

FUNDAMENTOS DA NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS TERRITORIAIS SOBRE BENS AFETADOS ÀS CONCESSÕES DE ENERGIA ELÉTRICA¹

Marcília Metzker^{*}

Sumário: 1. Introdução. 2. Fundamentos do Direito Civil e Administrativo – Bens públicos. 3. Fundamentos do Direito Tributário. 4. Fundamentos do serviço público de energia elétrica. 5. Fundamentos para contabilização da amortização. 6. Considerações finais. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO



tema já foi objeto de pareceres de ilustres tributaristas brasileiros, dos quais destaca-se o parecer produzido pelos professores Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho sobre a *Intributabilidade pelo IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e pelo ITR – Imposto Territorial Rural das vias férreas*,² um dos primeiros trabalhos sobre o assunto. Posteriormente, foi franqueado o acesso a mais dois pareceres não publicados, um elaborado pelo Escritório de Advocacia e Consultoria Empresarial Gaia, Silva, Rolim & Associados e outro pelo Professor Paulo de Barros Carvalho,

¹ Monografia apresentada no Simpósio Jurídico-Tributário da ABCE - Associação Brasileira das Concessionárias de Energia Elétrica, no período de 29 a 30 de novembro de 2001, São Paulo – SP, já publicada em várias revistas especializadas.

^{*} Advogada e Professora da PUC Minas. Doutoranda em Ciências Jurídico-Políticas pela FDUL. Mestre em Direito Econômico pela UFMG. MBA Executivo em Finanças pelo IBMEC Minas. Administração Financeira pela Fundação Dom Cabral.

² *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 42, p. 139-162, São Paulo, mar/1999.

ambos sobre a incidência do ITR sobre as áreas de reservatórios das usinas hidrelétricas.

O objetivo do presente estudo é aprofundar a análise de algumas questões já abordadas nos pareceres *retro* mencionados, acrescentar novos argumentos que demonstram a não-incidência de impostos territoriais sobre bens afetados às concessões de energia elétrica e, sobretudo, sistematizar o que já foi dito, de forma a contribuir para o melhor entendimento da questão.

A metodologia empregada na elaboração desse artigo foi inspirada nas palavras do Professor José Alfredo de Oliveira Baracho quanto ao direito ser um *bloco monolítico* e na disposição do Código Tributário Nacional – CTN que a norma tributária não altera os conceitos do direito privado. Então, na análise proposta, o Direito Civil foi o ponto de partida para se chegar ao Direito Tributário, passando, naturalmente, por institutos do Direito Administrativo.

É válido ressaltar que, para assimilação dos pontos a seguir levantados, é irrelevante que a exploração do serviço público de energia elétrica se dê por empresas privadas, públicas ou de economia mista, pois o foco principal está na essência do serviço, que é público, privativo da União, prestado mediante concessão, e que demanda investimentos de toda ordem, como alagamentos, lançamento de redes e assentamento de instalações. Tudo isso em benefício da sociedade, devendo os entes federados e usuários participarem, proporcionalmente, com a parte que lhes couber.

2. FUNDAMENTOS DO DIREITO CIVIL E ADMINISTRATIVO - BENS PÚBLICOS

Inicialmente, são necessários alguns apontamentos acerca de bens públicos, para comprovar a ausência de domínio privado dos bens afetados às concessões de energia elétrica,

elemento essencial da propriedade e da posse, e um dos aspectos considerados mais relevantes ao tema.

No entendimento de Hely Lopes Meirelles:

*“embora utilizados coletivamente pelo povo, ou individualmente por alguns usuários, cabe sempre ao Poder Público a administração e a proteção de seus bens, podendo valer-se dos meios judiciais comuns e especiais para a garantia da propriedade e defesa da posse.”*³

2.1 ÁGUA – BEM DE DOMÍNIO PÚBLICO

Não obstante a água ser bem precioso ao ser humano, a ponto de haver previsão constitucional quanto às prioridades do seu uso, e da criação da Agência Nacional de Águas – ANA para zelar pela água e seu uso, para os objetivos propostos nesse trabalho, basta o fundamento contido na Lei nº 9.433, 08/01/1997, que, dentre outras providências, institui a Política Nacional de Recursos Hídricos:

Art. 1º A Política Nacional de Recursos Hídricos baseia-se nos seguintes fundamentos:

I – a água é um bem de domínio público;

Então, em rápida análise, a água é bem de uso comum do povo, seja de mar, rio ou reservatório.

2.2 DOMÍNIO HÍDRICO – ÁGUA E SUPERFÍCIE ALAGADA

A água represada nos reservatórios das usinas hidrelétricas, entretanto, não se encontra disponível na natureza dissociada do álveo, porção de terra na qual ela se assenta.

O Código de Águas traz a definição do álveo:

“Art. 9º - Álveo é a superfície que as águas cobrem sem transbordar para o solo natural e ordinariamente enxuto”

³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. p. 483.

A água tem, portanto, domínio hídrico sobre o álveo, formando um todo indissociável, hipótese ilustrada em vasta doutrina citada no parecer do Escritório Gaia, Silva, Rolim, do qual transcrevem-se as palavras precisas de Aldo M. Sandulli:

*“O domínio hídrico não compreende apenas as águas, mas também, é claro, o álveo no qual estão contidas e as margens que o delimitam.”*⁴

Na função essencial que tem para geração de energia elétrica, a *água do reservatório*, assim considerada em conjunto com o álveo, passa a ser classificada como *bem público de uso especial*, pois se destina especialmente à execução do serviço público de energia elétrica, sendo instrumento desse serviço.

2.3 CONCESSÕES PÚBLICAS

A abordagem à Lei nº 8987/95 (Lei de Concessões) é feita para demonstrar a afetação dos bens públicos ao contrato de concessão. Essa é modalidade de contrato de direito administrativo, bilateral, oneroso, comutativo e realizado *intuitu personae*, pois o poder público se reserva discricionariedade quanto à idoneidade do concessionário. Está sujeito, portanto, a todas as formalidades impostas pela Administração Pública, como autorização legal e a concorrência. Há vantagens e encargos tanto para o concessionário quanto para o Poder Público. Este, como poder concedente, considera o interesse coletivo na qualificação daquele, que se propõe executar determinado serviço remunerado por tarifa.

O art. 23 do referido texto legislativo, que trata do contrato de concessão, dispõe, no inciso X, ser essencial a previsão de cláusula relativa aos bens reversíveis.

⁴ ROLIM & Associados, Gaia, Silva. *Parecer quanto à Incidência do ITR sobre áreas alagadas*. p. 6.

Vale ressaltar as palavras de Hely Lopes Meirelles quanto às condições em que os bens públicos são disponibilizados ao concessionário:

*“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 sujeita à regulamentação e fiscalização do concedente.”*⁵

Outro aspecto importante do contrato de concessão é a cláusula de reversão. A reversão, em sentido absoluto, é o retorno da exploração do serviço público ao poder concedente, findo o prazo contratual da concessão. Em se tratando de concessão de energia elétrica, abrange os bens vinculados ao objeto desta, cedidos a título precário. Os demais bens constituídos pelo concessionário, na vigência da concessão, alheios ao serviço, são de seu livre domínio.

Ensina Cretella Júnior:

“reversão na concessão, é instituto de direito público mediante o qual, expirado o prazo da concessão, volta automaticamente para o domínio do Estado todo o material de instalação, bem como os bens públicos, temporariamente cedidos ao concessionário. (...) Ao proceder-se à instalação das obras, suporte quase sempre necessário para o bom funcionamento dos serviços públicos outorgados em concessão, é preciso considerar os bens do domínio público e aquele a quem se permitiu o uso exclusivo de tais bens. A reversão dos bens do domínio público é indiscutível, operando-se de maneira automática; pertenciam e continuam a pertencer ao Estado; foram cedidos a título precário, condicionados ao funcionamento do serviço público e, extinto o prazo deste, reverterem aqueles bens ao seu único dono.”(grifamos)⁶

Para exemplificar, transcreve-se cláusula de reversão normalmente estipulada em contrato de concessão para geração de energia elétrica:

“Extinta a concessão, operar-se-á, de pleno direito, a reversão, ao PODER CONCEDENTE, dos bens vinculados ao ser-

⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. p. 356.

⁶ CRETILLA JÚNIOR, José. *Dicionário de Direito Administrativo*. p. 475

viço, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e determinação do montante da indenização devida à CONCESSIONÁRIA, observados os valores e as datas de sua incorporação ao sistema elétrico.

Para efeito da reversão, consideram-se bens vinculados aqueles realizados pela CONCESSIONÁRIA e efetivamente utilizados na prestação dos serviços.”

2.4 POSSE, PROPRIEDADE, DETENÇÃO

Encontram-se no Código Civil, artigos 1.196 e 1.228, respectivamente, os conceitos jurídicos de posse e propriedade. A *posse* é o exercício pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade. *Propriedade* é o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua. Já o conceito de *detenção* está no art. 1.198 do mesmo diploma legal, como exceção da posse, também chamada de quase-posse, dado seu caráter precário:

“Art. 1.198 – Não é possuidor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas.”

Trata-se de cuidado do legislador de 2002 em ressaltar as situações de dependência econômica ou de vínculo de subordinação do fâmulos da posse, do detentor, em relação ao possuidor direto ou indireto.

No art. 1.208, também do Código Civil, encontra-se mais um fundamento para a questão: *não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância.*

Assim, entende-se que a relação existente entre o poder público concedente da permissão para exploração dos serviços públicos, através do regime de concessão, é do legítimo possuidor, a União, para com o mero detentor, o concessionário.

Essa afirmativa está amparada, também, na *imprescritibilidade* do bem público. Sendo imprescritível, o bem público não é passível de aquisição originária por usucapião, possibili-

dade expressamente vedada pelo § 3º, do art. 183, e pelo parágrafo único do art. 191, ambos da CF/88.⁷ Um dos pressupostos basilares para arguir tese de aquisição *ad usucapionem*, é que o autor tenha *posse* sobre o bem requerido (art. 941 do Código de Processo Civil). Ora, como o bem público é insuscetível de aquisição por usucapião, fica evidenciado, segundo os conceitos legais, que *o concessionário não tem posse dos bens, mas apenas os detém em nome do Estado*, por força do contrato de concessão.

Vale mencionar, ainda, a questão da *indisponibilidade* dos bens públicos. De acordo com a classificação positivada no art. 99 do Código Civil, dentre os bens públicos, a única categoria que admite *disponibilidade* imediata é a dos bens dominicais que, *embora integrando o domínio público como os demais, deles diferem pela possibilidade sempre presente de serem utilizados em qualquer fim, ou mesmo alienados pela Administração se assim o desejar*. Ainda, na mesma citação de Clóvis Beviláqua feita por Meirelles, sobre esses bens *a administração exerce 'poderes de proprietário', segundo os preceitos do direito constitucional e administrativo*.⁸

Naturalmente, o impedimento que retira dos bens de uso comum do povo ou dos de uso especial os poderes de proprietário da Administração Pública, somente perduram enquanto esses bens estiverem destinados ao uso comum ou a fins administrativos especiais, permanecendo sob afetação pública. Mas, para que tais bens possam ser alienados, haverá necessidade de *desafetação legal*, ou seja, é preciso que o poder público declare e fundamente formalmente a vontade de subtrair determinado bem do universo do domínio público para que seja inserido na esfera do domínio privado, do próprio Estado ou de particulares, conforme disposto no art. 100 do Código Civil.

⁷ Ver, também, Súmula nº 340 do STF e art. 200 do Decreto-lei nº 9.760/46.

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. p. 481-482.

2.5 CONCLUSÕES

Das ideias apresentadas neste item, depreende-se 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. Em se tratando de bem público, não há que se falar em propriedade, no sentido legal, por parte da Administração, muito menos por parte do concessionário. De forma análoga, excluída está a posse civil, por absoluta ausência de domínio útil privado, fixando-se a situação do concessionário como mero detentor dos bens afetados à concessão.⁹

3. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Ajustando o foco na análise das questões tributárias envolvidas, o problema assume proporções ainda maiores. São apresentadas, a seguir, as razões que demonstram que o fato econômico *geração, transmissão e distribuição de energia elétrica* não é fato gerador de impostos territoriais. Esse fato econômico é objeto de outro tributo, denominado compensação financeira, regularmente introduzido no ordenamento jurídico pela Constituição Federal de 1988.

3.1 COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

A compensação financeira analisada neste segmento foi consagrada na Constituição Federal de 1988, *verbis*:

⁹ *Domínio útil consiste no direito de usufruir o imóvel do modo mais completo possível, e de transmiti-los a outrem, por ato inter vivos ou de última vontade* (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 492).

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.

A lei programada pelo Texto Constitucional foi promulgada em 28/12/1989, sob o nº 7.990,¹⁰ que, dentre outras providências, instituiu para os Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica:

Art. 1º - O aproveitamento de recursos hídricos, para fins de geração de energia elétrica e dos recursos minerais, por quaisquer dos regimes previstos em lei, ensejará compensação financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a ser calculada, distribuída e aplicada na forma estabelecida nesta Lei.

(...)

Cumpridas as formalidades da legislação tributária, ficou assim instituído um novo tributo incidente sobre o serviço público de energia elétrica, cujo fato gerador é a produção de energia por determinada usina, base de cálculo é a energia produzida, sujeito passivo, os concessionários, alíquota proporcional, destinado a compensar financeiramente os Estados, Municípios e Distrito Federal pela afetação de território como instrumento do serviço público, quer seja pelo assentamento de instalações quer pela invasão das águas dos reservatórios.

3.2 IMPOSTOS TERRITORIAIS

¹⁰ Regulamentada pelo Decreto nº 1, de 11/01/91.

Atualmente, há no sistema tributário brasileiro dois impostos instituídos sobre o patrimônio imobiliário: o ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de competência da União, e o IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência municipal. Embora de competências constitucionais distintas, o CTN – Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei complementar, cuidou de esclarecer que, ao final, ambos os impostos deságuam nos cofres municipais, conforme art. 85, *verbis*:

Art. 85 – Serão distribuídos pela União:

I – aos municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 29; (ou seja, o ITR).

(...)

3.2.1 FATO GERADOR

O fato gerador da obrigação tributária, conforme dispõe o art. 114 do CTN, “*é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

O ITR, previsto no art. 29 do CTN, “*tem como fato gerador a propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município*”.

De forma similar, o IPTU tem como fato gerador “*a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado em zona urbana do Município*” (art. 32 do CTN).

3.2.2 SUJEITO PASSIVO

O próprio CTN, nos artigos 31 e 34, se encarregou de definir quais seriam os contribuintes dos dois impostos: “*pro-*

prietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

3.2.3 BASE DE CÁLCULO

Aqui surge outro importante aspecto a ser considerado pelos concessionários. O ITR tem como base de cálculo o *valor fundiário*, ou seja, o valor da terra (art. 30 CTN), enquanto o IPTU, tem por base de cálculo o *valor venal do imóvel* (art. 33 CTN).

Esse fundamento já foi magistralmente explorado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, em seu parecer,¹¹ do qual faz-se mister citar pequeno trecho de suas conclusões:

“não há valor de mercado para a apuração do VTN (valor da terra nua), por onde começam os cálculos. 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 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, não lhe sendo atribuíveis, portanto, valor de mercado.

Outra não é a acepção do termo *comércio* senão a faculdade de comerciar, ou seja, comprar e vender, tecnicamente denominada de *circulação econômica*.¹²

3.2.4 ALÍQUOTAS VERSUS CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Parecer quanto à incidência do ITR sobre as áreas de reservatórios de usinas hidrelétricas*. p. 40.

¹² RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil - Parte Geral*. p. 151-154.

Supondo-se, por absurdo, que as concessionárias do serviço público de energia elétrica, a despeito de todos os fundamentos já apresentados, ainda assim viessem ser consideradas contribuintes dos impostos territoriais em relação às terras sobre as quais estão assentadas suas instalações, restaria uma questão fundamental a ser resolvida quanto à apuração do imposto: a alíquota aplicável.

Pela atual legislação do ITR, produzida com a finalidade de gravar com alíquotas aviltadas as propriedades rurais improdutivas, daí a característica de progressividade do tributo, a alíquota aplicável aos terrenos alagados seria de 20%, a máxima prevista na tabela.

Isso porque, aplicadas as fórmulas dispostas na legislação pertinente, chega-se a baixo grau de utilização rural da área inundada, pois as terras são improdutivas, por exemplo, para agricultura e pecuária, passíveis, assim, de aplicação da mais alta alíquota do imposto.

Na mesma linha, aplicar-se-iam, igualmente, as mais altas alíquotas do IPTU para terrenos não edificados, nos Municípios onde há progressividade do imposto, no caso de subestações e outras instalações em área urbana. Ficaria, então, ao arbítrio do Poder Público Municipal a interpretação quanto ao conjunto de equipamentos que integram, por exemplo, uma subestação de energia elétrica: se seria classificado como construção de padrão A, B ou C, ou simplesmente como área não construída, com o objetivo de fixação da alíquota aplicável.

Roque Antônio Carraza acredita que o princípio da *não-confiscatoriedade* deriva do princípio da *capacidade contributiva*.¹³ Este último encontra-se consubstanciado no art. 145, da CF/88, *verbis*:

“§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especial-

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 85-86

mente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Esse princípio, em interpretação lógico-sistemática com a norma do art. 150, inciso IV, da Constituição, que veda a utilização de tributo com o efeito de confisco, leva ao entendimento cristalino que jamais houve vontade do legislador de instituir impostos territoriais sobre as porções de terra ocupadas pelas instalações objeto das concessões públicas, visto que não há previsão legal de hipótese de incidência à qual se subsuma o caso concreto.

3.3 SEGURANÇA JURÍDICA NA DETERMINAÇÃO DOS FATOS TRIBUTÁRIOS

Entende-se por fato tributário aquele gerador do tributo, ou seja, o que é bastante para motivar a incidência de tributo.¹⁴

A norma tributária, entretanto, não possui o condão de alterar os conceitos do direito privado, conforme disposto no art. 110 do CTN, *verbis*:

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Para situar o objetivo deste segmento, são importantes algumas considerações acerca do contexto de produção das leis. No mundo moderno, o direito é confrontado com dois subsistemas: o seio da sociedade, que, por fim, é onde se aplica o direito, e o contexto político da elaboração das leis.¹⁵ O mo-

¹⁴ DE PLÁCIDO e Silva., *Vocabulário Jurídico*. p. 349.

¹⁵ Abordagem aos discursos legislativos de justificação e aos discursos judiciais e executivos de aplicação de Habermas e Dworkin (in SILVA Filho, Alberico Alves da. *Análise dos capítulos V e VI do livro: Direito e Democracia entre facticidade e*

mento no qual as leis são idealizadas, embora sofram influências políticas e econômicas, é de abstração, visando manter os ideais que norteiam a sociedade. Porém, quando as leis são aplicadas, surge o fator da autonomia social que determina se os casos concretos se subsomem ao que foi proposto. Naturalmente, a legislação tributária também está sujeita a esse processo de retroalimentação sociológica de produção das leis, carecendo de revisão quanto ao alcance que pretende.

Há que se observar, sobretudo, que não basta alterar a descrição do fato gerador de um tributo para que ele passe, automaticamente, a abarcar todos os casos concretos, como vem acontecendo frequentemente no Brasil, de modo a atender a voracidade tributária do Estado. É necessário fazer revisão profunda e sistemática, tendo em mente que o Direito é um bloco monolítico e, por isso mesmo, têm de estar harmonizadas todas as suas dimensões, de maneira a oferecer segurança jurídica às relações que pretende disciplinar. Essas afirmativas encontram amparo na conclusão de Roque Antônio Carrazza sobre capacidade contributiva e não-confiscatoriedade:

*“Também não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo (satisfação às necessidades básicas das pessoas, garantida na Constituição, especialmente nos art. 6º e 7º).”*¹⁶

3.4 CONCLUSÕES

Ao outorgar aos Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para arrecadar valores da compensação financeira decorrente da exploração de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, o constituinte reconheceu que os

validade, de Habermas, 1998).

¹⁶ *Op cit.* p.86

reservatórios formados para esse fim constituem bens públicos de uso especial, destinados como instrumentos do serviço público de energia elétrica, descaracterizando-se, portanto, sua natureza jurídica para fins de incidência de impostos territoriais.

Mas, não seriam apenas os terrenos alagados que estariam fora do alcance dos impostos territoriais. O conjunto de bens públicos afetados às concessões de energia elétrica abrangem, também, os terrenos rurais ou urbanos sobre os quais estão instaladas, por exemplo, as subestações, e as áreas sobre as quais se projetam as redes de transmissão e de distribuição de energia elétrica.

Estando, assim, descaracterizados tais imóveis pelo seu uso especial, não há meio legítimo de intentar a inclusão desses bens no escopo abrangido pelos impostos territoriais, visto que os conceitos do direito privado prevalecem aos arroubos da legislação tributária.

No item 2 deste estudo, estão demonstrados os fundamentos de direito que apartam os bens afetados às concessões públicas do rol dos demais bens imóveis passíveis de incidência dos impostos territoriais e, neste segmento, reafirma-se a impossibilidade jurídica de açambarcar aqueles bens na esfera comum dos demais, quer seja pela não identificação do contribuinte, ou pela absoluta ausência de base de cálculo ou, ainda, pelo confisco proposto pelas pretensas alíquotas.

4. FUNDAMENTOS DO SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA

Analisando a questão por outro ângulo, é importante não descurar da dimensão intrínseca do serviço público de energia elétrica. Trata-se de serviço essencial, de responsabilidade da União e em nome desta prestado pelo concessionário ao usuário, devendo ser adequado ao pleno atendimento deste.

Serviço adequado *é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade* (modernidade de técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço), *generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas*.¹⁷

Desde 1993, com a promulgação da Lei nº 8.631,¹⁸ que dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, foi extinto o regime de remuneração garantida passando o serviço público de energia elétrica a ser remunerado pelo preço, sendo as tarifas máximas determinadas no contrato ou em ato específico da ANEEL.¹⁹ O art. 1º, abaixo, que trata das tarifas de *fornecimento* de energia, de teor similar ao art. 2º, que trata do *suprimento* de energia elétrica, define as parcelas que compõem o custo do serviço:

Art. 1º Os níveis das tarifas de fornecimento de energia elétrica a serem cobradas de consumidores finais serão propostos pelo concessionário, ao Poder Concedente, que os homologará, observado o disposto nesta Lei.

§ 3º No custo do serviço mencionado no parágrafo anterior, além dos custos específicos dos concessionários públicos e privados, serão obrigatoriamente incluídos os valores relativos aos preços de energia elétrica comprada aos concessionários supridores, inclusive o transporte da energia gerada pela ITAIPU BINACIONAL, os relativos às quotas anuais da Reserva Global de Reversão - RGR, ao rateio do custo de combustíveis e às compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos devidos por usinas próprias. (redação dada pela Medida Provisória nº 579, de 2012)

Então, condições são impostas à prestação do serviço público de energia elétrica, em contrapartida de garantias, a seguir expostas.

¹⁷ Art 6º, § 1º e 2º, da Lei nº 8.987/95.

¹⁸ Regulamentada pelo Decreto nº 774, de 18/01/1993.

¹⁹ Agência Nacional de Energia Elétrica exerce o Poder Concedente do setor elétrico nacional.

4.1 EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO DO CONTRATO

Justamente em função da extinção do regime de remuneração garantida e adoção da remuneração pelo preço, os contratos de concessão preveem cláusulas que garantem seu equilíbrio econômico-financeiro, conforme autorizam os artigos 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.987/95, *verbis*:

“Art. 9º - A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

§ 1º - A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário. (redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 2º - Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º - Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º - em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.

Art. 10 – Sempre que foram atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seus equilíbrio econômico-financeiro.

Art. 11 – No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta lei.

Parágrafo único – As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do ini-

cial equilíbrio econômico-financeiro do contrato.”

Na Lei nº 9.074, de 07/07/1995, que estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos, há outra garantia para os concessionários quanto a possíveis decisões unilaterais do poder concedente:

“Art. 35 A estipulação de novos benefícios tarifários pelo poder concedente fica condicionada à previsão, em lei, da origem dos recursos ou da simultânea revisão da estrutura tarifária do concessionário ou permissionário, de forma a preservar o equilíbrio econômico-financeiro do contrato.”

Essa face da questão tarifária, em princípio, garante ao concessionário o ressarcimento de custos entrantes, que configurem ônus na prestação do serviço.

4.2 MODICIDADE TARIFÁRIA

A concessionária se compromete, no contrato de concessão, a somente exercer outra atividade empresarial com prévia autorização do poder concedente, contabilizando separadamente as receitas auferidas, destinando parte delas a propiciar a modicidade das tarifas do serviço público de energia elétrica, o que será considerado nas revisões tarifárias.

Outra restrição reside no limite imposto pela ANEEL quanto ao repasse do custo da compra de energia elétrica para as tarifas de fornecimento aos consumidores cativos,²⁰ originalmente feito pela já revogada Resolução nº 266, de 13/08/1998 (a matéria está tratada, atualmente, na Resolução nº 248, de 2002), visando garantir a modicidade tarifária e estimular a compra eficiente de energia.

Esse lado do problema tarifário visa assegurar à sociedade o benefício, pela da redução de tarifas, dos ganhos auferidos em decorrência da eficiência alcançada pelo concessionário.

²⁰ Consumidores desprovidos de opção para livre escolha do fornecedor energia elétrica.

4.3 PRERROGATIVAS DO CONCESSIONÁRIO

Os contratos de concessão para geração, transmissão e distribuição de energia elétrica contêm cláusulas de estilo denominadas como *prerrogativas da concessionária* que não deixam margem a quaisquer dúvidas que, porventura, ainda restem sobre o tema. Versam tais cláusulas que a concessionária gozará, na prestação dos serviços públicos que lhe são conferidos, das seguintes prerrogativas, dentre as quais grifamos:

I – 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 à exploração dos serviços concedidos, com sujeição aos regulamentos administrativos;

II – promover desapropriações e instituição de servidões administrativas sobre bens declarados de utilidade pública e necessários à execução de serviço ou de obra vinculada aos serviços concedidos, arcando com o pagamento das indenizações correspondentes;

III – construir estradas e implantar sistemas de telecomunicações, sem prejuízo de terceiros, para uso exclusivo na exploração dos serviços concedidos.”

4.4 CONCLUSÕES

O modelo de remuneração pela prestação do serviço público de energia elétrica, vigente no setor, prevê garantias às partes, quais sejam, Estado, concessionários e usuários, quanto às variações econômicas que podem reverter, dependendo do momento e dos eventos, em favor de qualquer uma delas. Tal método propõe relações jurídicas mais justas e seguras, visando alcançar significativo ganho social.

Do ponto de vista exclusivo do concessionário, quaisquer ônus oriundos do Estado serão repassados às tarifas, garantindo-se o ressarcimento dos custos incrementados. Mas, em

função dos argumentos aqui apresentados, fica patente que o concessionário tem outros compromissos perante seus usuários.

5. FUNDAMENTOS PARA CONTABILIZAÇÃO DA AMORTIZAÇÃO

Todos os fundamentos apresentados até aqui demonstram que os bens afetados às concessões são meros instrumentos do serviço público de energia elétrica. Enquanto afetados às concessões, não são, então, classificáveis como bens imóveis, no sentido da lei civil. Além disso, não se podem identificar *sujeito passivo* ou *base de cálculo*, elementos essenciais à incidência tributária.

Entretanto, quando esses bens físicos são subtraídos da esfera do domínio privado para serem incorporados ao domínio público, há custo para o concessionário, conforme estipulado nos editais de licitação e nos contratos de concessão. Quem efetua a aquisição desses bens por desapropriação, de fato, é a União, pois esse modo de aquisição originário da propriedade é exclusivo do poder público.²¹ Entretanto, o custo da desapropriação é de responsabilidade do concessionário, sem previsão de ressarcimento por ocasião da extinção da concessão.

Uma vez esclarecido que a relação jurídica do concessionário com o poder concedente, em relação aos bens afetados à concessão, é de mero detentor, não há que se falar em propriedade, domínio útil ou posse. Então que o concessionário obtém, junto ao Poder Público, é *direito de uso* dos bens enquanto durar a concessão.

Em linguagem contábil, o capital aplicado em desapropriações estaria abrigado na conta do Ativo Intangível, passível de desvalorização, perda registrada como amortização. Para José Carlos Marion,

amortização corresponde à perda do valor do capital aplica-

²¹ DERZI, Misabel. *Op cit*, p.149.

*do em Ativos Intangíveis (ativos que não têm substância física e que, sem serem abstratos, não podem ser tocados, palpados, mas podem ser comprovados), tais como: fundo de comércio, ponto comercial, os direitos autorais, as patentes.*²²

A Lei nº 6.404, de 15/12/76 (Lei das Sociedades por Ações), no seu art. 183, dispõe sobre critérios de avaliação do ativo, estando previstas no § 2º as contas redutoras, *verbis*:

“§ 2º - A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.”

Assim, os custos incorridos com a desapropriação de bens, destinados a sustentar água ou outras instalações de energia elétrica, deverão ser amortizados pelo prazo da concessão, uma vez que não incorporam, de direito, o patrimônio da concessionária, devendo ser revertidos à União ao final da concessão.

Há precedente dessa prática contábil, sugerida pela Deloitte Touche Tohmatsu, em resposta à consulta formulada por Consórcio,²³ na qual constam as seguintes conclusões:

“1ª) Os terrenos constantes do projeto básico e adquiridos pelo consórcio, passarão para a União Federal ao final dos trinta anos (prazo da concessão), sem indenização.

2ª) Na realidade, os terrenos, como os demais bens, estão in-

²² MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. p. 309.

²³ DELOITTE Touche Tohmatsu. *Consulta sobre Ativo Imobilizado*. p. 5.

disponíveis em virtude de cláusula constante do contrato de concessão, o que nos leva a afirmar que só existe por parte do consórcio o DIREITO DE USO do mesmo. Assim sendo, todos os terrenos constantes do PROJETO BÁSICO, (...), aprovado pelo órgão regulador, deveriam ser registrados como DIREITO DE USO, no imobilizado intangível, e amortizados pelo prazo da concessão.”

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Feita breve incursão nos conceitos basilares do direito civil, administrativo e tributário e nas características intrínsecas do setor elétrico, conclui-se:

1º. é irrelevante, do ponto de vista jurídico das concessões, que a exploração se dê por empresas públicas, privadas ou de economia mista;

2º. a água é bem de domínio público e, por estar inexoravelmente associada ao solo sobre o qual se acumula, modifica-lhe as características naturais, inserindo-o, também, na esfera do domínio público;

3º. os reservatórios formados para geração de energia, assim como os terrenos rurais e urbanos sobre os quais se assentam as demais instalações destinadas à prestação do serviço público de energia elétrica, são bens de domínio público, de uso especial, afetados ao regime de concessão, indisponíveis, inalienáveis e imprescritíveis;

4º. os concessionários são *meros detentores* desses bens, por força do contrato e enquanto durar a concessão, em nome do legítimo possuidor que é a própria União;

5º. a compensação financeira foi instituída para resarcir os Estados, Distrito Federal e Municípios pela improdutividade precária de terrenos abrangidos pelos reservatórios e demais instalações das usinas hidrelétricas;

6º. os impostos territoriais não incidem sobre os bens afetados às concessões públicas por ausência de fato gerador, ilegitimidade passiva, ausência de base de cálculo e ab-

soluta inaplicabilidade das alíquotas, em respeito aos princípios da capacidade contributiva e não-confiscatoriedade;

7°. o serviço público de energia elétrica é remunerado pelo preço, devendo ser prestado adequadamente, respeitados o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão e a modicidade tarifária;

8°. há disposições contratuais que conferem prerrogativas aos concessionários de utilizar, por prazo indeterminado e *sem ônus*, os terrenos de domínio público;

9°. os custos incorridos com as desapropriações realizadas em prol do serviço público de energia elétrica, que são arcados pelo concessionário, são passíveis de amortização contábil.

Por fim, ressalta-se a importância de refrear o ímpeto tributário dos entes federados que, na ânsia de arrecadar, atropelam o dever precípua do Estado de manter segurança das relações jurídicas.

Seria cômodo para os concessionários apresentarem seus novos custos ao poder concedente, alegando estarem aviltados em função da carga tributária adicional que lhes estaria sendo imposta pelos fiscos municipal, estadual e federal, pois os contratos de concessão garantem o repasse desses custos para a tarifa.

Entretanto, talvez por razões históricas, a origem estatal da grande maioria das empresas concessionárias, ou apenas por zelo ético empresarial, faz-se necessário insurgir contra as tentativas vorazes e abusivas do Poder Público em forjar situações de incidência tributária juridicamente impossíveis.

Já que o Estado precisa ampliar a base de arrecadação, que promova a reforma tributária envolvendo todos os segmentos da sociedade, e não onerando, por vias adversas, o serviço público de energia elétrica, força motriz da economia nacional.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Parecer quanto à incidência do ITR sobre as áreas de reservatórios de usinas hidrelétricas*. São Paulo: 2001.
- CRETELLA JUNIOR, José. *Dicionário de Direito Administrativo*. 3^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DELOITTE Touche Tohmatsu. *Consulta sobre Ativo Permanente*. Belo Horizonte, setembro/1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Intributabilidade pelo IPTU e pelo ITR das vias férreas cedidas a empresas delegatárias de serviços públicos. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 42, p. 139-162, São Paulo, Ed. Oliveira Rocha, mar/1999.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 7ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil- Parte geral- Vol I*. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- ROLIM e Associados, Gaia, Silva. *Parecer quanto à Incidência do ITR sobre áreas alagadas*. Belo Horizonte, 2000.
- SILVA Filho, Alberico Alves da. *Análise dos capítulos V e VI do livro: Direito e Democracia entre facticidade e validade, de Habermas*. Internet, 1998.