



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



Processo nº : 10680.100073/2002-12
Recurso nº : 129.289
Acórdão nº : 303-32.027
Sessão de : 19 de maio de 2005
Recorrente(s) : FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A.
Recorrida : DRJ/BRASÍLIA/DF

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.

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, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira, que negava provimento.

Assinatura

Assinatura

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027




ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em: 29 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Marciel Eder Costa. Ausente o Conselheiro Tarásio Campelo Borges. Fez sustentação oral a Advogada Dra. Maria Leonor Leite Vieira, OAB 53.655/SP.



RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (02/11) pelo qual se exige o pagamento de diferença relativa ao Imposto Territorial Rural – ITR, multa proporcional e juros de mora, exercícios 1998, 1999, 2000 e 2001, referente ao imóvel rural denominado “Furnas 861 Usina Hidrelétrica de Furnas”, localizado no município Carmo do Rio Claro, com a área total de 147.734,8 ha, em razão de “subavaliação do valor da terra nua do imóvel”.

Consta do item “Descrição dos Fatos” (fls 04/05), em suma, o que segue:

- I. o contribuinte foi intimado a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias os documentos constantes do Termo de Intimação (fls. 15);
- II. recebida a resposta do contribuinte por carta, este enviou: recibos de entrega de DITR dos exercícios 1998 a 2001, mapa com a localização dos imóveis que compõem a Usina Hidrelétrica de Furnas, Decreto de declaração de utilidade pública dos imóveis e benfeitorias;
- III. deixou o contribuinte de enviar, entretanto, as matrículas dos imóveis e Laudo Técnico de Avaliação e/ou Laudo de Avaliação pelas Fazendas Públicas, ou outra documentação que pudesse comprovar o valor declarado a título de Valor Total do Imóvel e Valor Total das Benfeitorias;
- IV. no preenchimento da DITR, exercícios 1998 a 2001, referentes ao imóvel em questão, foram constatadas as seguintes irregularidades:

- a isenção do ITR, do qual desfrutou o setor de geração e transmissão de energia elétrica inclusive no que se referem às terras inundadas, encontra-se revogada, por força do §1º do art. 41 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da atual Carta Política da República, pois não houve a edição de lei ulterior confirmando a manutenção desse benefício fiscal;

- para o município de Carmo do Rio Claro- MG, o valor constante do Sistema de Preços de Terra – SIPT, informado pela Secretaria Municipal de Agricultura daquele município e/ou Gabinete do Prefeito, é de R\$ 500,00 por hectare, para o exercício de 1998, e de R\$ 700,00 por hectare, para os exercícios de 1999 a 2001;

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



- com base nesses valores, arbitrou-se o valor da terra nua da Fazenda "Furnas 861 Usina Hidrelétrica de Furnas" em R\$ 500,00 por hectare (exercício 1998) e R\$ 700,00 (para os de 1999 a 2001), apurando-se um total, por exercício (conforme tabela de fls. 05).

Capitulou-se a exigência nos artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14 da Lei nº 9.393/96; Lei 4.771/65, com as alterações introduzidas pela Lei 7.803/89, art. 10, § 4º da IN/SRF 43/97, com redação dada pela IN/SRF 67/97; art. 10, § 7º, da IN/SRF 73/97; art. 16, II, da IN/SRF 43/97, com redação dada pela IN/SRF 67/97; art. 16, III, da IN/SRF 43/97; art. 41, § 1º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88; art. 6º, § 1º, do Decreto 1.922/96.

Fundamentou-se a cobrança da multa proporcional no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 14, § 2º da Lei nº 9.393/96. No que concerne aos juros de mora, fundamentou-se no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Ciente do Auto de Infração, o contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 83/123, juntando os documentos de fls. 124/166 e, alegando, em síntese, o que segue:

- I. 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 concerne à própria hipótese de incidência, seja no que concerne à base de cálculo utilizada para indicar o exorbitante "crédito tributário";
- II. incumbe lembrar que a empresa autuada prestou, nos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, as declarações de ITR, tendo, todavia, adotando o seguinte *modus operandi*:

- para a caracterização dos imóveis rurais foi considerada apenas a caracterização local, configurando-os como áreas aproveitáveis, não utilizadas;

- não foi excluída da área aproveitável (total do imóvel) nenhuma parcela ou área, ou seja, toda a propriedade compôs a área tributável; e ao estipular a base de cálculo do imposto (valor da terra nua tributável), foram excluídos, para os casos das Usinas (para fins cadastrais unificadas as áreas dos reservatórios com as do canteiro de obras, nomeando-as Usina Hidrelétrica), o valor das benfeitorias existentes, ou seja, da barragem e do lago: foi lançado o valor total do empreendimento e, em seguida, diminuído o seu próprio valor, uma vez que quase a totalidade do imóvel não existe mais, sendo coberta pelos respectivos lagos-reservatórios (potenciais de energia hidráulica) e a menor parte ocupada pela barragem e outras construções;

- a peculiaridade desses bens, por estarem ainda afetos ao serviço público de energia elétrica, os torna, pelo princípio da continuidade, inalienáveis e fora de mercado, sem valor mercadológico, portanto;

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



- o solo (imóvel desapropriado) passa a confundir-se com os reservatórios formados, permitindo finalmente lançar o VTNT – valor da terra nua tributável - como zero, pois o regulamento da lei permite, no cálculo do VTNT, a subtração do valor correspondente a esses lagos potenciais;

- no tocante ao lançamento da base de cálculo do imposto, adotou-se o custo líquido patrimonial – considerado como referência financeira oficial dos bens públicos, aplicados à concessão do serviço público, principalmente das sociedades de economia mista, isto é, nele incorporado custos com terrenos, benfeitorias originais, culturas, despesas com viagens, despesas com legalização, despesas com pessoal, parte dos gastos com administração central e correção monetária complementar (Lei 8.200/90), lançado no campo “benfeitorias”, “suas instalações e reservatórios”;

- por serem bens públicos de uso especial, estão fora de comércio: arts. 66, II e 69, do Código Civil;

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

- III. para melhor compreensão e adequação aos termos da legislação – exame abandonado pelo Fisco Federal, mas necessário à exigência pretendida – transcreve-se os dados constantes, por exemplo, do “Recibo de Entrega” da Declaração efetuada para o exercício de 2001 (fls. 89);
- IV. no início da ação fiscal, fora protocolada resposta, juntando planilha com o elenco de todos os 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);
- V. o procedimento adotado, não só poderia, mas deveria ser revisto pela fiscalização de ofício, 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;
- VI. 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;
- VII. o regime de direito público, imprescindível à definição do serviço, não implica exigir que o sujeito prestador seja entidade também de direito público;



- VIII. 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 artigo 21, inciso XII, aliena “b”;
- IX. empresas prestadoras de serviço tão qualificado, não podem receber o mesmo tratamento jurídico atribuído às sociedades anônimas em geral,;
- X. 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 sociedades anônimas, quanto às sociedades de economia mista, encaixando-se nesta última a empresa autuada;
- XI. esses benefícios têm caráter extrafiscal e surgem para incentivar determinado segmento do tecido social, ocorre que, no caso em questão, alguns benefícios foram concedidos na vigência da ordem jurídica pretérita, mas, a isenção, que vigorava para o setor, não foi convalidada ao ensejo da promulgação da Carta Constitucional vigente, e, por força do art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficou expressamente rejeitada e, como tal, as empresas concessionárias do serviço público de produção, distribuição e transmissão de energia elétrica, poderiam, em tese, sujeitar-se à incidência de tributos federais, estaduais ou municipais, conforme a característica de cada um deles;
- XII. no entanto, uma coisa é a possibilidade das empresas geradoras de energia elétrica virem a ser tributadas, outra, distinta, é verificar se pode delas ser cobrado, ou não, o Imposto Sobre a Propriedade Rural – ITR, isto é, se estão sujeitas à incidência do imposto, o que pode ser verificado com bastante evidência, no exame da regra-matriz do imposto, inserto no inciso VI, do artigo 153 da CF;
- XIII. para demonstrar a improcedência do Auto de Infração, basta examinar os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e, especialmente, da Lei nº 9.393/96, que instituiu o ITR, em substituição à legislação anterior;
- XIV. o Fisco não poderia, abandonando os comandos legais atinentes ao imposto e à técnica impositiva, adotar área “produtiva de energia elétrica” como não produtiva. Adotar “área aproveitável” em sua totalidade, como “não aproveitável”; indicar “área



utilizada” para a “geração, transmissão e distribuição de energia elétrica”, como “não utilizada”; apontar “grau de utilização” ‘0’, quando a utilização é a integral; presumir que o “valor fundiário” (valor da terra nua) indicado na escrituração da empresa como o de “patrimônio líquido” está subavaliado, adotando “o valor constante do Sistema de Preços de Terra – SIPT, informado pela Secretaria Municipal de Agricultura do Município de Carmo do Rio Claro- MG...para aptidão agrícola definida como “outras”...” arbitrando, então, o valor da terra nua da “Fazenda” “Furnas 861- Usina Hidrelétrica Furnas” em R\$ 500,00 ou R\$ 700,00, apurando um Valor da Terra Nua – VTN total, por exercício, como indica no Auto de Infração; e, por fim, não poderia aplicar a “alíquota máxima” (20%) como se o grau de utilização do imóvel fosse o mínimo, equiparado, assim, aos latifúndios improdutivos;

- XV. escriturou-se o imóvel onde está situada a Usina Hidrelétrica como se de “fazenda” (grande propriedade rural destinada à criação de gado ou à lavoura) e de “terra” se cuidasse, não sendo crível que a “terra” submersa por represa para a geração de energia elétrica possa ter o mesmo valor que aquela destinada ao cultivo de primeira, para dizer o mínimo, pois que ela está fora do âmbito de incidência do imposto;
- XVI. 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, é flagrante;
- XVII. “a lei mencionada permite que qualquer contribuinte do ITR exclua do valor do imóvel, no momento da apuração, os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e as florestas plantadas, para chegar ao VTN”;
- XVIII. se não poderia a impugnante declarar como “valor da terra nua” o valor escriturado no “patrimônio líquido”, não poderia, jamais, o Fisco aceitar a indicação efetuada pelo município para o valor da “terra”, pois tal indicação ofende os princípios constitucionais tributários, além disso, a busca da verdade material é imperativa para o exercício da atividade administrativa estipulada no artigo 142, do Código Tributário Nacional, em observância aos ditames maiores de índole constitucional;
- XIX. se o Fisco verificar que um contribuinte declara mais do que deve, sob pena de responsabilidade funcional, deve modificar aquele resultado para não receber, ilicitamente, o que não lhe é devido;



- XX. se não fosse verdadeira e legítima a argumentação expendida, teríamos que aceitar a consequência de que, para fins de tributação pelo ITR, um imóvel alagado para formação de reservatório teria o mesmo tratamento de um imóvel totalmente improdutivo, pois ambas as áreas deveriam ser consideradas como “aproveitáveis, porém não efetivamente utilizáveis” – fazendo com que as propriedades fossem tratadas da mesma forma, sendo que a propriedade alagada está inserida em uma atividade altamente produtiva que, ao lado de gerar os benefícios do próprio serviço público de fornecimento de energia elétrica, ainda permite a arrecadação de inúmeros tributos e receitas públicas, como o PIS, o ICMS, além da exploração financeira de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica;
- XXI. há que se mencionar que a legislação do ITR sempre leva em conta o “grau de utilização na exploração rural, seja agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal” – v. Estatuto da Terra – o que permite concluir que o relevante, para fins de ITR, não é a produtividade em geral, mas a produtividade na exploração daquele setor, enquanto a atividade desenvolvida pelas usinas hidrelétricas estão fora de tal campo de abrangência;
- XXII. em nenhum momento cuidou a lei de referir-se à exploração energética, talvez impulsionada pela legislação antiga que concedia isenção a tais atividades, deixando o aplicador da lei e aos operadores do direito a interpretação sistemática, que não permite incluir nas hipóteses de incidência do ITR aquela que não estiver ali explícita, por força do princípio da “tipicidade da tributação”, ao lado daqueles outros mencionados;
- XXIII. como aceitar a incidência do ITR sobre as áreas de reservatórios das usinas hidrelétricas – e suas margens, construções, instalações e benfeitorias – 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?;
- XXIV. 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

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



atuante) alcançaria em condições normais de mercado, para a compra e venda a vista? Examinando o exorbitante valor indicado no Auto de Infração, como fugir da proibição constitucional de se cobrar tributos com efeitos de “confisco”?

- XXV. a decisão sobre o cabimento da cobrança daquele imposto, tendo em vista a totalidade dos imóveis necessários à formação dos reservatórios de água das empresas hidrelétricas, inseridas aí tanto as áreas alagadas, quanto às margens dos rios (originários do represamento), bem assim, as margens das lagoas, além daquelas de segurança que compõem o todo, e das construções, instalações e benfeitorias, dependeria da análise do patrimônio dessas entidades, não do regime jurídico a que estão submetidas ou de sua situação econômica;
- XXVI. argumentar que os reservatórios são lagos situados em “propriedade” privada e por ela cercados - o que permite inferir que deveriam ser tomados como imóveis particulares, para efeito de incidência do ITR - é passar ao largo de comandos legais de relevante interesse para a própria preservação do bem público e de sua fonte produtora;
- XXVII. 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), por isso, já se vê que as áreas destinadas aos reservatórios de água não podem sofrer a incidência do ITR, porquanto são unidades integrantes do patrimônio público da União, tanto 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 artigo 10, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393/96;
- XXVIII. não é demais afirmar, que a prestação do serviço público de fornecimento de energia elétrica 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;
- XXIX. as águas são de domínio público e, enquanto tais, possuem as prerrogativas de inalienabilidade, impenhorabilidade e imprescritibilidade;
- xxx. a porção de terra coberta pelo lago artificial das usinas hidroelétricas, mesmo que de “propriedade” das empresas, mantendo-se a distinção com referência à propriedade do bem



público, ainda assim encontra-se com absoluta restrição de uso para seus “proprietários”, uma vez que 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;

- XXXI. a União detém o verdadeiro domínio útil da área, consoante determinado pela lei e pela Constituição, ocorre que, paralelamente, nos termos da hipótese de incidência do ITR, é sujeito passivo quem tiver o domínio útil sobre o imóvel, por esse prisma, se afasta, mais uma vez, a possibilidade jurídica de oneração das áreas necessárias à geração, distribuição e transmissão de energia elétrica pela via do Imposto Territorial Rural;
- XXXII. por outro ângulo, também não teria sentido admitir a incidência do imposto no presente caso, visto que: a) as áreas estão, em sua maioria, cobertas de água e; b) 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;
- XXXIII. “isso já basta para não serem consideradas áreas tributáveis para fins de ITR, nos termos da aliena “c”, do inciso II, §1º, do art. 10, da Lei nº 9.393/96”, assim, bem se vê, que a legislação ordinária se encontra em perfeita sintonia com os ditames constitucionais, rejeitando qualquer possibilidade de cobrança de imposto sobre as áreas destinadas aos reservatórios de água das empresas representadas pela Impugnante, contrariamente ao que pretende a fiscalização federal;
- XXXIV. segundo o comando do art. 30 do CTN, a base de cálculo do imposto é o valor fundiário, no entanto, a legislação específica refere-se ao “Valor da Terra Nua Tributável – VTNT”, que será obtido pela multiplicação do VTN (valor de mercado das terras) pelo quociente entre a área tributável e a área total, ocorre que, “não há valor de mercado para a apuração do VTN, por onde começam os cálculos”, trata-se de bem de domínio público, afetado ao patrimônio da pessoa política União, fora do comércio;
- XXXV. em verdade, poder-se-ia falar em “preço de mercado” tão somente para os bens disponíveis e possíveis de serem comercializados, consideração esta, que impede qualquer pretensão sobre as áreas desapropriadas para a construção das

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



obras necessárias ao represamento dos rios e lagos à manutenção dos reservatórios necessários à produção de energia elétrica;

XXXVI. enfim, a exigência contida no Auto de Infração não pode prosperar, seja porque:

- a fiscalização federal presumiu a ocorrência do fato jurídico tributário e, sem mensurar a verdadeira base de cálculo, sem efetuar cálculos ditados pela Lei 9.393/96 – apontada como fundamento da capitulação da infração – apurou por “arbitramento” o valor da terra nua do imóvel onde está construída a Usina Hidrelétrica de Furnas;

- a fiscalização aplicou a multa de 75% sobre base de cálculo incompatível, inexistente, além de ser ofensiva aos parâmetros aceitos pela legislação e jurisprudência;

- a fiscalização desconsiderou áreas de exclusão indiscutíveis: margens, áreas de preservação permanente pela só determinação legal (Lei nº 4.771/65, com a redação dada pela Lei nº 7.803/89, bem como a Resolução nº 302, de 20/03/2002, expedida pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA), no mínimo;

- a fiscalização aplicou a taxa SELIC, em total afronta aos comandos legais, como vem entendendo a jurisprudência emanada do STJ, o que se verifica na Ementa do acórdão proferido no Resp. nº 215.881/PR (199/0045345-0), onde foi acolhida a arguição de inconstitucionalidade proposta pelo Exmo. Ministro Relator Franciulli Netto (DJU de 16/06/00, p. 133/134);

- 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 ainda de imposto da competência privativa e exclusiva daquela mesma pessoa política de direito público interno;

- a base de cálculo, grandeza fundamental para a consistência lógica da regra-matriz, simplesmente inexistente, ademais, a legislação não cuidou para que as hidrelétricas 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;

- aceitar a tributação nos termos em que indicada no Auto de Infração, é desobedecer garantia assegurada no Texto Constitucional, inserta no

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



artigo 150, IV, da Constituição, qual seja, a utilização de tributo com efeito de confisco.

Por todas as razões expostas, requer seja decretada a improcedência do Auto de Infração, arquivando-se o feito fiscal. Caso assim não se entenda, requer a determinação de diligência, nos termos do que estabelece o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, para que sejam apurados os quesitos que ora apresenta (fls. 122), requerendo, ainda, a posterior juntada de provas documentais que se façam necessárias, nos moldes do §4º, art. 16 do mesmo diploma.

Anexa os documentos de fls. 124 a 166, entre os quais, Estatuto Social e Planta do Reservatório de Furnas.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília / DF, esta entendeu pela procedência do lançamento (fls. 174/203), nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1998, 1999, 2000 e 2001

Ementa: INCIDÊNCIA – ÁREAS SUBMERSAS – RESERVATÓRIO. Os imóveis rurais desapropriados pelo Poder Público em favor de empresa estatal concessionária de serviços públicos de eletricidade, destinados aos reservatórios de Usina Hidrelétrica de produção e geração de energia elétrica, passam a integrar o patrimônio dessas empresas, submetendo-se às regras tributárias aplicadas aos imóveis dos demais contribuintes. Reservatório de água de barragem não significa o mesmo que potencial de energia hidráulica, bem da União, previsto no inciso VII do art. 20 da Constituição Federal.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Exige-se que as áreas de Preservação Permanente, para fins de exclusão do ITR, sejam reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA/órgão conveniado, ou que seja comprovada, pelo menos, a protocolização tempestiva do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental – ADA junto a esses órgãos.

DO VTN TRIBUTADO. Caracterizada a subavaliação ou prestação de informações inexatas, não existe qualquer irregularidade em se adotar o VTN/ha indicado no Sistema de Preços de Terras criado pela SRF, com base nos valores pesquisados e fornecidos pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996.

Processo nº
Acórdão nº

: 10680.100073/2002-12
: 303-32.027



DA MULTA LANÇADA (75,0%) E DOS JUROS DE MORA (Taxa SELIC). Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração – ITR, cabe exigí-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 PROVA PERICIAL. A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, cabendo ser indeferida quando considerada prescindível ou impraticável.

DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos da SRF.
Lançamento Procedente”

Irresignado com a decisão proferida, o contribuinte apresentou tempestivo Recurso Voluntário (fls. 212/255), reiterando todos os argumentos e fundamentos apresentados em sua peça impugnatória e, aduzindo, em suma, que:

- I. o artigo 20 da Constituição Federal, em seu inciso VIII, inclui 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”;
- II. manter Auto de Infração por conta de Parecer expedido pela Secretaria da Receita Federal, contrariamente ao que estabelece o princípio da legalidade, é inusitado, impreciso e ilegítimo;
- III. como manter a pretensão fazendária sem qualquer diligência, como aquela requerida pela Recorrente, a qual indicou todos os quesitos que pudessem aclarar a situação?
- IV. não se deve perder de vista, que o valor indicado pela empresa Recorrente, no afã de manter atualizada a escrituração comercial e fiscal, acabou por indicar como valor do imóvel mencionado, o valor escriturado como “patrimônio líquido”, acrescendo, assim, importância ao valor da própria desapropriação que, deve ser ponderado, via de regra já é maior que aquele estabelecido para a indenização em ação expropriatória, como prevê o Texto Constitucional no artigo 5º, XXIV;

Processo nº
Acórdão nº

: 10680.100073/2002-12
: 303-32.027



- V. manter o argumento de que a pretensão fazendária encontra amparo em “Parecer” emitido por órgão da Secretaria da Receita Federal, ou que não cabe à autoridade administrativa “apreciar arguição de legalidade/constitucionalidade de leis ou atos normativos da SRF”, por lógico, não pode significar que somente pode apreciar tais atos sob a óptica da constitucionalidade, como o faz o Parecer Cosit nº 015;
- VI. o Parecer, emitido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da SRF (COSIT nº 15, de 24/04/00), não determina nenhuma conduta, não obriga ninguém a fazer ou a deixar de fazer, não cria hipótese de incidência de ITR, não alarga hipótese de incidência estatuída em lei;
- VII. o Parecer COSIT nº 15, basicamente, 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 das barragens e potenciais de energia hidráulica, de que trata o texto Constitucional (art. 20, inciso VIII) não significam a mesma coisa;
- VIII. não pode prevalecer a exigência, uma vez que viola o que dispõe a Constituição Federal (art. 20, inciso VIII), a Lei nº 9.393/96, Lei nº 9.985/2000, da Lei nº 9.074/1995, Resolução ANEEL nº 393 e 395, ambas de 04/12/98, do Parecer ANEEL nº 078/2001-PGE/ANEEL – publicado no D.O. de 16/07/2001, como aliás já decidiu a Delegacia da Receita Federal em Manaus, no Proc. Administrativo nº 10283.003904/97/01, cuja cópia foi anexada aos autos;
- IX. as terras alagadas pelo reservatório não têm valor de mercado, além de constituir área indisponível, são inapropriáveis para a finalidade a que se propõe o ITR, que é imposto regulatório que visa, exclusivamente, a incentivar atividade agrícola, o que confirma que não há o valor de mercado;
- X. ao entender como área tributável as terras alagadas da Usina Porto Colômbia, a Autoridade Fiscal viola, por outro modo, às escâncaras, as normas dispostas na Lei nº 9.393/96, especialmente seu art. 10, §1º, inciso II, letras “a”, “b” e “c”, tornando nula a exigência.

Pelas razões expostas, requer seja acolhido o Recurso apresentado, determinando-se o arquivamento do feito, uma vez que a exigência tributária imposta não encontra guarida no ordenamento jurídico vigente.

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



Conforme informação de fls. 274, comprovada através das cópias de fls. 275/308, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região deu provimento ao Agravo de Regimental (fls.308) interposto pela Recorrente contra decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 2003.02.01.01647-4 que negou o pedido de efeito suspensivo ativo a fim de permitir-lhe o acesso ao Terceiro Conselho de Contribuintes sem a obrigatoriedade de depositar o valor referente ao depósito recursal, dessa forma, alega estar desobrigada, por força de decisão judicial, a efetuar arrolamento de bens em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário interposto.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 311, última.

É o relatório.

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Presentes e cumpridos os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário em apreço, por conter matéria de competência deste Eg. Conselho de Contribuintes.

Da análise dos autos, constata-se que o presente processo cuida da exigência de complemento de tributo e demais gravames contra a contribuinte epigrafada, proprietária do imóvel denominado de "Furnas 861 – Usina Hidrelétrica de Furnas", com área de 147.734,8 ha., localizada no município de Carmo do Rio Claro/MG, sob a alegação de que a autuada informou em suas DITR 1998, 1999, 2000 e 2001, valores subavaliados.

Ressalta-se que a ora recorrente é empresa de economia mista, concessionária de serviço público de energia elétrica, subsidiária da ELETROBRÁS, tendo por objeto social entre outras atividades fins, a exploração de atividade econômica de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica, autorização outorgada pelo Dec. nº 41.066/57.

Com a pretensão de facilitar o entendimento da análise dos fatos e da matéria objeto da lide, adoto, preliminarmente, a metodologia de desmembrar os elementos "água" (bem público de uso comum) e "terra" (leito de lago-reservatório), elementos ensejadores do presente litígio fiscal, tendo em vista que a CF/88 tratou apenas das águas e não dos leitos, eis que somente as águas foram tornadas públicas.

Por considerar relevante a correlação existente entre os termos "lago", "reservatório artificial" e "área de preservação permanente de reservatório artificial", pretendo uma abordagem conceitual, desejando, com o seu propósito, simplificar o debate que a solução requer.

Nessa abordagem, colacionamos expressões que retratam em síntese o significado da água como um bem de domínio público, inalienável e imprescritível, albergando nesse contexto as águas dos lagos-reservatórios artificiais, quais sejam: *"a água é um bem de domínio público; é um recurso natural limitado; dotado de valor econômico (art. 1º, Lei nº 9.433/97); compete à UNIÃO instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso (art. 21-XIX, CF); são bens da União os lagos (art. 20-III, CF); as águas públicas podem ser de uso comum ou dominical (Dec. 24643/34, art. 1º); são públicas de uso comum, em toda a sua extensão, as águas dos lagos, rios,... (Dec.-Lei nº 852, art. 3º); os rios são bens públicos de uso comum do povo. São*

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



inalienáveis (Lei nº 10.406, arts. 99 e 100); *as quedas d'água e outras fontes de energia hidráulica são bens imóveis e tidas como coisas distintas e não integrantes das terras em que se encontrem.* (Dec. nº 24.643/34).

Claro está que *pertencem à União as águas dos lagos*, bem como dos cursos d'água em toda a sua extensão, que, no todo ou em parte, sirvam de limites a estados brasileiros (art. 2º - III, Dec. 24.643/34).

Com efeito, o lago é a extensão de água cercada de terras, originária de mais de um fator, é o formador, por natureza, do *reservatório artificial*, assim entendido como *acumulação não natural de água destinada a quaisquer de seus múltiplos usos*.

O Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA, órgão instituído pelo IBAMA, em razão da necessidade de disciplinamento da matéria, editou a Resolução CONAMA nº 302/02, que dispõe sobre os parâmetros, *definições e limites de áreas de preservação permanente de reservatórios artificiais* e o regime de uso de seu entorno.

Da mencionada Resolução, podemos extrair que *Área de preservação permanente é a área marginal ao redor do reservatório artificial* e suas ilhas (art. 2º-II da Res. nº 302/02), *com largura mínima*, em projeção horizontal, no entorno dos reservatórios artificiais, medida *a partir* do nível máximo normal *de trinta metros para os reservatórios situados em áreas urbanas consolidadas e cem metros para áreas rurais* (art. 3º-I, Resol. nº 302/02), podendo tais limites serem alterados nos termos dos §§ 2º e 3º da referida resolução.

Em razão de serem inalienáveis, os bens públicos de uso comum não são valorados através de preço de mercado. Nesse sentido, o Dec.-Lei nº 3.128/41, regulador da matéria, tratou sobre o tombamento dos bens das empresas de eletricidade, da sistemática da atribuição e da contabilização de preços dos seus bens, notadamente, nos termos do art. 6º, cujo *o valor do custo histórico*, será determinado por perícia.

Por sua vez, o Código de Águas (Dec. nº 24.643/34) instruiu que as quedas d'água e outras fontes de energia hidráulica *são bens imóveis e tidas como coisas distintas e não integrantes das terras em que se encontrem*. Tratou, ainda, da outorga, permissões, autorizações e das concessões, sendo estas últimas de iniciativa do Presidente da República (art. 150).

É importante observar que no art. 161 do referido *mandamus* está gravado que as concessões, dadas de acordo com a lei, ficam *isentas de impostos federais e de quaisquer impostos estaduais ou municipais, salvo os de consumo, renda e venda mercantis*.

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



Sobre o tipo de outorga outrora concedida à recorrente, o Dec. nº 41.019/57, que regulamenta os serviços de energia, inclusive, as concessões e autorizações, assim dispôs:

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

- a) de produção de energia elétrica pelo aproveitamento de quedas d’água e *outras fontes de energia hidráulica* quando a potência aproveitada for superior a 150 Kw, seja qual for a destinação da energia;
- b) de produção de energia elétrica que se destine a serviços de utilidade pública Federais, Estaduais ou Municipais, ou ao comércio de energia, seja qual for a potência;
- c) de transmissão e distribuição de energia elétrica, desde que tenham por objetivo o comércio de energia.”

Já os serviços de produção de energia elétrica pelo aproveitamento de quedas d’água ou outras fontes de energia hidráulica de potência superior a 50 Kw e inferior a 150 Kw e que se destinem ao uso exclusivo do respectivo permissionário, dependem de autorização federal.

A autuante utilizou como pressuposto de perda de benefício e para a exigência fiscal contra a autuada, a revogação do Dec. 41.066/57 que autorizou o funcionamento como empresa de energia elétrica a Central Elétrica de Furnas S.A. – FURNAS, nos termos § 1º do art. 41 dos **Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT**, da Constituição Federal/88, em razão da não edição de lei que confirmasse esse incentivo, *em até dois anos de sua promulgação*.

Destarte, em função do disposto nesse artigo, foi editado o Decreto s/nº, de 15/02/1991, DOU de 18/02/91, que **contrapondo-se ao alegado pela autuante, no que concerne à perda da isenção**, ratificou a manutenção da concessão para a exploração de serviços de energia elétrica, em seu art. 1º - III, adiante transcrito:

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

III – exploração de serviços de energia elétrica,...”

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

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



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

É oportuno ressaltar que a isenção em tela não estava condicionada especificamente a autorização de funcionamento da empresa autuada, porém a todas as concessionárias que exploram os serviços públicos de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Porquanto a norma instituidora da isenção sobre quaisquer impostos estaduais ou municipais e de impostos federais, *salvo os de consumo, renda e venda mercantis*, encontra-se no art. 161 do Código de Águas (Dec. nº 24.643/34), sob a condição do beneficiário ser concessionário.

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

Conclusão: *O ITR não incide sobre as concessionárias de serviço de energia elétrica*, por força do dispositivo legal constante nos arts. 161 do Dec. 24.643/34 c/c o art. 65 do Dec. nº 41.019/57 e art. 1º -III dos Dec. editados em 12/02/91 (DOU, 18/02/91) e 12/1592, respectivamente.

Nada mais restando a tratar sobre este item, passo a análise do elemento “terra” (solo submerso), sob as óticas do princípio da verdade material e da formalidade da Lei nº 9.393/96, que trata do ITR.

Vencidos os aspectos legais quanto ao fato gerador e quanto ao contribuinte, abordar-se-á, aqui, o contexto da apuração e do recolhimento do imposto devido, a partir da declaração anual prestada nos termos da referida lei.

Para fim de apuração do ITR, o valor da terra nua – VTN correspondente ao imóvel, *refletirá o preço de mercado de terras*, apurado em 1º de janeiro a que se referir o DIAT (art. 8º, Lei nº 93.93/96).

Dando cumprimento ao mandamento legal, o contribuinte prestou a sua DIAT/DITR exercícios de 1998/2001, **informando o valor do custo histórico do imóvel e benfeitorias**, com fulcro no art. 6º do Dec.-Lei nº 3.128/41, já explicitado.

Ocorreu a contradita por parte da fiscalização, que argüiu a existência de valor subavaliado sobre o imposto recolhido, entretanto a autoridade administrativa não concordou com o pedido para a realização de perícia, a fim de que se comprovasse a legitimidade dos valores anteriormente atribuídos.

Ressalte-se, porém, que a recorrente valeu-se do pressuposto legal já mencionado, para declarar o valor patrimonial dos bens constituídos pela propriedade em comento, ante a impossibilidade de valorar-se bens públicos de uso comum

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



(inalienáveis e imprescritíveis), como exemplo as águas dos lagos, atribuindo-se-lhe valor de mercado, inclusive as terras/leitos banhados pelas águas dos lagos por presumidas imprestáveis.

Para fins de apuração e pagamento do ITR, considerar-se-á, ainda (art. 10 da Lei nº 9.393/96):

I – *VTN*, o valor do imóvel excluídos as edificações;

II – *área tributável*, a área total do imóvel, menos as áreas: de preservação permanente; III – (...); IV – *área aproveitável*, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas: ocupadas por benfeitorias de que tratam as alíneas a, b e c do inciso II; V – *área efetivamente utilizada*, a porção do imóvel que no ano anterior tenha: sido plantada com produtos vegetais; observados índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; VI – *Grau de Utilização* – GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

Observe-se, ainda, que a atividade explorada pela autuada não se coaduna com nenhum dos pressupostos de incidência para fins de apuração e pagamento do ITR, constante dos dispositivos do art. 10 da Lei nº 9.393/96.

Por outro lado, tornou-se impossível estabelecer índices de rendimento por produto ou proceder-se a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, eis que não há área efetivamente utilizada, não existe produto agricultável. Restou a hipótese da existência de uma área imprestável para a agropecuária e para a exploração aquícola ou florestal, hipótese esta não considerada pela fiscalização relativamente ao imóvel cuja valoração decorre da sua serventia para utilização em outra atividade econômica sobre a qual não incide o ITR.

O próprio Juízo *a quo* reconhece a absoluta falta de previsão legal para a exigência do ITR relativamente às atividades de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica, exploradas pela recorrente.

Assim, sob a égide da verdade material, as terras cobertas pelas águas do lago/reservatório artificial, por serem imprestáveis, não servem ao propósito das atividades previstas no art. 10 da Lei 9.393/96.

É pacífico o entendimento de que o instituto da presunção não tem espaço no mundo jurídico. Portanto, não devem prosperar a exigência fiscal para o complemento do valor do imposto recolhido considerado pela fiscalização como subavaliado, nem o entendimento de que a área total do imóvel é aproveitável, porém não utilizada; nem o valor do VTN baseado em arbitramento, mediante a classificação de terra com aptidão definida como “mista inaproveitável”, sem a devida anuência de um profissional qualificado.

Processo nº : 10680.100073/2002-12
Acórdão nº : 303-32.027



Os argumentos da fiscalização são contraditórios, no que concerne à ausência de previsão legal para a exigência do ITR relativamente às atividades desenvolvidas pela recorrente e, ainda assim, exige o tributo por entender que a interessada não goza de tratamento tributário diferenciado.

Os fundamentos da decisão são inconsistentes, eis que no procedimento fiscal não se materializou o tamanho da área de preservação permanente, respeitando-se os limites dos entornos previstos na legislação vigente, notadamente aqueles constantes da Resolução CONAMA nº 302/02, elaborada pelo Conselho Nacional de Meio Ambiente do IBAMA; nem se autorizou a realização de uma perícia, na qual um profissional qualificado que apresentasse números que legitimassem o arbitramento do valor da terra nua, quando em princípio, nos moldes do art. 14 da lei 9.393/96, o lançamento de ofício deveria levar em consideração os dados concretos de área total, de área tributável e de grau de utilização do imóvel, apurados durante os procedimentos de fiscalização. A inversão do ônus da prova se deu a partir da recusa da perícia.

Procedeu equivocadamente a fiscalização ao perquerir a ora recorrente sem deter os elementos bastante necessários que convalidassem os seus argumentos. Somente após a sua constituição, é que se deveria cogitar da utilização dos valores referentes ao VTN fornecido pelo SIPT da Secretaria de Agricultura do Município.

Do exposto, instrui-se este Julgador dos ensinamentos da doutrina e a jurisprudência administrativa e judicial no que concerne à interpretação e integração da legislação tributária, que propugna pela interpretação literal da lei que disponha sobre outorga de isenção (art. 111, CTN).

Os mesmos ensinamentos também recomendam que a lei deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto a capitulação legal do fato (não incidência do ITR); quanto a sua natureza ou às circunstâncias materiais ou quanto à extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, à imputabilidade ou punibilidade.

Quanto às preliminares suscitadas sobre o lançamento da multa de ofício e dos juros (Taxa Selic), não merecem prosperar eis que esses gravames não podem ser exigidos em razão de não incidir o ITR sobre as atividades de produção, transformação, distribuição e comercialização de energia elétrica.

Quanto ao mérito, propugna este Relator pelo provimento do recurso em apreciação, afim de que seja reformada a decisão *a quo*, posto que incabível é a exigência fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2005


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator