ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10183.722020/2010-78

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10183.722020/2010-78
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-006.038 – 2ª Turma**
Sessão de	28 de setembro de 2017
Matéria	ITR.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ANTONIO CARLOS PELEGRINA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

APP: ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO DENTRO DE PARQUE QUESTIONAMENTO: ATO ESPECÍFICO DO PODER PUBLICO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (Suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional por meio do qual questiona o entendimento do Colegiado *a quo* que se manifestou no sentido de que a área total do imóvel estaria isenta do Imposto Territorial Rural - ITR. Trata-se de ITR relativo ao exercício de 2005.

A decisão recorrida, acolhendo os argumentos de defesa e com base na prova juntada aos autos, concluiu que não incide o imposto sobre imóvel inteiramente localizado em área de preservação permanente transformada em parque estadual instituído por Decreto Estadual. O acórdão nº 2801-00.575, preferido pela 1ª Turma Especial da Segunda Seção recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR*
>
> *Exercício: 2005*
>
> *ITR. ÁREA DE INTERESSE ECOLÓGICO.*
>
> *Não incide o imposto sobre imóvel inteiramente localizado em área de preservação permanente transformada em Parque Estadual instituído por Decreto Estadual.*
>
> *Recurso Voluntário Provido.*
>
> O ilustre Relator assim se manifestou:
>
> *O litígio cinge-se à glosa procedida pela autoridade fiscal de 29.278,6 ha de área de preservação registrada na declaração em tela, que corresponde a integralidade do imóvel denominado "Fazenda Najá", localizado no município de Santa Cruz do Xingu/MT, com NIRF – Número do Imóvel na Receita Federal – 2.587.0386.*
>
> *Compulsando os autos verifica-se que de acordo com a Declaração da Secretaria de Estado do Meio Ambiente SEMA (Governo do Estado do Mato Groso(fl.142),o referido imóvel rural encontra-se inserido no Parque Estadual do Xingu criado pelo Decreto n° 3.585, de 07.12.2001, alterado pela Lei n. 8.054, de 29.12.2003.*
>
> ...

> *Portanto, em relação à referida área, está terminantemente proibido uso direto dos recursos naturais com desenvolvimento de atividade produtiva, ressalvando-se as atividades científicas devidamente autorizadas pela autoridade competente.*
>
> *Registre-se que os Parques (Nacional, Estadual ou Municipal), em conformidade com a Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que regulamentou o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição da República Federativa do Brasil e instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC, são Unidades de Proteção Integral, para as quais só é admitido o uso indireto (aquele que não envolve consumo, coleta, dano ou destruição dos recursos naturais) dos seus atributos naturais.*
>
> ...
>
> *Em que pese à referida área não ter sido ainda desapropriada, a partir da edição do Decreto n° 7.641/1980 (art. 7°), ela passou a ser controlada pelo poder público, de forma a não haver possibilidade de qualquer tipo de exploração, a não ser ambiental e, mesmo assim, com autorização prévia dos órgãos governamentais de controle do meio ambiente.*

Citando como paradigmas os acórdãos 302-36.278 e 302-36.783, a Fazenda Nacional defende que para reconhecimento da isenção de áreas citadas em decreto estadual como área de interesse ecológico, se faz essencial a apresentação de ADA tempestivo e ainda ato específico do Poder Público atestando ao contribuinte a abrangência e restrição imposta pela criação do Parque sobre suas áreas.

Por meio do despacho de fls 203/205 o recurso foi recebido apenas em relação a discussão sobre a necessidade de reconhecimento formal da área como de preservação permanente pelo IBAMA ou por órgão delegado através de convênio.

Intimado o contribuinte apresentou contrarrazões reiterando seus argumentos. Na parte que nos interessa:

> **1)** argui que a Área de Preservação Permanente - APP de 1,250.360 hectares e Área de Reserva Legal - ARL de 28,028,300 hectares que pertencem a propriedade localizada no Município de Santa Cruz do Xingu denominada FAZENDA NAJA, está totalmente inserida dentro do Parque Estadual do Xingu, criado pelo Decreto nº 3.585/2001 e alterado pela Lei nº 8.054/2003 ambos do estado de Mato Grosso, sendo uma unidade de conservação e de proteção integral que tem como objetivo básico de preservar a natureza, inviabilizando, dessa forma, o imóvel para desenvolvimento de atividade produtiva;
>
> **2)** reitera os documentos juntados com a impugnação tais como: a) declarações ao IBAMA no sentido de não existir exploração de atividade econômica, (fls. 24/30 e 33); b) ofício da Secretaria de Estado de Meio Ambiente atestanto que a totalidade da área está localizada dentro do Parque Estadual do Xingu (fls. 39)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme exposto no relatório, o objeto do recurso é a discussão acerca dos requisitos necessários para que o contribuinte tenha direito a exclusão de áreas classificadas como de preservação permanente por declaração de interesse ecológico, do cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, requisitos para aplicação da exoneração prevista no art. 10, §1º inciso II, 'b' da Lei nº 9.393/96, que até 1º de janeiro de 2013, possuía a seguinte redação:

> *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:*
>
> *(...)*
>
> *II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*
>
> *a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
>
> *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;*
>
> *(...)*

Sabe-se que o ITR, previsto no art. 153, VI da Constituição Federal e no art. 29 do CTN, é imposto de apuração anual que possui como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana de município, em 1º de janeiro de cada ano.

Analisando as característica da base de cálculo eleita pelo legislador conjuntamente com o teor do art. 10 da Lei nº 9.393/96 é possível concluir - fato que coaduna com a característica extrafiscal do ITR, que somente há interesse da União que sejam tributadas áreas tidas como produtivas/aproveitáveis, havendo ainda uma preocupação em se 'compensar' aqueles que um vez tolhidos do exercício pleno de sua propriedade sejam ainda mais onerados pela incidência de um tributo.

As áreas caracterizadas como de interesse ecológico, por expressa determinação legal são excluídas do cômputo do VTN – Valor da Terra Nua, montante utilizado para a obtenção da base de cálculo do ITR. Por essa razão, no entendimento desta Relatora, o inciso II acima citado ao conceituar "área tributável" não prevê uma isenção, ele nos traz na verdade uma hipótese de não-incidência do ITR.

E para fixar a abrangência dessa não incidência, assim como ocorre com as demais áreas citadas pela Lei nº 9393/96, para delimitar o conceito de área de interesse ecológico devemos fazer uma interpretação do citado dispositivo com o Código Florestal, que na época se tratava da Lei nº 4.771/65. Assim a propriedade, o domínio útil ou a posse dessas áreas não caracterize fato gerador do imposto é necessário que o imóvel rural preencha as condições impostas pela norma específica que define a característica desta área.

O Código Florestal ao conceituar de área de preservação permanente, inclui entre essas a chamada área de interesse ecológico, vejamos:

> *Art. 1° As florestas existentes no território nacional e as demais formas de vegetação, reconhecidas de utilidade às terras que revestem, são bens de interesse comum a todos os habitantes do País, exercendo-se os direitos de propriedade, com as limitações que a legislação em geral e especialmente esta Lei estabelecem.*
>
> *...*
>
> *§ 2º Para os efeitos deste Código, entende-se por:*
>
> *...*
>
> *II - área de preservação permanente: área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º desta Lei, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas;*
>
> *...*
>
> *Art. 3º Consideram-se, ainda, de preservação permanentes, quando assim declaradas por ato do Poder Público, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas:*
>
> *a) a atenuar a erosão das terras;*
>
> *b) a fixar as dunas;*
>
> *c) a formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias;*
>
> *d) a auxiliar a defesa do território nacional a critério das autoridades militares;*
>
> *e) a proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico;*
>
> *f) a asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção;*
>
> *g) a manter o ambiente necessário à vida das populações silvícolas;*
>
> *h) a assegurar condições de bem-estar público.*
>
> *§ 1° A supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras,*

> *planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social.*

Observando a redação do citado art. 3º, além das delimitações que vamos chamar de ecológicas, temos também um requisito formal para sua constituição, qual seja a necessidade de que tais áreas sejam assim definidas por Ato do Poder Público. Destacando que o próprio código florestal já deixa claro que essas áreas sofrerão mitigações no exercício pleno da propriedade pois, *a supressão total ou parcial de florestas de preservação permanente só será admitida com prévia autorização do Poder Executivo Federal, quando for necessária à execução de obras, planos, atividades ou projetos de utilidade pública ou interesse social*.

A Lei nº 9.393/96 ao regulamentar o ITR o fez partindo desta premissa para fixar que não estão sujeitas ao imposto as áreas 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 em relação às Áreas de Preservação Permanente, restrições essas já inerentes á criação da própria área por força do art. 3º do Código Florestal.

Percebemos, portanto, que ao contrário da argumentação do Recorrente não temos nas duas leis que tratam do tema qualquer exigência de ato específico direcionado a determinado proprietário por parte do Poder Público e ainda a necessidade de que ocorra a desapropriação prévia do bem, a exigência imposta pelo Legislador se restringe a exigir que o ente responsável, por ato próprio, crie e defina as limitações o exercício da propriedade da área por ele eleita como se interesse ecológico.

Portanto os requisitos para afastar a incidência do imposto são: existência de ato do Poder Público criando a área e comprovação de que o imóvel objeto do lançamento está ali localizado.

No presente caso os dois elementos foram cumpridos.

Conforme consta das fls. 40, o Decreto Estadual nº 3.585/2001 criou o Parque Estadual do Xingu e, entre outros pontos, impôs em seu art. 3º que, extrapolando as vedações impostas pela Código Florestal, que as terras e benfeitorias localizadas dentro dos limites descritos são de utilidade pública para fins de desapropriação. Consta também das fls. 42 a Lei Estadual nº 8.054/2003 que traz as mesmas vedações, e amplia a área do parque.

Para fins de comprovação da localização da área citamos o documento de fls. 39 emitido pela Secretaria Estadual de Meio Ambiente que, além de reiterar as limitações impostas pelos instrumentos normativos acima, atesta que a totalidade do imóvel em questão encontra-se nos limites do Parque Estadual do Xingu. Vale citar o teor da declaração:

> *Atendendo solicitação as Vossa Senhoria contida no documento com protocolo nº. 461258/07, que trata da confirmação da localização de um imóvel com área de 29.278,68 ha, denominado Fazenda Najá, no município de Santa Cruz do Xingu/MT.*
>
> ***De acordo com as Coordenadas da propriedade apresentada pelo requerente, temos a informar que a área está totalmente inserida no interior do Parque Estadual do Xingu, criada por Decreto nº 3565 de 07/12/2001 e alterado pela Lei N°.3054 de 29/12/2003, inviabilizando dessa forma o imóvel para desenvolvimento de atividade produtiva.***

> *Informamos ainda que de acordo com a base fundiária do Parque e as informações do interessado o imóvel denominado Fazenda Naja incide também sobre os títulos de Adolfo José do Nascimento, Antenor F Andrade, Alaor Rodrigues da Cunha / Luiz C. de Almeida, Antonio Sillar a Eablino do Vale, fonte Instituto de Terras da Mato Grosso - INTERMAT.*

Assim, cumpridos os requisitos apontados, não há como incluir na base de cálculo tributável pelo ITR imóvel que por determinação do Poder Público não pode ser utilizado pelo proprietário em sua plenitude.

Soma-se ao argumento acima o fato do art. 10, §1º inciso II, 'c' da Lei nº 9.393/96 excluir da tributação também área imprestável à exploração econômica, reforçando o caráter extrafiscal do imposto:

> *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:*
>
> *(...)*
>
> *II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*
>
> *a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
>
> *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, aqüícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;*
>
> *(...)*

Portanto, no entender desta relatora a área pertencente ao Contribuinte efetivamente enquadra-se como não tributável, seja por pertencer a parque ecológico devidamente criado pelo Poder Público, seja pela impossibilidade de exploração privada, nos termos do art. 10, §1º, da Lei nº 9.393/96, não havendo fundamento para o lançamento.

Assim, diante de todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Relatora, ouso discordar de seu posicionamento quanto aos requisitos aplicáveis para fins de exclusão das áreas de interesse ecológico da base de cálculo do ITR.

A propósito, estabelece art. 10, §1º inciso II, 'b' da Lei nº 9.393/96, com a redação à época do fato gerador em questão:

> *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:*
>
> *(...)*
>
> *II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:*
>
> *a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;*
>
> *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;*
>
> *(...)*

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 e-fl. 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.

Adicionalmente a propósito, adotam-se aqui também as razões de decidir de lavra da autoridade julgadora de 1ª. instância, *in verbis*:

> *"(...)*
>
> *Neste aspecto, como já visto, a interessada pretende sustentar seus argumentos nas legislações de criação do Parque Estadual*

do Xingu, por entender que pelo fato de seu imóvel estar localizado no perímetro dessa área seria de interesse ecológico com direito à isenção. Porém, este argumento, por si só, não é suficiente para comprovar a isenção, pois, se assim fosse, praticamente todos os imóveis situados nessa região seriam isentos, situação esta que não ocorre.

31. Neste item, na Notificação de Lançamento o Fisco explicou, detalhadamente, que enquanto não concluído o necessário processo de regularização fundiária, mediante a desapropriação das áreas declaradas de utilidade pública, admite-se a existência de terras particulares dentro dos limites do parque, portanto, tributáveis. Foi tratado, inclusive, do dispositivo legal que demonstra que o expropriado é contribuinte do ITR até a data da transferência do imóvel.

32. Assim, embora já bem explanado pelo Fisco, vejamos aqui a legislação que trata da matéria, Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que estatui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza – SNUC, especificamente na parte relativa aos Parques:

DAS CATEGORIAS DE UNIDADES DE CONSERVAÇÃO

Art. 7º As unidades de conservação integrantes do SNUC dividem-se em dois grupos, com características específicas:

I - Unidades de Proteção Integral

II - Unidades de Uso Sustentável.

§ 1º (...)

Art. 8º O grupo das Unidades de Proteção Integral é composto pelas seguintes categorias de unidade de conservação:

I – (...)

III - Parque Nacional

IV – (...)

Art. 11. O Parque Nacional tem como objetivo básico a preservação de ecossistemas naturais de grande relevância ecológica e beleza cênica, possibilitando a realização de pesquisas científicas e o desenvolvimento de atividades de educação e interpretação ambiental, de recreação em contato com a natureza e de turismo ecológico.

***§ 1o O Parque Nacional é de posse e domínio públicos, sendo que as áreas particulares incluídas em seus limites serão desapropriadas, de acordo com o que dispõe a lei**. (grifos não presentes no original).*

§ 2º (...)

> *33. Assim, a previsão legal define como Parque Nacional (aos quais se equiparam os Parques Estadual e Municipal) a área composta por imóveis públicos e esses já estão afastados da tributação por imunidade, como previsto na Constituição Federal. No caso, não há comprovação de que houve desapropriação do imóvel ora tratado para constituição de um Parque em data anterior a do fato gerador aqui tratado, para justificar reconhecimento da imunidade e afastar o interessado do pólo passivo da exigência tributária.*
>
> *34. O próprio impugnante explicou, com base na legislação de criação do Parque, que as terras e benfeitorias localizadas dentro de seus limites ficam declaradas de utilidade pública, para fins de desapropriação. Ou seja, serão desapropriadas, ainda.*
>
> *35. Vejamos os artigos 3o e 4o, do referido Decreto, que se repetem na Lei estadual:*
>
> *Art. 3º As terras e benfeitorias localizadas dentro dos limites descritos no artigo 1o deste Decreto ficam declaradas de utilidade pública, para fins de desapropriação.*
>
> *Art. 4º O Parque fica subordinado à Fundação Estadual do Meio Ambiente - FEMA que deverá tomar as medidas necessárias para sua efetiva implantação e controle.*
>
> *36. Desta forma, de acordo com § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 9.393/1996, há incidência do tributo em questão.*
>
> *(...)"*

Em linha com o excerto acima, também entendo aplicável ao caso de terras particulares ainda não desapropriadas em limites de parque o referido dispositivo, restando, assim, estabelecida a incidência, *verbis*:

> *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.*
>
> *§ 1º O ITR incide inclusive sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse.*

Finalmente, de se rechaçar a possibilidade de exclusão de qualquer montante na forma declarada pelo contribuinte, uma vez que: a) Quanto às áreas de preservação permanente (APP) declaradas, não foi apresentado laudo técnico eficazmente elaborado por profissional habilitado, acompanhado de ART, atestando a sua existência (materialidade) e b) Quanto ás áreas de Reserva Legal/Utilização Limitada, descumprido o requisito, entendido como essencial pela maioria deste Colegiado, de sua averbação na matrícula do imóvel junto ao Registro de Imóveis competente.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a glosa perpretada pela autoridade lançadora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior