



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.720002/2007-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.411 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAGNO MARTINS COELHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

ITR. ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE INTERESSE ECOLÓGICO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para que as áreas inseridas em parques ecológicos sejam isentas do ITR, é necessário que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que estejam sujeitas a restrições de uso superiores àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. O fato de o imóvel rural encontrar-se inserido em parque ecológico, por si só, não gera direito à isenção ora tratada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno ao Colegiado de Origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.411 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10140.720002/2007-52

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado, referente a Imposto Territorial Rural, exercício de 2003, em decorrência da glosa dos valores declarados a título de Área de Preservação Permanente e Área de Utilização Limitada, bem como pela subavaliação Valor da Terra Nua – VTN.

Do demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 10), consta que o Sujeito Passivo declarou Área Total do Imóvel de 45.582,0 ha, Área de Preservação Permanente – APP de 36.465,6 ha e Área de Reserva Legal – ARL de 9.116,4 ha, além de ter informado Valor da Terra Nua – VTN de R\$ 0,00.

Em virtude da não apresentação de laudo técnico elaborado por profissional competente e de Ato Declaratório Ambiental – ADA, as áreas declaradas como isentas (APP e ARL) foram glosadas pelo Fisco e atribuiu-se ao VTN o valor de R\$ 10.600.000,00, com base do Sistema de Preços de Terra - SIPT da Secretaria da Receita Federal.

De acordo com a decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º 04-14.097 (fls. 683/707), ainda na fase impugnatória o Contribuinte apresentou Laudo Técnico (fls. 285/455) onde se atribuiu ao imóvel o mesmo VTN considerado no lançamento (R\$ 10.600.000,00). Além disso, embora o Sujeito Passivo não tenha apresentado documentos hábeis a comprovar a extensão das áreas isentas de ITR, em pesquisa ao sistema da Receita Federal, efetuada pela instância julgadora de piso, foi localizado requerimento de ADA para a propriedade rural aqui referida (fl. 681), protocolizado em 27/08/1998, com indicação de APP e ARL de 24.001,9 ha e 9.116,4 ha, respectivamente.

Em virtude disso, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande – MS (DRJ/CGE) julgou o lançamento procedente em parte, afastando a tributação da APP e ARL informadas pelo Contribuinte no requerimento de ADA. Além disso, o VTN foi reduzido, tendo em vista o reconhecimento das áreas consideradas isentas de tributação. De tal decisão houve recurso de ofício.

O contribuinte também apresentou recurso voluntário contra a parte remanescente do lançamento (fls. 719/751), em que argumenta os que segue:

- cerceamento de defesa por ausência da prova pericial;
- nulidade por cerceamento de defesa em virtude da ausência de intimação do advogado que sempre representou o contribuinte;
- nulidade da Notificação de Lançamento, pois essa não teria sido acompanhada de qualquer informação ou elemento técnico que revelasse, com precisão, o porquê do valor apurado a título de ITR, a evidenciar falta de motivação adequada do ato administrativo;
- nulidade do lançamento por inobservância ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 8.847/1994 que, segundo consta da peça recursal, impõe que a base de cálculo do lançamento deve ser definida após a oitiva do Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com a Secretaria da Agricultura do Estado da situação do imóvel, algo que não foi observado;

- inconstitucionalidade da Lei nº 9.393/1996;
- foram apresentados, por cópias, inúmeros documentos que bem revelam a efetiva e inequívoca existência, na Fazenda Redenção, de considerável área de preservação permanente, além de considerável área de utilização limitada, ambas devendo ser abatidas da base de cálculo do ITR, na forma do art. 10 da Lei 9393/96;
- o assunto foi apurado pelo IBAMA, nos autos do processo administrativo 02014.003008/01-11, que visa confirmar a existência de áreas inaproveitáveis na Fazenda Redenção;
- a prova é segura, sendo composta de laudo, memorial, imagens de satélite, matrícula e mapa detalhado, documentos que não podem deixar de ser considerados, porque retratam a realidade do imóvel objeto da autuação;
- quanto ao ADA, pede-se seja considerado o que constou da sentença cuja cópia foi apresentada (processo 98.0063-1, 4º Vara Federal de Campo Grande-MS), expedida contra o Delegado da Receita Federal, reconhecendo a ilegalidade da sua exigência;
- comprovado que de fato e de direito existe na área objeto da autuação, área de preservação permanente e área de utilização limitada, é caso de corrigir o lançamento, para excluir tudo o que diz respeito a essas áreas que não podem compor a base de cálculo do ITR.
- nos autos do processo n.º 10108.000585/2001-11 (Acórdão DRJ/CGE n.º 04.418), a mesma matéria já foi abordada, sendo que ali foi bastante reduzido o valor da autuação;
- a 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes (documentos anexos) acolheu o recurso e concluiu nada ser devido pelo recorrente, quanto à mesma área rural, algo que precisa ser observado, tomando-se aquilo como jurisprudência, até porque foi a própria Receita Federal de Campo Grande, por seus agentes, que já julgou exatamente a mesma matéria;
- o IBAMA, de acordo com aquele acórdão, reconheceu a propriedade rural em questão como “Área de Declarado Interesse Ecológico”. Como constou do voto da Relatora (que levou ao provimento do outro recurso), a Lei 9393/96, modificada pela MP 2166/01, garante o direito do Recorrente;
- a propriedade rural em questão (Fazenda Redenção), como apontado no Laudo do IBAMA, vive em permanente inundação (item 11-2), sendo afirmado, mais adiante (item 111-3), que a maior parte da propriedade encontra-se alagada, com lamina de água de altura variável.
- como atesta documento expedido pelo IBAMA, como se pode cobrar valor tão elevado a título de ITR, se este imposto está incidindo ou sendo exigido em relação a uma área rural que não gera e que não pode mesmo gerar ou produzir nada, por estar em regime de inundação permanente ?
- a cobrança é de fato exagerada e descabida, seja pelo fato de a área estar em regime de inundação permanente ou então pelo fato de ter sido incorreta a desclassificação ou redefinição dos limites da área de Reserva Legal (excluindo-se desta as áreas de Preservação Permanente);

- quanto ao valor da terra nua, o mesmo está tecnicamente demonstrado no Laudo cuja cópia anteriormente foi encaminhada;
- o Fisco simplesmente indicou o dispositivo legal que determina a multa em percentual tão elevado, correto também será sustentar que o mesmo desconheceu e menosprezou a existência do princípio da não confiscatoriedade da multa fiscal, que é princípio jurídico extraível de norma constitucional (art. 150, IV, da CF/88);
- outro equívoco da notificação de lançamento reside na cobrança cumulada de atualização monetária, multa moratória e juros moratórios. Ocorre que este último também é indevido, dado que apenas um tipo de acréscimo deveria compor o suposto débito fiscal, ainda que fossem os juros que, por incidirem a cada período em atraso, trariam mais vantagens ao Fisco.

Em sessão plenária de 09/10/2019, foram julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2401-007.031 (fls. 808/816), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2003

RECURSO DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA

Verificada a comprovação das áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, a utilização do ADA como meio de prova para a aferição da verdade matéria deve ser acatada.

ITR. IMÓVEL DENTRO DOS LIMITES DO PARQUE ESTADUAL DO PANTANAL. LIMITAÇÃO À SUA UTILIZAÇÃO ECONÔMICA. PERDA DA POSSE

Comprovado nos autos que a área total do imóvel está dentro dos limites do Parque Estadual do Pantanal antes da data de ocorrência do fato gerador, do qual decorreu a perda da fruição/utilização e esvaziamento do conteúdo econômico inerente à exploração plena do direito de propriedade, devendo ser cancelado o lançamento.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 06/11/2019 (fl. 817) e, em 20/12/2019 (fl. 842), retornaram com Recurso Especial (fls. 818/823) objetivando rediscutir a matéria: **ITR – Glosa de Área Declarada – Área de Interesse Ecológico.**

Pelo despacho datado de 04/02/2020 (fls. 845/849), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Na sequência, transcreve-se ementa do acórdão 9202-003.269, apresentado como paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

ITR ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE INTERESSE ECOLÓGICO NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para que não se tribute pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR a área de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, deve ser comprovada a ampliação às restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e reserva legal, ou seja, restrições além do manejo sustentável.

Recurso especial negado.

Razões apresentadas pela Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que se segue:

- o acórdão recorrido, com fundamento apenas na informação de que o imóvel se encontra inserido em parque estadual reconhecido como área de interesse ecológico, decidiu exonerar o crédito tributário, por concluir pela impossibilidade de utilização econômica plena do citado imóvel.
- diverso foi o entendimento da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais que assim se manifesta: *”para que não se tribute pelo imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR a área de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, deve ser comprovada a ampliação às restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e reserva legal, ou seja, restrições além do manejo sustentável.”*
- a partir da leitura do acórdão recorrido e do acórdão paradigma, pode-se observar que houve divergência na interpretação da legislação que impõe, em se tratando de área de interesse ecológico, a comprovação da ampliação das restrições a utilização do imóvel. Não basta a existência de ato declarando a área como de interesse ecológico, sendo necessária, ainda, a demonstração da limitação de seu uso, sob pena de glosa dos valores declarados a esse título.
- no caso em tela, o acórdão recorrido apenas dispensou a exigência do ADA para comprovação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, para reconhecer a área como isenta, com fundamento na informação de que se trata de área de interesse ecológico, sem qualquer prova efetiva da limitação do uso.
- verifica-se claramente divergência na interpretação do artigo 10º, § 1º, inciso II, “b” da Lei nº 9.363/96.
- o colegiado acolheu o entendimento de que as áreas glosadas estariam inseridas no Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, enquadrando-se nas alíneas “b” e “c”, do inciso II, do § 1º, do art. 10, da Lei 9.393/96.
- ocorre, contudo, que o enquadramento como área de interesse ecológico demanda instrução probatória rigorosa: tenham ampliado as restrições de uso do imóvel e sejam declaradas em caráter específico.
- o artigo 10, § 1º, inciso II, “b”, da Lei n. 9.363/96 (letra “b” do parágrafo anterior”), expressamente determina que a exclusão da área tributável requer a existência de ato prolatado por órgão federal ou estadual competente, que amplie as restrições de uso previstas nas áreas de reserva legal e de preservação permanente.

- com base no exposto acima, duas são as exigências legais para que determinada área seja considerada de interesse ecológico e, conseqüentemente, excluída da área tributável para fins de ITR, quais sejam: (1) a existência de ato específico emitido por órgão federal ou estadual e (2) que o referido ato amplie as restrições de uso previstas nas áreas de reserva legal e de preservação permanente.
- considerando que a área em apreço não se subsume à exigência legal atinente à prova da ampliação das restrições, inexistente respaldo para a isenção pleiteada.

Por fim, requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, para reformar a decisão recorrida, restabelecendo-se a exigência tributária exonerada pelo colegiado *a quo*.

Contrarrazões do contribuinte

O contribuinte tomou ciência das decisões proferidas pelo CARF em 18/03/2020 (fls. 855) e, em 30/03/2020 (fl. 856), apresentou contrarrazões (fls. 858/875) com os argumentos expostos a seguir:

- o processo administrativo também é regido pelo princípio da busca da verdade material. Sendo assim e por razões de justiça e legalidade, não há que se levar adiante o objetivo da tributação pelo ITR.
- registrou o acórdão recorrido a existência de manifestação técnica do IBAMA/MS, da qual consta que o imóvel “está integralmente inserido no Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro desde o ano de 2000, data em que foi criado o referido Parque Estadual, reconhecido como “Área de Declarado Interesse Ecológico”.
- decorre disso a perda da fruição/utilização do imóvel rural, esvaziando seu conteúdo econômico.
- questiona como insistir na tributação da área de claríssimo interesse ecológico, estando o requerido impedido de usar, gozar e dispor do imóvel em questão.
- entende que, quando muito, acaso existente alguma dúvida real e objetiva, seria o caso de baixar o processo em diligência para complementação das apurações administrativas.
- solicita a observância da jurisprudência e que sejam mantidas as razões lançadas pelo recorrente ao longo da tramitação do processo e que seja desprovido o recurso.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9202-010.411 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10140.720002/2007-52

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

O processo trata de exigência de Imposto Territorial Rural (ITR) do exercício de 2003, relativo ao imóvel denominado “Fazenda Redenção”, localizado no Município de Corumbá/MS.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se à **Glosa de Área Declarada – Área de Interesse Ecológico**.

De acordo com o laudo técnico apresentado pelo Contribuinte (fls. 285/455), a propriedade rural que originou o lançamento possuiria Área de Reserva Legal – ARL de 9.694,7233 ha e Área de Preservação Permanente – APP de 21.946,9992 ha. Tais informações podem se extraídas do quadro de fl. 316, reproduzido a seguir:

8.2- DEMONSTRATIVO GRÁFICO (distribuição fitofisionômica)		
Distribuição	Área	
Reserva legal	9.694,7233	
Preservação permanente	ilhas	9.228,49301
	Baías	4.998,6534
	Drenos e Rios	3.349,41051
	Leito de Maior Sazonal	4.370,4423
Pastoreio temporário	10.086,0446	
Inaproveitável	6.745,8494	
Total	48.473,6165	
Observação: a área ocupada por benfeitoria insignificante, sendo inclusa na arca inaproveitável.		

A despeito disso, a DRJ/CGE, embora tenha verificado que o laudo apresentado sequer estava assinado pelo seu responsável técnico e que as informações sobre os preços de vendas de imóveis localizados no mesmo município, que balizaram o cálculo do VTN, não se fizeram acompanhar de comprovação das alienações referidas em tal documento, resolveu por acolher em parte as razões da peça impugnatória e, com base em requerimento de ADA do Sujeito Passivo, protocolado em data anterior ao fato gerador (fl. 681), localizado nos sistemas da Receita Federal, reconheceu-se APP de 24.001,9 ha (área superior à informada no laudo) e ARL de 9.116,4 ha. Confira-se trecho da decisão de piso a esse respeito:

50. Na fase impugnatoria o contribuinte apresentou Laudo Técnico às tis. 206/231, onde atribuiu ao imóvel o mesmo valor da terra nua que foi considerado no lançamento, ou seja, RS 10.600.000,00, apesar de o documento não estar assinado pelo profissional que o elaborou e também pelo fato de as informações sobre os preços de vendas de imóveis localizados no mesmo município estarem desacompanhadas de comprovação das respectivas alienações.

51. Em busca da verdade material, efetuamos pesquisa no sistema da Receita Federal, onde localizamos requerimento do Ato Declaratório Ambiental - ADA protocolizado

em 27/08/1998, para a propriedade rural, NIRF 1.081.020-0, com indicação das áreas de preservação permanente e reserva legal, nos valores de 24.001,9 ha e 9.116,4 ha, respectivamente, (fl. 344), devendo ser considerado como prova no sentido de afastar as referidas áreas da tributação do ITR.

52. Assim sendo, com base no citado documento, deve o cálculo do imposto ser alterado no sentido de adequar a exigência tributária a realidade dos fatos, conforme demonstrado a seguir:

53. Linha 02, área de preservação permanente de 0,0 ha para 24.001,9 ha; linha 03, área de utilização limitada/reserva legal de 0,0 ha para 9.116,4 ha; linha 04, área tributável de 45.582,0 ha para 12.463,7 ha; linha 06, área aproveitável de 45-582,0 ha para 12.463,7; linha 17, Valor da Terra Nua Tributável de RS 10.600.000,00 para RS 2.898.040,00; linha 19. item destinado ao imposto devido de RS 2.120.000,00 para R\$ 579.608,00; e diferença do imposto apurado de RS 2.119.990,00 para RS 579.598,00. (Grifou-se)

Não obstante, o Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, por entender que a área remanescente após o julgamento de primeira instância também não deveria ser tributada, eis que a propriedade rural em evidência está localizada em sua integralidade dentro do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro desde 2000, ano em que foi criado o referido parque. No entendimento da Turma Julgadora, o Recorrente estaria impedido de usar, gozar e dispor do imóvel, em razão da impossibilidade de sua utilização econômica plena e, por isso, não haveria que se falar em incidência de ITR.

Não obstante tais considerações os arts. 1º e 4º da Lei nº 9.393/1996, assim definem fato gerador e contribuintes do tributo:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil **ou** a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

[...]

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil **ou** o seu possuidor a qualquer título.

De se ressaltar que os dispositivos em referência estabelecem como fato gerador do ITR a propriedade, o domínio útil **ou** a posse de imóvel localizado fora da zona urbana. Do mesmo modo, ao fazer referência aos contribuintes do tributo, enquadra nessa condição o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil **ou** o seu possuidor a qualquer título.

Observe-se que a norma legal, ao se utilizar da conjunção alternativa “**ou**”, o faz para determinar que o fato gerador do tributo é qualquer um dos fatos jurídicos nela indicado (propriedade, o domínio útil **ou** a posse de imóvel rural). De igual forma, podem figurar no polo passivo da obrigação tributária tanto o proprietário de imóvel quanto o titular de seu domínio útil **ou** seu possuidor a qualquer título.

Ademais, essa apreensão, de que eventual restrição em relação ao domínio útil do imóvel rural afastaria a incidência do imposto, além não encontrar abrigo nas normas disciplinadoras do tributo, estão em absoluto descompasso com a doutrina e com a jurisprudência. Eventuais restrições à plena utilização econômica do imóvel rural somente dá ensejo à exclusão de determinada área da tributação pelo ITR nos limites estabelecidos pela legislação de regência (Lei nº 9.393/1996, art. 10, § 1º, II), isto é, o fato determinada área estar

inserida em parque estadual, por si só, não justifica sua supressão do cálculo Valor da Terra Nua – VTN, quando não atendidos os requisitos legalmente estabelecidos.

No caso do imóvel em foco, do total de 45.582 ha de área declarada, 33.118,3 ha já foram excluídos do cálculo do VTN desde a decisão de primeira instância administrativa, por terem sido reconhecidos como ARL e APP. Por certo, embora essas áreas, por sua natureza, ocasionem restrições ao uso da propriedade, sua exclusão do cálculo do Valor da Terra Nua decorre de determinação expressa de lei.

Ademais, em se tratando de norma atinente a exclusão de crédito tributário, o art. 111 do CTN determina que sua interpretação deve ser literal.

Há que se ressaltar que inexiste na legislação do ITR previsão para exclusão de área inserida em parque ecológico da sua base de apuração, ou seja, para que áreas com essa denominação possam ser expurgadas do cálculo do VTN é preciso que estejam devidamente enquadradas como área de interesse ecológico, conforme estabelecido na alínea “b” do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei nº 9.393/1996:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei nº 12.844, de 2013);
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei nº 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; (Incluído pela Lei nº 11.428, de 2006)
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Grifou-se)

No caso, reitere-se, o colegiado *a quo* entendeu por excluir a tributação sobre as áreas remanescentes após a decisão de primeira instância ao único argumento de a fazenda em questão estar localizada dentro do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro.

Como dito, não há como considerar, em caráter geral, todas as áreas comprovadamente localizadas dentro dos limites de áreas de proteção ambiental, parques federais, estaduais ou municipais como de interesse ecológico, para fins de exclusão do ITR.

Assim, ainda que reste comprovado nos autos que toda a área do imóvel em foco encontra-se dentro do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, conforme Manifestação Técnica n.º 040/2007/IBAMA/MS, juntada à folha 761, esse fato não é suficiente para considerá-la como de interesse ecológico, para fins de exclusão do cálculo do ITR. É que não é regra que imóveis localizados em áreas de proteção ambiental como parques criados pelo poder público estejam proibidos de serem utilizados para fins econômicos, eis que a legislação, usualmente, permite a exploração dessas áreas, desde que atendidas as regras estabelecidas em ato próprio.

Outrossim, de acordo com o art.10, § 1º, inciso II, alínea “b”, da lei n.º 9.393/1996, nas áreas admitidas como de interesse ecológico são ampliadas as restrições de uso previstas para as APP e ARL. Nesse sentido, para a exclusão do cálculo do ITR de áreas inseridas em parques federais, estaduais ou municipais é necessário que haja imposição de restrições de uso mais rigorosas do que aquelas fixadas para APP e ARL, isto é, sua supressão não se dá de forma generalizada, mas a partir do exame do ato instituidor da área ambiental e da análise das restrições imposta ao uso do espaço nela compreendido.

No caso específico do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, o Decreto Estadual/MS n.º 9.941/2000 (fls. 272/276), já no seu art. 1º, prevê a possibilidade de aproveitamento econômico na área ambiental, ao incluir entre as hipóteses de utilização o desenvolvimento de atividades voltadas à recreação e ao turismo. Além do que, referida norma não faz alusão direta a limitações ao uso das terras inseridas no parque, mas, de modo diverso, ao determinar a elaboração de plano de manejo pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente, indica a possibilidade de seu aproveitamento, inclusive para atividades diversas daquelas estabelecidas na própria norma. Senão vejamos

Art. 1º Fica criado o Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, com o objetivo de preservar amostras de ecossistemas do Pantanal, espécies da flora e fauna nele associados, a manutenção do regime hidrológico garantindo sua sazonalidade, a valorização do patrimônio paisagístico e cultural da região, objetivando sua utilização para fins de pesquisa científica, educação ambiental, recreação e turismo em contato com a natureza.

[...]

Art. 3º Compete à Secretaria de Estado de Meio Ambiente, por intermédio da Fundação Estadual de Meio Ambiente - Pantanal, a administração do Parque, bem como a manutenção da zona de amortecimento do mesmo.

Parágrafo Único. Fica estabelecido o prazo de 3 (três) anos para elaboração do Plano de Manejo do Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, a cargo da Secretaria de Estado do Meio Ambiente e da Fundação Estadual de Meio Ambiente - Pantanal.

De mais a mais, as informações constantes do laudo acostado aos autos pelo próprio Contribuinte, elaborado em data posterior à da criação Parque Estadual do Pantanal do

Rio Negro, dão conta de que a propriedade rural é regularmente utilizada para a criação extensiva de gado bovino, contando com estrutura física, equipamentos e funcionários contratados para o desenvolvimento dessa atividade.

Aqui não se olvida que a Fazenda Redenção esteja inserida em área de parque estadual e, do mesmo modo, que parte significativa de sua área encontre-se submetida a constantes alagamentos, devido às características naturais da região em que está localizada. Foi justamente por essas razões que mais de 72% (setenta e dois por cento) da propriedade foi considerada como ARL e APP e excluída do cálculo do Valor da Terra Nua para fins de tributação pelo ITR. Contudo, não se pode estender a isenção do imposto à área remanescente pelo exclusivo fato de o imóvel rural estar inserto no Parque Estadual do Pantanal do Rio Negro, notadamente porque os elementos de prova trazidos aos autos evidenciam que essa área restante não atende aos requisitos previstos no art. 10, § 1º, II, “b” da Lei nº 9.393/1996, para ser considerada como área de interesse ecológico.

No mesma linha de entendimento desenvolvido no presente voto, tem-se o Acórdão nº 9202-008.477, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, do qual extraímos os seguintes trechos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2005

(...)

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ÁREA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL (APA). ATO ESPECÍFICO DO PODER PÚBLICO. RESTRIÇÃO DE USO. NECESSIDADE.

As áreas inseridas em APA podem ser exploradas economicamente, desde que observadas as normas e restrições impostas pelo órgão ambiental. Assim, para efeito de exclusão do ITR, somente são aceitas como de interesse ecológico aquelas assim declaradas, em caráter específico, mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que amplie as restrições de uso já estabelecidas para as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

(...)

Nesse sentido, acompanho o entendimento esposado nos acórdãos de primeira e segunda instâncias, no sentido de que, para aceitação de Área de Interesse Ecológico, não basta a apresentação de laudo de vistoria do Instituto Estadual de Florestas (IEF), é necessário ato específico do Poder Público, ampliando as restrições de uso estabelecidas para Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal. **Tampouco se pode acatar a Área de Interesse Ecológico pleiteada, simplesmente por estar inserida nos limites da APA Fernão Dias.**

Assim, caberia à Contribuinte a comprovação da existência da referida Área de Interesse Ecológico, o que, repita-se, demanda ato específico da autoridade competente, estadual ou federal, conforme previsto no art. 10, § 1º, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.393, de 1996, a seguir transcrito:

(...)

Sobre a matéria, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou em diversos julgados, dentre os quais o Acórdão nº 9202-006.038, de 28/09/2017, cujas razões de decidir agrego ao presente voto:

Necessária assim, conforme o referido dispositivo legal em seu inciso II, "b", a declaração das referidas áreas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que amplie as restrições de uso previstas na alínea anterior, de forma a se poder excluir tais áreas da base de cálculo do ITR.

Destarte, declarações ou ofícios, tal como o de efl. 39, que se limitou a afirmar que o imóvel de denominação em questão se encontrava dentro de Parque Estadual, "(...)Inviabilizando dessa forma o imóvel para desenvolvimento de atividade produtiva", não supre tal requisito, uma vez note-se, ser esta característica também eventualmente observável no caso de áreas de Reserva Legal e APP, não podendo se depreender, do referido ato, a existência, legalmente exigida, de restrições de uso adicionais em relação àquelas outras duas espécies de áreas.

No mesmo sentido é a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme a seguir se colaciona.

Acórdão n.º **9202-003.270**, de 30/07/2014, de relatoria do Ilustre Conselheiro Gustavo Lian Haddad:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 2005

ITR ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/ÁREA DECLARADA DE INTERESSE ECOLÓGICO NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para que não se tribute pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR a área de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, deve ser comprovada a ampliação às restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e reserva legal, ou seja, restrições além do manejo sustentável.

Recurso especial negado.

Acórdão n.ºs **9202-004.576**, de 24/11/2016, e **9202-004.618**, de 25/11/2016, votos vencedores desta Conselheira, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 1995, 1996

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

Para que as Áreas de Interesse Ecológico para a proteção dos ecossistemas sejam isentas do ITR, é necessário que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que estejam sujeitas a restrições de uso superiores àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente. O fato de o imóvel rural encontrar-se inserido em zoneamento ecológico, por si só, não gera direito à isenção ora tratada.

Acórdãos n.ºs **9202-005.169**, de 26/01/2017, e **9202-006.038**, **9202-006.039** e **9202-006.040**, de 28/09/2017, votos do Ilustre Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, todos com a seguinte ementa:

ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

Para que as Áreas de Interesse Ecológico para a proteção dos ecossistemas sejam isentas do ITR, é necessário que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, e que estejam sujeitas a restrições de uso superiores

àquelas previstas para as áreas de Reserva Legal e de Preservação Permanente.
(Grifou-se)

Como se vê, o entendimento ora defendido encontra consonância com a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, de tal sorte que a decisão recorrida merece ser reformada.

Por fim, como a decisão recorrida deixou de examinar determinadas matérias referidas no recurso voluntário, entendo pela necessidade de retorno dos autos ao Colegiado Ordinário para que se manifeste sobre tais matérias, mormente porque o Contribuinte, em sede de contrarrazões, reitera as alegações suscitadas no decorrer do processo administrativo.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho