



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10845.720405/2010-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.772 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente DOCAS INVESTIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7º, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Ainda que o contribuinte não tenha sido sujeito passivo da ação fiscal, se envolvido, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE FLORESTA NATIVA. PARQUE NACIONAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO.

Não há nos autos comprovação de que o imóvel se situa no Parque Estadual da Serra do Mar ou em seu entorno. Inclusive, a fim de comprovar a existência das áreas de preservação permanente e áreas cobertas por floresta nativa, deveria o contribuinte ter apresentado Laudo Técnico, elaborado por profissional habilitado, que demonstrasse a existência efetiva de tais áreas.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

ITR. VTN. NÃO COMPROVAÇÃO.

Constatada - pelo Fisco - a flagrante subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, a este cabe a apresentação de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT com fundamentação e grau de precisão II, com anotação de responsabilidade técnica - ART registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 446 e ss).

Pois bem. Contra a interessada supra foi lavrada a Notificação de Lançamento e respectivos demonstrativos de fls. 01 a 06, por meio do qual se exigiu o pagamento do ITR do Exercício 2006, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 2.334.273,33, relativo ao imóvel rural denominado "Fazenda Pelais e Itatinga", com área de 4.001,2 ha, NIRF 1.543.137-1, localizado no município de Santos/SP.

Constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal a citação da fundamentação legal que amparou o lançamento e as seguintes informações, em suma: que, após regularmente intimada, a contribuinte não comprovou a área de preservação permanente declarada, uma vez que alega que a área em análise encontra-se aproximadamente 95% abrangida pelo Parque Estadual da Serra do Mar, criado pelo Decreto nº 10.251 de 30/08/1977, modificado pelo Decreto nº 13.313 de 06/03/1979 e que os aproximadamente 5% restantes da área restam inaproveitáveis. E que sobre a área do imóvel tramita uma Ação Desapropriação, perante a Primeira Vara da Fazenda Pública de Santos/SP, o que não implica a isenção da mesma do ITR, haja vista que o imóvel se reveste de características de propriedade particular, sujeita ao lançamento do imposto, não podendo a interessada solicitar uma exclusão tributária alegando característica de áreas públicas; só há direitos de exclusão de áreas não tributáveis somente

aquelas previstas no Código Florestal, na Lei n.º 9.985/2000, consubstanciadas na Lei n.º 9.393/96 e no Decreto n.º 4.382/2002. Além disso, não foram apresentados ADA, Laudo Técnico e Certidão do órgão público competente, documentos que comprovariam a existência da área não tributável declarada.

Cientificada do lançamento, por via postal, em 03/12/2010, conforme fl. 182, a interessada apresentou a impugnação de fls. 184 a 190, em 23/12/2010, alegando, em síntese, que:

- (a) Foi comprovado que as áreas pertencentes ao imóvel estão recobertas em sua totalidade de matas naturais do Parque Estadual da Serra do Mar, criado pelo Decreto 10.251/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313, de 06 de março de 1979, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna e a flora, sendo que as áreas restantes, aproximadamente 5% do imóvel, são consideradas áreas inaproveitáveis;
- (b) A área abrangida pelo Parque foi declarada de utilidade pública, para fins de desapropriação, em conformidade com o disposto no art. 6º do Decreto Estadual n.º 10.251/1977, o que impede a utilização da mesma;
- (c) Através da avaliação feita pelo perito judicial do Tribunal de Justiça de São Paulo, ficou comprovado que VTN/ha do imóvel é de R\$ 715,00, sendo adotado o método comparativo de dados do mercado para o cálculo do VTN, mais próximo da realidade, não configurando como valor de mercado para a venda, em decorrência do tombamento da área;
- (d) O lançamento se mostra em desacordo com os julgados do STJ ao exigir a apresentação de ADA ao Ibama para a isenção das áreas de preservação permanente e reserva legal, uma vez que a jurisprudência indica a desnecessidade do ADA, corroborando o entendimento de que a administração tributária não pode instituir obrigações acessórias sem que haja pertinência objetiva entre ela e a obrigação principal;
- (e) Não há pertinência entre o cumprimento da obrigação tributária principal, no que se refere à apuração e o pagamento do imposto, no que diz respeito à exclusão das áreas ambientais e a exigência do Ato Declaratório Ambiental - ADA, uma vez que a instituição dessas áreas especiais não é atribuição do Ibama;
- (f) A alíquota correta a ser utilizada é de 0,30%, não sendo aceita a de 8,60%, considerando o tamanho da área e o grau de utilização, nos termos da Lei n.º 9.393/96;
- (g) Por último, requer cancelamento da diferença do ITR apurado no exercício de 2006.
- (h) Instruíram a impugnação os documentos de fls. 197 a 402.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 04-27.037 (fls. 446 e ss), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

Área de Preservação Permanente - APP em Área de Proteção Ambiental - APA.

São consideradas áreas de preservação permanente, além das previstas no art. 2º da lei n.º 4.771/1965, as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas a, entre outros, proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico e asilar exemplares da fauna ou flora ameaçados de extinção, conforme disposto nas alíneas "e" e "t" da Lei n.º 9.393/1996, quando assim declaradas pelo Poder Público em caráter específico para determinada área da propriedade e desde que cumpridas as demais exigências legais.

Valor da Terra Nua - VTN.

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação, somente, se na contestação forem oferecidos elementos de convicção, como solicitados na intimação para tal, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Aplicabilidade da Multa de Ofício e Taxa Selic.

São cabíveis as cobranças da multa de ofício, por falta de recolhimento do tributo, apurada em procedimento de fiscalização, e de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (fl. 541 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, tecendo comentários sobre o acórdão recorrido e, ao final, requerendo a juntada de documentos anexos.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Em sessão realizada no dia 04 de fevereiro de 2020, os membros do colegiado, por meio da **Resolução n.º 2401-000.768** (e-fls. 564 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] **2.1. Da necessidade de conversão do julgamento em diligência.**

O recorrente insiste em sua tese de defesa, afirmando que as áreas rurais objeto do presente processo estariam recobertas, em sua totalidade, de matas naturais, sendo que foram abrangidas em aproximadamente 95% de sua área pelo Parque Estadual da Serra do Mar, criado pelo Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313, de 06/03/1979, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna, à flora, às “belezas naturais, bem como sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos” (artigo 1º do Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977).

Afirma, ainda, que o restante de 5%, aproximadamente, da área de propriedade, restaria inaproveitável, por estar encravado na área correspondente a 95% e em razão da ausência de acesso, em razão da limitação imposta pelos Decretos mencionados.

Alega, ainda, que o Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313, de 06/03/1979, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna, à flora, às belezas naturais, bem como sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos, impede toda e qualquer utilização das áreas pelo recorrente.

Prosseguindo na argumentação, afirma, também, que se as áreas não podem ser utilizadas, além da isenção do ITR discutida neste Recurso, se não reconhecida, o que se diz apenas para argumentar, o valor da terra nua deve ser o constante do laudo de avaliação da área pelo perito judicial - Dr. Saul Biazon, indicado pelo Desembargador - Relator da Ação de Desapropriação, de modo que está desprovido de qualquer valor legal, vez que o valor fixado no laudo foi homologado pelo acórdão proferido pela 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sendo Relator o Desembargador Jacobina Rabello.

E, ainda, afirma que, caso seja desconsiderada a isenção do ITR, o que realmente não se espera, é preciso observar que a alíquota imposta na decisão Recorrida afronta o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal que impede a utilização de tributo com efeito de confisco.

Pois bem. Inicialmente, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falcendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Dessa forma, não cabe a este Colegiado se manifestar sobre a inconstitucionalidade da alíquota aplicada, em razão de inobservância ao inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal que impede a utilização de tributo com efeito de confisco.

Prosseguindo na análise, cabe destacar, ainda, que conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 06), o litígio instaurado diz respeito à Área de Preservação Permanente, tendo o contribuinte declarado a área de 3.841,2 ha e a fiscalização glosado a totalidade da referida área. Essa diferença ocasionou a alteração da área tributável, bem como a área aproveitável, impactando, ainda, o Grau de Utilização do Imóvel, bem como o Valor da Terra Nua Tributável, a alíquota aplicável e o Imposto Devido.

Superada essa questão, de início, pontuo que não há que se confundir as Unidades de Conservação com as Áreas de Preservação Permanente, por possuírem definições distintas, apesar de objetivos convergentes que é a proteção, pelo Poder Público, dos bens ambientais.

A Área de Preservação Permanente, nos termos do artigo 1º, § 2º, II, do antigo Código Florestal (Lei nº 4771/65), vigente à época do fato gerador, consiste na área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º do mesmo diploma legal, 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. É ver os referidos dispositivos legais:

Art. 1º 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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será: (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros; (Incluído pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45°, equivalente a 100% na linha de maior declive;

f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;

g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais; (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação. (Redação dada pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

i) nas áreas metropolitanas definidas em lei. (Incluído pela Lei n.º 6.535, de 1978) (Vide Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo. (Incluído pela Lei n.º 7.803 de 18.7.1989)

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.

§ 1º 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.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Resumidamente, parte das Áreas de Preservação Permanente já se encontra definida em lei, compreendendo as florestas e demais formas de vegetação natural de acordo com a localidade em que se situam, nos termos em que dispõe o art. 2º, da Lei n.º 4.771/65.

No Código Florestal vigente à época, havia a previsão de outras Áreas de Preservação Permanente e que poderiam ser declaradas pelo Poder Público, compreendendo as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas (art. 3º, da Lei n.º 4771/65): 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.

O Atual Código Florestal (Lei n.º 12.651/2012), considera como Área de Preservação Permanente, a área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas (art. 3º, II, da Lei n.º 12.651/2012).

Os parâmetros para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente, em zonas rurais ou urbanas, encontram-se definidos no art. 4º, da Lei n.º 12.651/2012, sendo que, em alguns casos, são semelhantes ao previsto no antigo Código Florestal.

E, ainda, o Novo Código Florestal, em seu artigo 6º, traz a previsão de que se consideram como Área de Preservação Permanente, quando declaradas de interesse social por ato do Chefe do Poder Executivo, as áreas cobertas com florestas ou outras formas de vegetação destinadas a uma ou mais das seguintes finalidades: I - conter a erosão do solo e mitigar riscos de enchentes e deslizamentos de terra e de rocha; II - proteger as restingas ou veredas; III - proteger várzeas; IV - abrigar exemplares da fauna ou da flora ameaçados de extinção; V - proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico, cultural ou histórico; VI - formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias; VII - assegurar condições de bem-estar público; VIII - auxiliar a defesa do território nacional, a critério das autoridades militares; IX - proteger áreas úmidas, especialmente as de importância internacional.

As Unidades de Conservação, por sua vez, compreendem o espaço territorial e seus recursos ambientais, incluindo as águas jurisdicionais, com características naturais relevantes, legalmente instituído pelo Poder Público, com objetivos de conservação e limites definidos, sob regime especial de administração, ao qual se aplicam garantias adequadas de proteção (art. 2º, I, da Lei n.º 9.985/2000).

As Unidades de Conservação se dividem em dois grupos, a saber:

(1) Unidades de Proteção Integral, composta pelas seguintes categorias de unidade de conservação: I - Estação Ecológica; II - Reserva Biológica; **III - Parque Nacional**; IV - Monumento Natural; V - Refúgio de Vida Silvestre (art. 8º, da Lei n.º 9.985/2000).

(2) Unidades de Uso Sustentável, composta pelas seguintes categorias de unidade de conservação: I - Área de Proteção Ambiental; II - Área de Relevante Interesse Ecológico; III - Floresta Nacional; IV - Reserva Extrativista; V - Reserva de Fauna; VI - Reserva de Desenvolvimento Sustentável; e VII - Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Os Parques Nacionais estão previstos na Lei n.º 9.985/2000 que regulamenta o art. 225 da CF/88 e institui o “Sistema Nacional das Unidades de Conservação da Natureza” e pertencem ao Grupo das Unidades de Conservação de Proteção Integral e estão sujeitos

a um regime especial de proteção em virtude de sua grande relevância ecológica e beleza cênica. É de se ver os seguintes dispositivos da Lei n.º 9.985/2000:

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

(...)

III – Parque Nacional;

(...)

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.

§ 2º A visitação pública está sujeita às normas e restrições estabelecidas no Plano de Manejo da unidade, às normas estabelecidas pelo órgão responsável por sua administração, e àquelas previstas em regulamento.

§ 3º A pesquisa científica depende de autorização prévia do órgão responsável pela administração da unidade e está sujeita às condições e restrições por este estabelecidas, bem como àquelas previstas em regulamento.

§ 4º As unidades dessa categoria, quando criadas pelo Estado ou Município, serão denominadas, respectivamente, Parque Estadual e Parque Natural Municipal.

Segundo consta no Decreto n.º 84.017/79 (art. 1º), que aprova o Regulamento dos Parques Nacionais Brasileiros, consideram-se Parques Nacionais, as áreas geográficas extensas e delimitadas, **dotadas de atributos naturais excepcionais, objeto de preservação permanente**, submetidas à condição de inalienabilidade e indisponibilidade no seu todo.

E, ainda, o diploma legal dispõe que os Parques Nacionais se destinam a fins científicos, culturais, educativos e recreativos e são criados e administrados pelo Governo Federal, constituindo bens da União destinados ao uso comum do povo, cabendo às autoridades, motivadas pelas razões de sua criação, preservá-los e mantê-los intocáveis (§ 2º, do art. 1º, do Decreto n.º 84.017/79).

O mesmo diploma legal também ressalta que o objetivo principal dos Parques Nacionais reside na preservação dos ecossistemas naturais englobados contra quaisquer alterações que os desvirtuem (§ 3º, do artigo 1º, do Decreto n.º 84.017/79).

Não há que se classificar, pois, os Parques Nacionais como Área de Relevante Interesse Ecológico, Unidade de Conservação inserida no Grupo das Unidades de Uso Sustentável (art. 14, II, c/c art. 16, da Lei n.º 9.985/2000). Trata-se, em verdade, de Unidade de Conservação inserida no Grupo das Unidades de Proteção Integral (art. 8º, III, c/c art. 11, da Lei n.º 9.985/2000).

Idêntico raciocínio é aplicável aos **Parques Estaduais**, cuja competência, obviamente, fica por conta dos Estados. E, no tocante ao Parque Estadual da Serra do Mar, cabe ressaltar que essa área de proteção foi criada há mais de 40 anos, pelo Decreto Estadual n.º 10.251 de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313 de 06/03/1979, e possui a finalidade de assegurar integral proteção à flora, à fauna, às belezas naturais, bem como para garantir sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos (c.f. artigo 1º do Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977).

Constava e ainda persiste, no art. 6º, do Decreto Estadual n.º 10.251 de 30/08/1977, a previsão de declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação, das terras do domínio particular abrangidas pelo Parque, conforme *in verbis*:

Artigo 6º - Ficam declaradas de utilidade pública, para fins de desapropriação, por via amigável ou judicial, as terras do domínio particular abrangidas pelo Parque ora criado.

Feita a digressão de todo o arcabouço legal acima, entendo que o Parque Estadual da Serra do Mar, enquadra-se como Área de Preservação Permanente, por ser destinada a proteger sítio de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico, nos termos do art. 3º, alínea “c”, da Lei n.º 4.771/65.

Ademais, como destacado, o próprio Regulamento dos Parques Nacionais Brasileiros, considera os Parques Nacionais, como as áreas geográficas extensas e delimitadas, **dotadas de atributos naturais excepcionais, objeto de preservação permanente**, submetidas à condição de inalienabilidade e indisponibilidade no seu todo.

Nessa senda, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR¹, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. A título de exemplo, oportuno mencionar o seguinte precedente, já transitado em julgado, e que está em consonância com a matéria aqui apreciada:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. PARQUE NACIONAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Tratando-se de área inteiramente localizada dentro do Parque, Nacional de Aparados da Serra, criado em 1951, e declarado de utilidade pública para fins de desapropriação, não é cabível a exigência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de isenção de ITR.

(TRF-4 - AC: 3359 RS 2005.71.07.003359-8, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 15/12/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 12/01/2011)

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Não obstante as elucidações de direito pertinentes ao caso, entendo que uma questão de suma importância impede o avanço do julgamento do presente processo. Isso porque, restam dúvidas se a propriedade do recorrente se encontra, de fato, inserida dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar.

É por esse motivo que entendo por converter o julgamento do presente processo, em diligência, a fim de que o Instituto Florestal da Secretaria de Infraestrutura e Meio

¹ É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

Ambiente do Estado de São Paulo, esclareça os seguintes pontos: (1) A Fazenda Pelais e Itatinga, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, de propriedade à época, ano-calendário de 2006, Docas Investimentos S/A, com área total do imóvel de 4.001,2 ha, encontra-se inserida dentro do Parque Estadual da Serra do Mar? (2) Se encontrando, qual seria a área dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar? (3) Quais as limitações impostas pela legislação aplicável para a área da Fazenda Pelais e Itatinga, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, que, porventura, encontra-se inserida dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar, referente ao ano-calendário de 2006? (4) No ano-calendário de 2006, era possível a exploração econômica de propriedade situada dentro do Parque Estadual da Serra do Mar?

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de que o Instituto Florestal da Secretaria de Infraestrutura e Meio Ambiente do Estado de São Paulo, órgão que administra o Parque Estadual da Serra do Mar, esclareça os seguintes pontos:

(1) A Fazenda Pelais e Itatinga, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, de propriedade à época, ano-calendário de 2006, Docas Investimentos S/A, com área total do imóvel de 4.001,2 ha, encontra-se inserida dentro do Parque Estadual da Serra do Mar?

(2) Se encontrando, qual seria a área dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar?

(3) Quais as limitações impostas pela legislação aplicável para a área da Fazenda Pelais e Itatinga, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, que, porventura, encontra-se inserida dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar, referente ao ano-calendário de 2006?

(4) No ano-calendário de 2006, era possível a exploração econômica de propriedade situada dentro do Parque Estadual da Serra do Mar?

Em seguida, o contribuinte deverá ser intimado do resultado da presente diligência para, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, apresentar, caso queira, sua manifestação.

O presente processo foi julgado na sistemática de repetitivo, tendo sido considerado como paradigma dos demais relacionados ao mesmo contribuinte (Processo n.º 10845.720175/2008-14; Processo n.º 10845.720736/2009-66).

Em atendimento ao determinado na Resolução, foram juntados aos autos os documentos de fls. 580 e ss.

Regularmente intimado acerca dos documentos juntados, conforme consta nos autos do Processo n.º 10845.720736/2009-66, vinculado ao presente processo, o sujeito passivo não apresentou sua manifestação.

Em seguida, os autos retornaram para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

O recorrente insiste em sua tese de defesa, afirmando que as áreas rurais objeto do presente processo estariam recobertas, em sua totalidade, de matas naturais, sendo que foram abrangidas em aproximadamente 95% de sua área pelo Parque Estadual da Serra do Mar, criado pelo Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313, de 06/03/1979, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna, à flora, às “belezas naturais, bem como sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos” (artigo 1º do Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977).

Afirma, ainda, que o restante de 5%, aproximadamente, da área de propriedade, restaria inaproveitável, por estar encravado na área correspondente a 95% e em razão da ausência de acesso, em razão da limitação imposta pelos Decretos mencionados.

Alega, ainda, que o Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313, de 06/03/1979, com a finalidade de assegurar integral proteção à fauna, à flora, às belezas naturais, bem como sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos, impede toda e qualquer utilização das áreas pelo recorrente.

Prosseguindo na argumentação, afirma, também, que se as áreas não podem ser utilizadas, além da isenção do ITR discutida neste Recurso, se não reconhecida, o que se diz apenas para argumentar, o valor da terra nua deve ser o constante do laudo de avaliação da área pelo perito judicial - Dr. Saul Biazon, indicado pelo Desembargador - Relator da Ação de Desapropriação, de modo que está desprovido de qualquer valor legal, vez que o valor fixado no laudo foi homologado pelo acórdão proferido pela 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de justiça do Estado de São Paulo, sendo Relator o Desembargador Jacobina Rabello.

E, ainda, afirma que, caso seja desconsiderada a isenção do ITR, o que realmente não se espera, é preciso observar que a alíquota imposta na decisão Recorrida afronta o inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal que impede a utilização de tributo com efeito de confisco.

Pois bem. Inicialmente, oportuno observar que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Dessa forma, não cabe a este Colegiado se manifestar sobre a inconstitucionalidade da alíquota aplicada, em razão de inobservância ao inciso IV, do artigo 150, da Constituição Federal que impede a utilização de tributo com efeito de confisco.

Prosseguindo na análise, cabe destacar, ainda, que conforme consta no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido (fl. 06), o litígio instaurado diz respeito à Área

de Preservação Permanente, tendo o contribuinte declarado a área de 3.841,2 ha e a fiscalização glosado a totalidade da referida área. Essa diferença ocasionou a alteração da área tributável, bem como a área aproveitável, impactando, ainda, o Grau de Utilização do Imóvel, bem como o Valor da Terra Nua Tributável, a alíquota aplicável e o Imposto Devido.

Superada essa questão, de início, pontuo que não há que se confundir as Unidades de Conservação com as Áreas de Preservação Permanente, por possuíram definições distintas, apesar de objetivos convergentes que é a proteção, pelo Poder Público, dos bens ambientais.

A Área de Preservação Permanente, nos termos do artigo 1º, § 2º, II, do antigo Código Florestal (Lei nº 4771/65), vigente à época do fato gerador, consiste na área protegida nos termos dos arts. 2º e 3º do mesmo diploma legal, 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. É ver os referidos dispositivos legais:

Art. 1º 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; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

Art. 2º Consideram-se de preservação permanente, pelo só efeito desta Lei, as florestas e demais formas de vegetação natural situadas:

a) ao longo dos rios ou de qualquer curso d'água desde o seu nível mais alto em faixa marginal cuja largura mínima será: (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

1 - de 30 (trinta) metros para os cursos d'água de menos de 10 (dez) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

2 - de 50 (cinquenta) metros para os cursos d'água que tenham de 10 (dez) a 50 (cinquenta) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

3 - de 100 (cem) metros para os cursos d'água que tenham de 50 (cinquenta) a 200 (duzentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

4 - de 200 (duzentos) metros para os cursos d'água que tenham de 200 (duzentos) a 600 (seiscentos) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

5 - de 500 (quinhentos) metros para os cursos d'água que tenham largura superior a 600 (seiscentos) metros; (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

b) ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d'água naturais ou artificiais;

c) nas nascentes, ainda que intermitentes e nos chamados "olhos d'água", qualquer que seja a sua situação topográfica, num raio mínimo de 50 (cinquenta) metros de largura; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

d) no topo de morros, montes, montanhas e serras;

e) nas encostas ou partes destas, com declividade superior a 45º, equivalente a 100% na linha de maior declive;

- f) nas restingas, como fixadoras de dunas ou estabilizadoras de mangues;
- g) nas bordas dos tabuleiros ou chapadas, a partir da linha de ruptura do relevo, em faixa nunca inferior a 100 (cem) metros em projeções horizontais; (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)
- h) em altitude superior a 1.800 (mil e oitocentos) metros, qualquer que seja a vegetação. (Redação dada pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)
- i) nas áreas metropolitanas definidas em lei. (Incluído pela Lei nº 6.535, de 1978) (Vide Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

Parágrafo único. No caso de áreas urbanas, assim entendidas as compreendidas nos perímetros urbanos definidos por lei municipal, e nas regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, em todo o território abrangido, observar-se-á o disposto nos respectivos planos diretores e leis de uso do solo, respeitados os princípios e limites a que se refere este artigo. (Incluído pela Lei nº 7.803 de 18.7.1989)

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.

§ 1º 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.

§ 2º As florestas que integram o Patrimônio Indígena ficam sujeitas ao regime de preservação permanente (letra g) pelo só efeito desta Lei.

Resumidamente, parte das Áreas de Preservação Permanente já se encontra definida em lei, compreendendo as florestas e demais formas de vegetação natural de acordo com a localidade em que se situam, nos termos em que dispõe o art. 2º, da Lei nº 4.771/65.

No Código Florestal vigente à época, havia a previsão de outras Áreas de Preservação Permanente e que poderiam ser declaradas pelo Poder Público, compreendendo as florestas e demais formas de vegetação natural destinadas (art. 3º, da Lei nº 4771/65): 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.

O Atual Código Florestal (Lei nº 12.651/2012), considera como Área de Preservação Permanente, a área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas (art. 3º, II, da Lei nº 12.651/2012).

Os parâmetros para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente, em zonas rurais ou urbanas, encontram-se definidos no art. 4º, da Lei n.º 12.651/2012, sendo que, em alguns casos, são semelhantes ao previsto no antigo Código Florestal.

E, ainda, o Novo Código Florestal, em seu artigo 6º, traz a previsão de que se consideram como Área de Preservação Permanente, quando declaradas de interesse social por ato do Chefe do Poder Executivo, as áreas cobertas com florestas ou outras formas de vegetação destinadas a uma ou mais das seguintes finalidades: I - conter a erosão do solo e mitigar riscos de enchentes e deslizamentos de terra e de rocha; II - proteger as restingas ou veredas; III - proteger várzeas; IV - abrigar exemplares da fauna ou da flora ameaçados de extinção; V - proteger sítios de excepcional beleza ou de valor científico, cultural ou histórico; VI - formar faixas de proteção ao longo de rodovias e ferrovias; VII - assegurar condições de bem-estar público; VIII - auxiliar a defesa do território nacional, a critério das autoridades militares; IX - proteger áreas úmidas, especialmente as de importância internacional.

As Unidades de Conservação, por sua vez, compreendem o espaço territorial e seus recursos ambientais, incluindo as águas jurisdicionais, com características naturais relevantes, legalmente instituído pelo Poder Público, com objetivos de conservação e limites definidos, sob regime especial de administração, ao qual se aplicam garantias adequadas de proteção (art. 2º, I, da Lei n.º 9.985/2000).

As Unidades de Conservação se dividem em dois grupos, a saber:

(1) Unidades de Proteção Integral, composta pelas seguintes categorias de unidade de conservação: I - Estação Ecológica; II - Reserva Biológica; **III - Parque Nacional**; IV - Monumento Natural; V - Refúgio de Vida Silvestre (art. 8º, da Lei n.º 9.985/2000).

(2) Unidades de Uso Sustentável, composta pelas seguintes categorias de unidade de conservação: I - Área de Proteção Ambiental; II - Área de Relevante Interesse Ecológico; III - Floresta Nacional; IV - Reserva Extrativista; V - Reserva de Fauna; VI - Reserva de Desenvolvimento Sustentável; e VII - Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Os Parques Nacionais estão previstos na Lei n.º 9.985/2000 que regulamenta o art. 225 da CF/88 e institui o “Sistema Nacional das Unidades de Conservação da Natureza” e pertencem ao Grupo das Unidades de Conservação de Proteção Integral e estão sujeitos a um regime especial de proteção em virtude de sua grande relevância ecológica e beleza cênica. É de se ver os seguintes dispositivos da Lei n.º 9.985/2000:

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

(...)

III – Parque Nacional;

(...)

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.

§ 2º A visitação pública está sujeita às normas e restrições estabelecidas no Plano de Manejo da unidade, às normas estabelecidas pelo órgão responsável por sua administração, e àquelas previstas em regulamento.

§ 3o A pesquisa científica depende de autorização prévia do órgão responsável pela administração da unidade e está sujeita às condições e restrições por este estabelecidas, bem como àquelas previstas em regulamento.

§ 4o As unidades dessa categoria, quando criadas pelo Estado ou Município, serão denominadas, respectivamente, Parque Estadual e Parque Natural Municipal.

Segundo consta no Decreto n.º 84.017/79 (art. 1º), que aprova o Regulamento dos Parques Nacionais Brasileiros, consideram-se Parques Nacionais, as áreas geográficas extensas e delimitadas, **dotadas de atributos naturais excepcionais, objeto de preservação permanente**, submetidas à condição de inalienabilidade e indisponibilidade no seu todo.

E, ainda, o diploma legal dispõe que os Parques Nacionais se destinam a fins científicos, culturais, educativos e recreativos e são criados e administrados pelo Governo Federal, constituindo bens da União destinados ao uso comum do povo, cabendo às autoridades, motivadas pelas razões de sua criação, preservá-los e mantê-los intocáveis (§ 2º, do art. 1º, do Decreto n.º 84.017/79).

O mesmo diploma legal também ressalta que o objetivo principal dos Parques Nacionais reside na preservação dos ecossistemas naturais englobados contra quaisquer alterações que os desvirtuem (§ 3º, do artigo 1º, do Decreto n.º 84.017/79).

Não há que se classificar, pois, os Parques Nacionais como Área de Relevante Interesse Ecológico, Unidade de Conservação inserida no Grupo das Unidades de Uso Sustentável (art. 14, II, c/c art. 16, da Lei n.º 9.985/2000). Trata-se, em verdade, de Unidade de Conservação inserida no Grupo das Unidades de Proteção Integral (art. 8º, III, c/c art. 11, da Lei n.º 9.985/2000).

Idêntico raciocínio é aplicável aos **Parques Estaduais**, cuja competência, obviamente, fica por conta dos Estados. E, no tocante ao Parque Estadual da Serra do Mar, cabe ressaltar que essa área de proteção foi criada há mais de 40 anos, pelo Decreto Estadual n.º 10.251 de 30/08/1977, modificado pelo Decreto Estadual n.º 13.313 de 06/03/1979, e possui a finalidade de assegurar integral proteção à flora, à fauna, às belezas naturais, bem como para garantir sua utilização para objetivos educacionais, recreativos e científicos (c.f. artigo 1º do Decreto Estadual n.º 10.251, de 30/08/1977).

Constava e ainda persiste, no art. 6º, do Decreto Estadual n.º 10.251 de 30/08/1977, a previsão de declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação, das terras do domínio particular abrangidas pelo Parque, conforme *in verbis*:

Artigo 6º - Ficam declaradas de utilidade pública, para fins de desapropriação, por via amigável ou judicial, as terras do domínio particular abrangidas pelo Parque ora criado.

Feita a digressão de todo o arcabouço legal acima, entendo que o Parque Estadual da Serra do Mar, enquadra-se como Área de Preservação Permanente, por ser destinada a proteger sítio de excepcional beleza ou de valor científico ou histórico, nos termos do art. 3º, alínea “c”, da Lei n.º 4.771/65.

Ademais, como destacado, o próprio Regulamento dos Parques Nacionais Brasileiros, considera os Parques Nacionais, como as áreas geográficas extensas e delimitadas, **dotadas de atributos naturais excepcionais, objeto de preservação permanente**, submetidas à condição de inalienabilidade e indisponibilidade no seu todo.

Nessa senda, no tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do

cálculo do ITR², sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. A título de exemplo, oportuno mencionar o seguinte precedente, já transitado em julgado, e que está em consonância com a matéria aqui apreciada:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. PARQUE NACIONAL. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. Tratando-se de área inteiramente localizada dentro do Parque, Nacional de Aparados da Serra, criado em 1951, e declarado de utilidade pública para fins de desapropriação, não é cabível a exigência de apresentação do Ato Declaratório Ambiental - ADA para fins de isenção de ITR.

(TRF-4 - AC: 3359 RS 2005.71.07.003359-8, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 15/12/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 12/01/2011)

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Ultrapassado o ponto acima, cabe destacar que, em sessão realizada no dia 04 de fevereiro de 2020, os membros do colegiado, por meio da Resolução n.º 2401-000.768 (e-fls. 564 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, com o intuito de verificar se, se fato, a propriedade do recorrente encontrar-se-ia inserida dentro dos limites do Parque Estadual da Serra do Mar, sendo que, em atendimento ao determinado na Resolução, foram juntados aos autos os documentos de fls. 580 e ss.

Em síntese, as seguintes informações foram prestadas pelo Governo do Estado de São Paulo, por meio do Núcleo de Regularização Fundiária, órgão integrante da estrutura da Fundação Florestal, conforme se verifica a partir da análise dos documentos acostados aos autos:

- (i) A área referente à ação de desapropriação indireta n.º 069/94, está totalmente inserida em área declarada como Parque Estadual da Serra do Mar. A representação desta ação possui uma área de, aproximadamente, 700 ha;
- (j) A área referente à ação de desapropriação indireta n.º 069/94 e a área declarada como Parque Estadual da Serra do Mar, sobrepõem-se parcialmente à Fazenda Pelaes (1), certificada com código de parcela n.º 028211c6-9b1e-4cdc-96bc-9b45acac879c, n.º INCRA 9999891123051 e registro na Transcrição 1.536; Fazenda Pelaes (2), certificada com código de parcela n.º dcfb60dc-069a-4a4d-80f3-9512ca47c24f, n.º INCRA

² É ver os seguintes precedentes: REsp 665.123/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007; REsp 1.112.283/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 1/6/2009; REsp 812.104/AL, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 10/12/2007 e REsp 587.429/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2/8/2004; AgRg no REsp 1.395.393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 31/03/2015.

9999891123051 e registro na Transcrição 8.885 e Fazenda Sertão dos Freires, certificada com código de parcela n.º e0313a28-c9b0-4ab6-81b9-ad604f0142e7, n.º INCRA 6420960006128 e registro n.º 10665;

- (k) Sobre a área objeto de desapropriação indireta n.º 069/94, foram declaradas duas áreas no CAR, uma com n.º 35063590323071, denominada Fazenda Pelai, e outra com n.º 35063590333315, denominada como Fazenda Pelai e Itatinga, não tendo sido identificados no banco de dados do SCL informações referentes aos perímetros discriminados sobre a área em questão;
- (l) Não foram fornecidos elementos georreferenciados que permitissem ao Setor de Consolidação de Limites localizar com precisão a área denominada por ele como “Fazenda Pelais e Itatinga”, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF 1.543.137-1;
- (m) O Setor de Consolidação de Limites informou que não há condições ou elementos para afirmar se os imóveis certificados pelo INCRA indicados na Informação Técnica SGC n.º 170/2020 (Pelaes 1, Pelaes 2 e Sertão dos Freires) correspondem ou não ao imóvel “Fazenda Pelais e Itatinga, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF 1.543.137-1”. Segundo consulta ao portal eletrônico INCRA/SIGEF1, o detentor da Fazenda Pelaes 1 e 2 é o Sr. Anibal Manoel Laurindo, enquanto o detentor da Fazenda Sertão dos Freires é a Suzano Papel e Celulose S/A;
- (n) O Setor de Consolidação de Limites acrescentou que em consulta ao SIGAM/CARF, verificou-se que o proprietário da área declarada no CARF com n.º 35063590323071 é o Sr. Anibal Manuel Laurindo, enquanto a área declarada com n.º 35063590333315 seria de propriedade da Docas Investimentos S/A.

Não obstante as elucidações de direito pertinentes ao caso, acerca dos Parques Nacionais e Estaduais, analisando a documentação acostada aos autos, entendo que não restara comprovada a condição de que a área de 3.841,2 ha, declarada pelo contribuinte como Área de Preservação Permanente, encontra-se inserida nos limites do Parque Estadual da Serra do Mar.

Conforme extraído em sede de diligência, apesar de ter sido constatado que a área referente à ação de desapropriação indireta n.º 069/94, está totalmente inserida em área declarada como Parque Estadual da Serra do Mar, não foi possível chegar à conclusão no sentido de que a área objeto do presente lançamento, denominada de “Fazenda Pelais e Itatinga”, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, e cadastro no INCRA sob o n.º 6420960023561, fez parte da área objeto de desapropriação e, portanto, estando inserida dentro do Parque Estadual da Serra do Mar.

Ademais, foi consignado que a área referente à ação de desapropriação indireta n.º 069/94 e a área declarada como Parque Estadual da Serra do Mar, sobrepõem-se parcialmente à Fazenda Pelaes (1), n.º INCRA 9999891123051 e registro na Transcrição 1.536; Fazenda Pelaes (2), n.º INCRA 9999891123051 e registro na Transcrição 8.885 e Fazenda Sertão dos Freires, n.º INCRA 6420960006128 e registro n.º 10665. Não constato, pois, a menção ao imóvel “Fazenda Pelais e Itatinga”, com n.º do imóvel na Receita Federal – NIRF n.º 1.543.137-1, e cadastro no INCRA sob o n.º 6420960023561.

A propósito, conforme bem pontuado pela decisão de piso, a interessada não apresentou o Laudo Técnico emitido por profissional habilitado, atestando a existência de florestas, áreas de preservação permanente, com as dimensões e locais listados de conformidade com a legislação e/ou Certidão do órgão público competente. Seria preciso, no mínimo, a apresentação de Laudo Técnico detalhando devidamente a distribuição e dimensão das áreas do imóvel que se enquadrem nas isenções da Lei 9.393/96. O Laudo Técnico acostado aos autos, produzido pelo perito judicial, não esclarece que a área lá mencionada diz respeito à área objeto da presente fiscalização que originou o lançamento fiscal em epígrafe.

Cabe pontuar, ainda, que o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com o lançamento efetuado pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar.

Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé³, quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

Dessa forma, os argumentos apresentados pelo contribuinte, desacompanhados de provas, não têm o condão de reverter a conduta relatada nos autos e nem de eximi-lo da obrigação legal, porquanto nenhum documento contundente foi ofertado para fazer prova de que a área de 3.841,2 ha, declarada pelo contribuinte como Área de Preservação Permanente, encontra-se devidamente inserida nos limites do Parque Estadual da Serra do Mar.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

E sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, apenas colacionando inúmeros documentos aos autos que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Nesse sentido, o procedimento da fiscalização de, após afastar a isenção da área de preservação permanente declarada, refazer os cálculos para apuração do ITR e aplicar a alíquota sobre a nova base de cálculo apurada encontra amparo na legislação tributária e orientações expedidas pela Secretaria da Receita Federal. Considerando-se que a produtividade do imóvel é medida pelo Grau de Utilização da terra, que é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável do imóvel, nos termos do inciso VI do §1º, art. 10, da Lei nº 9.393/1996, efetuada a glosa da área isenta, altera-se também o Grau de Utilização e a alíquota de cálculo do imposto. Portanto, o GU considerado no lançamento de 4,0% e aplicação da alíquota de 8,60% estão devidamente corretos.

Em relação ao Valor da Terra Nua (VTN), cabível destacar que a autoridade fiscal considerou o valor declarado pelo contribuinte, no montante de R\$ 12.394.229,28.

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

Pelo que se percebe, o recorrente procura pleitear a retificação de sua DIAT, aproveitando a oportunidade do recurso para alterar o valor do VTN na sua declaração.

Todavia, curvando-me ao entendimento deste Colegiado, formo a convicção no sentido de que o procedimento adequado deveria ser a retificação da declaração, antes do início de qualquer procedimento fiscal.

Cabe destacar que o Recurso Voluntário não é o instrumento adequado para requerer tal retificação, eis que não se pode retificar a declaração após o início da ação fiscal, pois, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto n.º 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

A teor do disposto nos arts. 142 da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, “independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior” (art. 10 da Lei n.º 9.393/96).

Iniciado o procedimento de ofício, não cabe mais a retificação da declaração por iniciativa do contribuinte, pois já houve a perda de espontaneidade, nos termos do art. 7º do Decreto n.º 70.235/72. Nesse caso, resta ao contribuinte a possibilidade de impugnar o lançamento (art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional), demonstrando a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração.

Nesse desiderato, cabe reforçar que a retificação da DITR, fora das hipóteses mencionadas, somente será admitida nos casos em que o contribuinte demonstre a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração, não sendo essa a hipótese dos autos.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, o Laudo de Avaliação emitido pelo perito judicial, em 19 de fevereiro de 1998 não pode ser aceito para comprovar o valor do imóvel em 2006. Diz a legislação que o valor da terra nua é o valor de mercado relativos às I – construções, instalações e benfeitorias; II - culturas permanentes e temporárias; III - pastagens cultivadas e melhoradas; florestas plantadas (Lei n.º 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º, art. 10, § 1º, inciso I). O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (Lei n.º 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º).

Para revisão dos valores arbitrados pela fiscalização, cabia à interessada carrear aos autos “Laudo Técnico de Avaliação” emitido por profissional habilitado, órgão orientador e controlador dos trabalhos de profissionais da área, com observância da metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrado de forma inequívoca, que não houve subavaliação no valor declarado em 2006.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a decisão de piso que, a meu ver, manifestou com proficuidade acerca das questões suscitadas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite