



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10640.000549/2006-16  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-002.574 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Averbação Reserva Legal  
**Recorrente** Fazenda da Glória Ltda  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2002

**DA AREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA - RESERVA LEGAL.**

A área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, deveria estar averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, à época do respectivo fato gerador, nos termos da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Presidente Substituto

(Assinado digitalmente)

Pedro Anan Junior – Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Marcio De Lacerda Martins, Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior, Marco Aurelio De Oliveira Barbosa, E Fabio Brun Goldschmidt

## Relatório

Contra a contribuinte interessada foi lavrado, em 03.03.2006, o Auto de Infração/anexos de fls. 01/06 e 16, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de **R\$ 14.650,82**, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 2002, acrescido de multa de ofício (75,0%) e juros legais calculados até 24.02.2006, incidentes sobre o imóvel rural denominado "Fazenda da Glória Ltda" (**NIRF 2.536.814-1**), localizado no município de Volta Grande MG.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão das DITR/2002 incidentes em malha valor (Formulários de fls. 14/15), iniciou-se com a intimação de fls. 09, recepcionada em 29.08.2006 ("AR"/cópia de fls. 10), exigindo-se a apresentação de:

1 - Areas de preservação permanente:

- Ato Declaratório Ambiental do IBAMA — ADA;

2º - Areas de utilização limitada:

**Áreas de reserva legal:** Certidão de registro ou cópia da matrícula do imóvel, com averbação da reserva legal;

**Areas de reserva particular do patrimônio natural:** Portaria, expedida pelo IBAMA, de reconhecimento da RPPN (Decreto nº 1922/96, art. 4º), averbada à margem da matrícula do imóvel no Cartório de Registro;

**Areas de interesse ecológico:** Ato específico do órgão federal ou estadual competente.

Em atendimento, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 11/12 e 13. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/2002 e da documentação apresentada, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, alterando a área total do imóvel de **664,0 ha** para **838,1 ha** e glosando totalmente as áreas declaradas como de utilização limitada de **150,0 ha**, com conseqüentes aumentos das áreas tributável e aproveitável do imóvel, do VTN tributável e da alíquota de cálculo, apurando imposto suplementar de **R\$ 6.198,52**, conforme demonstrativo de fls. 05. •

A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos As folhas 02, 04 e 06.

Cientificada do lançamento, em **21.03.2006** (documento "AR" de fls. 19), a interessada apresentou em **19.04.2006**, via postal, fls. 20, a impugnação de fls. 21/31. Apoiada nos documentos/extratos de fls. 32, 33, 34, 35/37, 38, 39/42, 43 e 44/52.

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília – DRJ/BSB, ao analisar a impugnação negou provimento através do acórdão DRJ/BSB 03-23.213, de 14 de novembro de 2007.

Processo nº 10640.000549/2006-16  
Acórdão n.º **2202-002.574**

**S2-C2T2**  
Fl. 166

Devidamente cientificado dessa decisão, o contribuinte apresenta tempestivamente recurso voluntário onde reitera os argumentos da impugnação no que diz respeito a reserva legal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Anan Junior

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento fiscal de ITR, exercício 2002, derivado de glosa de área de utilização limitada (reserva legal) pelo fato da mesma não ter sido averbada no registro de imóveis.

A decisão recorrida, que confirmou o lançamento, apóia-se na premissa de que a exclusão da área de de utilização limitada (reserva legal) não poderia ser efetuada no exercício de 2002, uma vez que não houve a averbação no registro de imóveis.

A questão exige que se separe a análise da disciplina normativa que as áreas de preservação permanente e reserva legal recebem no âmbito do Direito Tributário daquela que recebem no contexto do Direito Ambiental.

A Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, expressamente exclui da base de cálculo tributável do ITR as áreas de reserva legal e de preservação permanente (art. 10, § 1º, inciso II, letra “a”), ou seja, estas áreas constituem elementos redutores da base de cálculo tributável do ITR.

A base de cálculo tributária é a própria exteriorização econômica do fato tributável. Por essa razão, a base de cálculo está submetida à reserva legal e aos rigores da legalidade tributária, contemplada constitucionalmente como uma das principais limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, I, CF). O Código Tributário Nacional (art. 97, IV), de forma mais explícita, ratifica a necessidade de lei formal para a disciplina da base de cálculo tributável.

Importante destacar que o Código Tributário Nacional (art. 97, § 1º) vincula os conceitos de majoração tributária (submetida à reserva legal) ao efeito “onerosidade”, produzido em decorrência de modificação da base de cálculo tributária. Vale dizer, qualquer alteração de base de cálculo que torne o tributo mais oneroso para o sujeito passivo submete-se ao regime jurídico aplicável à majoração tributária, notadamente ‘a exigência de que seja veiculada por lei formal e atenda aos interstícios temporais previstos constitucionalmente (anterioridade geral, anterioridade nonagesimal) para cada espécie tributária.

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. 1º, lei 9.393/96).

A base de cálculo tributável é resultado de uma operação complexa que tem como ponto de partida o Valor da Terra Nua – VTN, o qual sofre o efeito de vários elementos redutores.

Do valor do imóvel declarado pelo contribuinte (Valor da Terra Nua) devem ser excluídos (art. 10, § 1º, Lei 9.393/96) os valores relativos a construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; florestas plantadas.

Outro conceito importante na definição da base de cálculo tributável do ITR é o de “área tributável”, entendida como a área total do imóvel, excluídas, ou seja, devem ser considerados como elementos redutores: as áreas de preservação permanente e de reserva legal; 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 nas áreas de preservação permanente e de reserva legal; as áreas comprovadamente imprecisáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; as áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental; as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; e as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo quociente entre a área tributável e a área total, chega-se ao Valor da Terra Nua tributável (VTNt), que é efetiva base de cálculo sobre a qual deve incidir a alíquota (variável) do ITR.

Importante aferir, no entanto, o Grau de Utilização da terra, tarefa que exige a análise e determinação da “área aproveitável” e da “área efetivamente utilizada”.

Considera-se como “área aproveitável”, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias e os elementos redutores da área tributável, entre os quais destacam-se as áreas de preservação permanente e as de reserva legal.

Por outro lado, entende-se por “área efetivamente utilizada” a porção do imóvel que no ano anterior tenha sido plantada com produtos vegetais; servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; tenha sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; tenha servido para exploração de atividades granjeira e aquícola, ou tenha sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da [Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993](#).

O Grau de Utilização – GU do imóvel rural é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

A base de cálculo tributável do ITR é o Valor da Terra Nua tributável (VTNt), sobre a qual incidirão alíquotas variáveis dependendo da área total do imóvel e do Grau de Utilização da terra (art. 11, *caput*, Lei 9.393/96).

Qualquer alteração nos elementos redutores da base de cálculo tributável poderá ensejar modificação no nível de onerosidade tributária, índice que pode refletir majoração tributária, a submeter-se aos rigores da reserva legal, na forma do disposto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

As áreas de preservação permanente e de reserva legal constituem, como visto, elementos redutores da “área tributável”, e por isso influenciam diretamente a base de cálculo tributável (Valor da Terra Nua tributável – VTNT), na medida em que esta é o resultado da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo quociente entre a área tributável e a área total.

A desconsideração de elementos redutores do valor da “área tributável”, tais como as áreas de preservação permanente e reserva legal, leva inexoravelmente ao aumento do número resultante da divisão entre área tributável e área total do imóvel, resultado que repercute aumentando o valor da Terra Nua Tributável (VTNT), base de cálculo do ITR.

A rigor, a base de cálculo do ITR (VTNT) é o resultado da multiplicação do Valor da Terra Nua (VTN) pelo índice resultante da divisão da área tributável pela área total do imóvel. O aumento de área tributável, decorrente, por exemplo, da desconsideração de elementos que o reduzem, como as áreas de preservação permanente e de reserva legal, conduz a um aumento na base de cálculo do ITR na medida em que aumenta o resultado da divisão da área tributável pela área total do imóvel.

Ao disciplinar a base de cálculo do ITR, a Lei 9.393/96 não impôs qualquer condição para que as áreas de preservação permanente e de reserva legal fossem consideradas como elementos redutores da área tributável por este imposto.

Ocorre que a IN/SRF 67/97, conferindo nova redação ao art. 10, § 4º da IN/SRF 43/97, estabeleceu que:

*Art. 10.*

*§ 4º As áreas de preservação permanente e as de utilização limitada serão reconhecidas mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênio, para fins de apuração do ITR. Observado o seguinte:*

*I - as áreas de reserva legal, para fins de obtenção do ato declaratório do IBAMA, deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente, conforme preceitua a Lei nº 4.771, de 1965,*

*II - o contribuinte terá o prazo de seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR, para protocolar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA.*

Como visto, o referido ato regulamentar criou três condições relativas aos elementos redutores da base de cálculo do ITR (áreas de preservação permanente e de reserva legal), a saber:

Primeiro, as áreas de preservação permanente só poderão ser utilizadas para fins de apuração da base de cálculo do ITR após o protocolo, pelo interessado, de requerimento junto ao IBAMA solicitando a expedição de ato declaratório reconhecendo as características ambientais do imóvel.

Segundo, as áreas de reserva legal deverão estar averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel antes do pleito de expedição do ato declaratório junto ao IBAMA.

Terceiro, o requerimento para expedição do ato declaratório deve ser protocolado junto ao IBAMA no prazo de até seis meses, contado da data da entrega da declaração do ITR.

Segundo a dicção da citada Instrução Normativa, se não cumpridas as três condições por ela criadas, as áreas de preservação permanente e de reserva legal não poderão ser utilizadas pelo sujeito passivo como elementos redutores da base de cálculo do ITR. As referidas condições foram reproduzidas posteriormente pelo art. 17 da IN/SRF 73/2000 e da IN 60/2001 e constam do Decreto 4.382/2002 (art. 10, § 1º e 12, § 1º).

Como resta claro, a lei tributária, ao definir o fato gerador do ITR, estabeleceu a sua base de cálculo sem condições. Ato regulamentares editados posteriormente, a pretexto de regular o tributo, na prática, tornaram-no mais oneroso, na medida em que majoraram a sua base de cálculo, criando condições (antes inexistentes) para que esta pudesse ser apurada.

O Código Tributário Nacional (art. 97, § 1º) é expresso ao equiparar à majoração do tributo, submetida à reserva de lei, qualquer modificação de sua base de cálculo, que resulte em torná-lo mais oneroso”.

No caso em concreto no que diz respeito a reserva legal ou área de utilização limitada, entendo que a mesma deveria estar devidamente averbada no registro de imóveis, sob pena do contribuinte não poder excluir tal valor da base de cálculo do ITR.

Neste sentido, nego provimento ao recurso do contribuinte

(Assinado Digitalmente)

Pedro Anan Junior - Relator