referente ao recurso nº 128.344, o representante do IBAMA no Paraná, Engenheiro Florestal atestou naquele caso que essas áreas submersas de reservatórios de usinas hidrelétricas são áreas de preservação permanente, e assim estariam isentas do ITR.

No presente caso não foi juntado nenhum laudo técnico, mas não há discussão quanto a se tratar de empresa concessionária de serviço público de produção de energia elétrica e que as terras em comento são cobertas por reservatório de água voltado à finalidade antes declinada, e as áreas adjacentes servem à instalação de equipamentos necessários à finalidade de geração de energia elétrica.

Deve ser dito, contudo, independente de se constatar serem ou não áreas de preservação permanente, que o auto de infração incorre em equívocos importantes e evidentes acerca da base de cálculo e da alíquota aplicável.

Falo a respeito da fixação de VTN e da indicação do grau de utilização da propriedade.

É verdadeiramente absurdo, diante dos elementos constantes dos autos, se afirmar que o grau de utilização dessas terras seja zero. A recorrente na qualidade de concessionária de serviço público, voltada à produção de energia elétrica, utiliza tais terras afetadas a uma finalidade de interesse público na única



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

atividade que lhe seria adequada, para formação de lagos artificiais e para as instalações de usinas hidrelétricas.

O recorrente lembra que a Lei 9.433/97, que institui a Política Nacional de Recursos Hídricos, no seu art.1º, destaca ser a água um bem de domínio público, mas mesmo que não se pudesse afirmar a condição de águas públicas àquelas que banham as terras sob exame, cumpre reconhecer que estas terras se colocam numa situação de bens fora do comércio, no sentido jurídico de direito privado, e que sendo assim, a elas não se pode atribuir um valor de mercado.

Neste processo a fiscalização estabeleceu o discutível e contraditório procedimento de classificar as terras sob análise como “mistas inaproveitáveis” (menor valor no SIPT). Ora, esse termo “inaproveitáveis”, provavelmente se refere às atividades pecuárias, agrícolas, ou aquelas que se poderia esperar de terras rurais, porém as terras neste caso evidentemente têm aproveitamento máximo na única atividade que lhe é permitida mediante contrato de concessão, afetadas a um serviço público essencial.

Ainda que se admitisse o duvidoso argumento utilizado pela instância julgadora *a quo*, de que o conceito de fato gerador do ITR não comporta qualquer ressalva ao tipo de uso ou atividade econômica desenvolvida no imóvel, sendo relevante apenas a localização rural, ainda se assim fosse, seria absolutamente incabível atribuir alíquota diversa da correspondente à utilização máxima, e já neste ponto seria improcedente o lançamento.

Mas, por outro lado, há notória impossibilidade de apuração de base de cálculo para a exigência de ITR neste caso, posto que não há como se conceber valor de mercado para essas terras. No caso concreto o contrato público de concessão estabelece o compromisso de produção de energia elétrica; as terras, antes desapropriadas de terceiros, foram adquiridas pelo interessado mediante compromisso firmado com o poder público, ou seja, são terras com o uso restrito por estarem, por contrato, afetadas a uma finalidade de interesse público. São efetivamente inalienáveis, indisponíveis e imprescritíveis, conforme protestou o recorrente com base em Parecer de Paulo de Barros Carvalho. Portanto, não há dúvida de se tratar de terra caracterizada como bem fora do comércio, conforme subsídio verificado no Código Civil.

O ilustre tributarista assinalou em seu Parecer, com razão, que a hipótese não comporta abrangência no âmbito do elemento material da regra-matriz do ITR, e, portanto, se evidencia ainda por esse caminho a inviabilidade de tributação por não incidência do ITR no caso concreto.

Ainda dessa vez se revela a pouca ou nenhuma vocação da SRF para administrar um tributo como o ITR, com notória e nobre função extrafiscal não percebida pela administração tributária.

Em resumo:



Processo nº : 10680.018581/2002-58  
Acórdão nº : 303-32.653

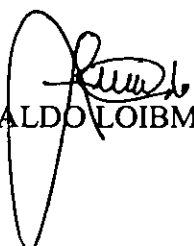
1. A utilidade dessas terras submersas é exclusiva, só servem para abrigar o reservatório, destinado a finalidade especial de serviço público. Já por isso não resistiria o grau de utilização zero pretendido no lançamento..

2. O VTN arbitrado não serve como informação válida diante do fato de ser “bem fora do mercado” afetado a uma finalidade essencial de interesse público.

É improcedente a autuação. As áreas em causa constituem glebas sem aptidão agropastoril, florestal, aquícola, ou qualquer outra diversa da apontada estritamente no contrato de concessão. O uso restrito se dá sob controle de preservação ambiental com relação às terras submersas, e adjacentes, bem como aos recursos hídricos destinados a finalidade específica, recursos afetados a um serviço público essencial.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para determinar a improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

  
ZENALDO LOIBMAN – Relator.