



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

Processo nº 10293.720120/2007-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2802-01.508 – 2ª Turma Especial
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria ITR
Recorrente JOAQUIM ANTÔNIO VILELA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL
RURAL - ITR

Exercício: 2004

VALOR DA TERRA NUA (VTN). REVISÃO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.

A subavaliação do Valor da Terra Nua (VTN) declarado pelo contribuinte autoriza o arbitramento do VTN pela Receita Federal com base no SIPT, no entanto é possível a impugnação do valor lançado de ofício com base em Laudo de Avaliação emitido por profissional competente com a respectiva ART/CREA no qual fiquem demonstradas as características individualizadas do imóvel que justificam um valor inferior ao constante no SIPT para o Município no qual está localizado. Não obstante, as normas expedidas pela ABNT serem uma diretriz a ser seguida pelo profissional, *in casu*, o Laudo de Avaliação atendeu satisfatoriamente as exigências para definição do VTN do imóvel, apontando valor mais próximo da verdade material que os valores do SIPT.

ITR. RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL.
AVERBAÇÃO CARTORÁRIA.

Para exclusão da área de reserva legal da área tributável do imóvel, a reserva legal deve estar averbada no órgão de registro competente com a individualização da área de proteção em data anterior às ocorrências dos fatos geradores.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para atribuir ao VTN o valor de R\$20,14 (vinte reais e quatorze centavos) conforme Laudo de Avaliação, nos termos do relatório e voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Dayse Fernandes Leite e Lúcia Reiko Sakae que negavam provimento. Designado(a) para redigir o voto vencedor o (a) Conselheiro (a) Jorge Claudio Duarte Cardoso.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Cardoso – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite - Relatora.

EDITADO EM: 28/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), German Alejandro San Martin Fernandez, Lucia Reiko Sakae, Carlos Andre Ribas de Mello, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano.

Relatório

JOAQUIM ANTÔNIO VILELA, recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância, proferida pela Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, pleiteando sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário apresentado.

Trata-se de exigência de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR (fls. 15/18,), no montante de R\$ 764.034,16, relativo ao imóvel denominado "Fazenda Santana", cadastrado na RFB, sob o nº 0.751.176-0, com área declarada de 12.500,00 ha., localizado no Município de Feijó/AC.

O lançamento decorre das seguintes alterações efetuadas de ofício na DITR apresentada:

- Alteração do Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Após regularmente intimado, o sujeito passivo não comprovou por meio de Laudo de Avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653-3 da ABNT. Desta forma, a fiscalização entendeu que o valor da terra nua (VTN) declarado de R\$ 1.500,00(R\$ 0,12/ha) estava subavaliado e com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal arbitrou em R\$ 1.875.000,00 (R\$ 150,00/ha). Consequentemente elevou a área tributável/área aproveitável e o VTN tributável, resultando o imposto suplementar de R\$ 374.700,00, conforme demonstrado às fls. 17.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou tempestivamente impugnação, alegando, consoante o relatório da decisão de primeira instância o seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 28/05/2012 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO, Assinado digitalmente em 28/05/2012 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO, Assinado digitalmente em 26/06/2012 por DAYSE FERNANDES L EITE

Impresso em 26/11/2012 por HIULY RIBEIRO TIMBO - VERSO EM BRANCO

- - entende que os valores arbitrados para o VTN/ha. (R\$60,00 para 2003, R\$150,00 para 2004 e R\$150,00 para 2005) foram indicados, mas não foram comprovadas, com documentos hábeis, as referidas avaliações;
- - insurge-se pelo fato de a apuração do ITR ter sido realizada sem ter sido excluída da área tributável as áreas de reserva legal e de preservação permanente, conforme dispõe o art. 10, § 1º, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.393/96;
- - destaca que a Lei 4.771/65, art. 16, inciso I, determina a manutenção de, no mínimo, 80% da vegetação existente em propriedades rurais situadas em áreas de floresta localizada na Amazônia Legal, onde está situada a propriedade em tela;
- - o Laudo apresentado atesta que a propriedade conserva o percentual de 80% de reserva legal e área de preservação permanente, esclarecendo, que em face da situação climática o *expert* não pode apurar as áreas de preservação permanente dentro dos 20%, mas que isso será feito quando do levantamento planimétrico de georefenciamento da área, como determina a legislação específica dos registros públicos;
- - considera que devem ser anulados os lançamentos dos exercícios de 2003/2004/2005 por terem sido apurados o ITR sobre a Área total do imóvel de 12.500 ha. e não sobre a área tributável de 2.500 ha., e que isso só poderia ter sido feito por meio de fiscalização, notificando os requerentes e fazendo acompanhar as notificações os laudos em que embasou para assim proceder, pois do contrario o procedimento está incorreto e deve ser anulado;
- - ressalta que solicitou laudo de avaliação, elaborado por profissional habilitado, que teve acesso à área, bem como aos procedimentos de Feijó e Sena Madureira, que é município contíguo, para comprovar a realidade fática, com embasamentos técnicos e em declarações fornecidas pelos corretores de imóveis da região, chegando a valores bem aquém dos arbitrados, por estarem esses superavaliando o imóvel incorretamente, além de não ter sido informado como se chegou a tais valores;
- - reitera que as áreas de preservação permanente e de reserva legal não estão submetidas A. incidência do ITR, de acordo com o art. 10 da Lei nº 9.393/96 e que para isso não há necessidade do ADA segundo o § 7º desse mesmo artigo, bem como não necessidade de averbação, da reserva legal, à margem da matrícula no registro de imóveis e cita e transcreve Decisões Judiciais para referendar suas teses;
- - esclarece que a propriedade encontra-se quase em sua totalidade em mata, pois apenas 40 ha. foram abertas, sendo 20 ha. pelos requerentes e 20 por terceiros posseiros que lá se encontram o que poderá ser verificado "*in loco*";
- - destaca que o ITR foi declarado de acordo com a realidade fática da propriedade, tributando tão somente 2.5000 ha. permitida, excluindo a área de reserva legal e a área de preservação permanente, o que revela a ilegalidade dos lançamentos dos exercícios de 2003/2004/2005, que

abraçaram também a área não tributável, devendo, portanto, serem anulados;

- - por fim; requer:
 - a) - o recebimento da impugnação, tempestivamente, para declarar os lançamentos suplementares do ITR 2003/2004/2005 nulos, nos termos da fundamentação e documentação acostada (laudo pericial, certidões, declarações de corretores de imóveis, recolhimento de ITBI);
 - b) - protesta por perícia "*in loco*", se necessária for, indicando perito;
 - c) - oitiva de testemunhas, cujo rol será apresentado na oportunidade, apresentação de novos documentos e demais prova que se fizer necessária, sem exceção nenhuma;
 - d) - prazo de 15 dias nos termos da Portaria RFB 10.085, de 16.8.2007, art. 7º, § 1º, inciso I, para juntada de cópias devidamente autenticadas pelo Cartório de Notas, dos documentos relativos ao anexo de ficha de pesquisa de mercado, que serviram de embasamento do laudo, e a impossibilidade apresentada pelo laudo, de motivo de força maior (condições climáticas);
 - e) - que todas as intimações sejam feitas ao procurador-advogado Antonio Andrade, no endereço indicado.

A Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF), ao examinar o pleito, proferiu o acórdão nº. **03-33.194**, de 16 de setembro de 2009, que se encontra, às fls. 234 a 249, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Contendo a notificação de lançamento todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal - PAF e tendo sido o procedimento fiscal instaurado em conformidade com as normas e os princípios constitucionais vigentes, possibilitando a contribuinte exercer plenamente o seu direito de defesa, não há que se falar em qualquer irregularidade que macule o lançamento (Nulidade).

DA PROVA PERICIAL

A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

DA INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa,

precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

DA RETIFICAÇÃO DAS ÁREAS DISTRIBUÍDAS E UTILIZADAS DO IMÓVEL - ERRO DE FATO

A alteração da distribuição das áreas do imóvel, informadas na DITR, somente é possível quando constatada a ocorrência de erro de fato, comprovado por meio de prova documental hábil.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL

As áreas de preservação permanente e de reserva legal, para fins de exclusão do ITR, cabem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do competente Ato Declaratório Ambiental - ADA, além da averbação tempestiva da diva de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DO VALOR DA TERRA NUA

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no Sistema de Preços de Terra - SIPT exige-se que o Laudo Técnico de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel e a existência de possíveis características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar o valor pretendido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 21.10.2009(vide AR 254), o contribuinte apresentou, em 10.11.2009, tempestivamente, o recurso de fls.25 a 265, no qual expõe as razões de sua irrisignação quanto à desconsideração do laudo técnico apresentado na fase impugnatória e ainda alega que:

- - o laudo foi elaborado de forma criteriosa, tem introdução, fundamentação demonstrando a área toda em questão, com conclusão esclarecedora e determinante inclusive com valores atuais da região, onde fica claro que os valores utilizados pela autoridade fiscal, não coaduna com a realidade da região.
- - está sendo tributada a área toda (12.500 ha.), no estado do Acre, como na Amazônia Legal (Lei 4.771/65, no seu artigo 16, inciso I), a reserva legal, é de 80% (oitenta por cento), ou seja 10.000 ha. da área, e de acordo o disposto no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea "a" da Lei n. 9.393/96, está não incide tributação, portanto não estão submetidas à incidência do ITR, restando apenas 20% (2.500 hectares) de área para a sua utilização, sendo essa a área tributável,

conforme laudo já anexado aos autos, devidamente detalhado; área tributável, a área total do imóvel

- - juntamente com suas irmãs: Eunice Vilela Gomes, Zilma Vilela Rangel Barbosa, Marilene Vilela Garcia e Maria Lucia Vilela Borges, são proprietários do Imóvel Rural, FAZENDA SANTANA, localizado no município de Feijó, no estado do Acre, cuja área total do imóvel é de 12.500 hectares que está sendo objeto desta pendenga.
- - apresentou tempestivamente o Documento de Informação e Apuração do ITR — DIAT e efetuou o regular pagamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, conforme determina a Lei 9.393/96.
- - o C. STJ vem decidindo que as áreas de reserva legal e de preservação permanente, não precisam estar devidamente averbadas na matrícula do registro de imóveis da propriedade rural, pois, trata-se de obrigação decorrente da Lei, tanto que se o proprietário desmatar uma das áreas proibidas será autuado e processado criminalmente, por crime ambiental, mesmo se não estiver constando registro de referidas áreas na matrícula do imóvel. Portanto, não há que se exigir o registro no registro de imóveis.
- - a propriedade encontra-se toda em mata, não havendo área de terras em exploração, estando somente cercada, com cerca de arame farpado, existindo um caseiro na área onde foi edificada uma casa, e a propriedade está totalmente fechada de mata, sem qualquer exploração, o que poderá ser verificada "in loco" por um perito desta Secretaria, para apuração dos fatos elencados nesta defesa.
- - conforme laudo de avaliação emitido pela Prefeitura de Feijó (documento em anexo), o valor de cada hectare neste município onde está localizada a propriedade rural objeto da tributação indevida, é de R\$ 18,00 (dezoito reais). Calculando-se este valor pelo total de hectares tributáveis do imóvel (2.500 hectares), verifica-se que a área tributável, possui o valor de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais).
- - por outro lado, o ITR foi declarado de acordo com a realidade fática da propriedade, tributando tão somente sobre no que foi explorado para confecção de cercas e edificação de casa para o caseiro, tão somente, uma vez que não se explora pecuária, agricultura, ou qualquer outra exploração vegetal, animal, mineral, etc., na propriedade, sendo indevido o valor lançado a título de imposto suplementar.
- - o Documento de Informação e Apuração do ITR — DIAT, referente ao exercício 2007, calculou o valor do ITR sobre a mesma propriedade ora em questão valendo se tão-somente da área tributável, ou seja, 2.500 hectares, excluindo a reserva legal e a preservação permanente, o que revela a ilegalidade do Lançamento nº. 02301/00097/2007, eis que neste, conforme exposto, abarcou também a área não tributável, merecendo, portanto, ser anulado.

- - o ITR ora cobrado deveria ter sido apurado sobre esse valor de R\$ 45.000,00, já que se refere à área tributável, excluindo a reserva legal e a área de preservação permanente. Contudo, a recorrida calculou o valor do ITR utilizando todo o valor do imóvel, ou seja, apurou o ITR sobre a área tributável, bem como sobre a área não tributável, consistente na reserva legal e na área de preservação permanente. Em sendo assim, o lançamento ora impugnado é nulo, ilegal, eis que contrariou frontalmente a Lei n. 9.393/96, artigo 10, o qual exclui aquelas áreas da incidência do ITR.
- - para amparar sua defesa, reproduz ementas de decisões deste Conselho e judiciais que, no seu entender, corroborariam com a fundamentação por ele adotada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Dayse Fernandes Leite, Relatora.

O recurso de fls. 255 a 265 é tempestivo, consoante o cotejo do AR – Aviso de Recebimento - de fl. 254 protocolo de recepção aposto à fl. 255. Estando dotado, ainda, dos demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente, quanto às preliminares trazidas pela recorrente, registre-se que essas devem ser rejeitadas, eis que ausentes, no caso, as hipóteses que propiciariam a nulidade da presente Notificação de Lançamento, quais sejam, os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente, como também os despachos e as decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, e alterações posteriores).

Quanto às ementas de decisões administrativas colacionadas pelo Recorrente com o intuito de embasar seu entendimento, registre-se que a autoridade administrativa julgadora não se está obrigada a submeter-se a decisões desprovidas de efeito *erga omnes*, envolvendo terceiros estranhos à controvérsia, podendo firmar seu livre convencimento na apreciação da matéria, em consonância com a legislação de regência a que se encontra vinculada.

No presente caso, discute-se, essencialmente, se a validade do, "Laudo de Avaliação", doc. de fls. 65/78, elaborado pelo Engº Agrônomo Alberto Moure Belentani, com ART anotado no CREA/SP, documento de fls. 156, com um VTN/ha de R\$ 21,22 As fls.76.

VT Valor da Terra Nua

O art. 14, caput e § 1º da Lei nº.9.393, de 19 de dezembro de 1996, autoriza a Receita Federal, no caso de falta de entrega de declaração ou de subavaliação, fixar o valor da terra nua com base em sistema por ela instituído, utilizando informações sobre preços de terras que deverão considerar os levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das

Unidades Federadas ou dos Municípios, observados os critérios estabelecidos no art. 12 - § 1º - inciso II, da Lei nº. 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

Nesse contexto, foi aprovado o Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal SIPT, pela Portaria SRF nº. 447, de 28 de março de 2002, alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR (art. 3º da Portaria SRF nº 447, de 2002).

É sabido que as vistorias, perícias, avaliações e arbitramentos relativos a imóveis rurais são atividades de competência dos engenheiros agrônomos e florestais, que devem ser objeto de Anotação de Responsabilidade Técnica — ART para sua plena validade (Arts. 7º. e 13 da Lei nº. 5.194, de 24 de dezembro de 1966, c/c o disposto na Resolução nas 345, de 27 de junho de 1990, e na Resolução nº.º. 218, de 29 de junho de 1973, ambas do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia — CONFEA).

De acordo com a Resolução CONFEA nº. 345, de 1990, que dispõe sobre as atividades de Engenharia de Avaliações e Perícias de Engenharia, a avaliação *"é a atividade que envolve a determinação técnica do valor qualitativo ou monetário de um bem, de um direito ou de um empreendimento"* e o laudo *"é a peça na qual o perito, profissional habilitado, relata o que observou e dá as suas conclusões ou avalia o valor de coisas ou direitos, fundamentadamente"* (art. 1a, alíneas "c" e "e").

Na elaboração dos Laudos 'Técnicos, os profissionais devem observar, ainda, os requisitos das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas — ABNT, que regem a matéria (no caso da avaliação dos imóveis rurais, em especial a NBR 14653-3).

Igualmente, o Laudo de Avaliação de imóvel rural para fins de determinação do VTN a ser utilizado no cálculo do ITR deve ter como objetivo o preço de mercado da terra na data do fato gerador (art. 8 a, § 2º, da Lei na 9.393, de 1996), apurado de acordo os critérios de localização do imóvel, capacidade potencial da terra e dimensão do imóvel (art. 14, § 1º, da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996),

Conjugando-se as exigências da legislação tributária com as prescrições da NBR 1465.3-3, os Laudos Técnicos de Avaliação para fins de determinação do VTN tem como requisitos principais: (a) a identificação e caracterização do imóvel avaliando, em que se descrevem os aspectos relevantes na formação do valor; (b) a pesquisa realizada, com a identificação das fontes e descrição dos imóveis da amostra coletada (no mínimo, 05 (cinco) elementos); (c) a escolha e justificativa do método de avaliação utilizado; e (d) a memória de cálculo do tratamento dos dados.

O laudo apresentado às fls. 65 a 78, apesar de ter sido elaborado por engenheiro agrônomo e estar acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica — ART (fls. 156), não se presta para o fim a que se propõe.

Ora, a base de todo o processo de avaliação é a amostra, pois é a partir dela que se irá estimar o valor de mercado, O avaliador deve sempre utilizar dados de mercado de imóveis com características, tanto quanto possível, semelhantes às do imóvel avaliando (item 7.4.1 da NBR 14653-3), sendo que cada elemento amostrai deve guardar *"semelhança com o imóvel objeto de avaliação, no que diz respeito à sua localização, à destinação e à capacidade de uso das terias"* (item 7.7 2.2 da NBR 14653-3) para fins de garantir a qualidade da amostra.

A NBR 14653-3 prevê o método comparativo direto de dados de mercado (item 8.1), em que pode se aplicar inferência estatística com modelos de regressão linear (Anexo A) ou tratamento de por fatores (Anexo B). As duas metodologias estão baseadas em comparações do imóvel avaliado com outros imóveis.

Assim, o laudo em apreço, elaborado em 2008, basicamente fundamentado em opiniões, coletadas anos depois, acerca do valor do próprio imóvel, dado ao alto grau de subjetividade, não pode ser aceito para contrapor ao valor arbitrado nos termos da lei, mormente quando divergência entre o valor constante do SIPT e o valor estimado é muito grande. O profissional responsável deveria ter realizado pesquisa de mercado, descrevendo as fontes e os imóveis da amostra coletada, e posteriormente aplicado um método de avaliação previsto na norma técnica, demonstrando os resultados obtidos.

Além do mais:

- O Laudo Técnico de Avaliação, de fls. 65/78, elaborado pelo Engº Agrônomo Alberto Moure Belentani, com ART anotado no CREA/SP, fls. 156, não atende às exigências da autoridade fiscal (Grau II de fundamentação e precisão, conforme NBR 14.653-3), não constituindo, portanto, documento hábil para comprovação do valor fundiário (VTN) do imóvel, a preços de 01/01/2005, data do fato gerador em discussão;
- Conforme consta no próprio laudo de avaliação, fls. 67, tendo em vista as limitações de acesso à propriedade, a elaboração do laudo ficou parcialmente limitada, vez que foi realizada apenas uma visita. Na ocasião não foi possível, um levantamento mais detalhado das áreas de preservação. Ressalto que conforme consta no item 7.3 da NBR 14653-3, a vistoria visa permitir ao engenheiro de avaliações conhecer, da melhor maneira possível, o imóvel avaliando e o contexto imobiliário a que pertence, de forma a orientar a coleta de dados. Além do previsto na ABNT NBR 14653-1, devem ser observados os aspectos relevantes na formação do valor, de acordo com o objeto, o objetivo e a finalidade da avaliação, constantes em 7.3.1 e 7.3.2.
- Apesar de ter sido exigido que o laudo de avaliação atendesse as normas da ABNT (NBR 14.653-3), com Grau II de Fundamentação e Precisão, não consta no laudo a apuração da pontuação para esses fins.
- Caberia ao requerente demonstrar a existência de características particulares desfavoráveis, que justificassem um VTN/ha. abaixo do arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT.

Para formar a convicção sobre os valores indicados para o imóvel avaliado, esse laudo deveria atender aos requisitos estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel, a preços de

01/01/2005, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.E mais, não vislumbrei nos autos nenhum indicativo de que os imóveis destacados no laudo, possuem características semelhantes as do avaliado, conforme subitem 7.4.1.da citada NBR, "in verbis:

Item 7.4.1 NBR

“ Na pesquisa, o que se pretende é a composição de uma amostra representativa de dados de mercado de imóveis com características, tanto quanto possível, semelhantes às do avaliado, usando-se toda a evidência disponível. Esta etapa deve iniciar-se pela caracterização e delimitação do mercado em análise, com o auxílio de teorias e conceitos existentes ou hipóteses advindas de experiências adquiridas pelo avaliador sobre a formação do valor.

Na estrutura da pesquisa são eleitas as variáveis que, em princípio, são relevantes para explicar a formação de valor e estabelecidas às supostas relações entre si e com a variável dependente.

A estratégia de pesquisa refere-se à abrangência da amostragem e às técnicas a serem utilizadas na coleta e análise dos dados, como a seleção e abordagem de fontes de informação, bem como a escolha do tipo de análise (quantitativa ou qualitativa) e a elaboração dos respectivos instrumentos para a coleta de dados (fichas, planilhas, roteiros de entrevistas, entre outros). ”

Registre-se que, em sede de recurso, nada novo foi apresentado para afastar as falhas acima apontadas.

Assim, o documento de fls. 65 a 78, por não atender as exigências mínimas da NBR 14653-3, pode ser considerado, no máximo, um parecer (item 9.1.2 da ABNT 1465.3-3), desprovido de força probante suficiente para fins de retificar o valor do VTN declarado pelo contribuinte, depois do início da ação fiscal.

Área de preservação permanente

A apresentação do Ato Declaratório Ambiental ADA se tornou obrigatória, a partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR, por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000. Dispõe o art. 17- 0, daquela Lei, "in verbis":-

" Art. 17-O . Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental — ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título da Taxa de Vistoria. (NR)

“ § 1º- A . A Taxa de Vistoria a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a dez por cento do valor da redução do imposto proporcionada pelo ADA ” (AC)

“ § 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (...) “.

Por sua vez o Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR em seu artigo 10, assim dispõe:

Seção II

Da Área Tributável

Art. 10. Área tributável é a área total do imóvel, excluídas as áreas (Lei nº. 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II):

I - de preservação permanente (Lei nº. 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3, com a redação dada pela Lei nº. 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1);

II - de reserva legal (Lei nº. 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº. 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1);

III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº. 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº. 1.922, de 5 de junho de 1996);

IV - de servidão florestal (Lei nº. 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº. 2.166-67, de 2001);

V - 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 nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº. 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II, alínea "b");

VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº. 9.393, de 1996, art. 10, § 1, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais

Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº. 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

§ 4º O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei nº. 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº. 10.165, de 2000).

Portanto, para que o sujeito passivo possa se beneficiar da isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente, reserva legal/utilização limitada, interesse ecológico e etc., a partir do exercício de 2001, deve apresentar o Ato Declaratório Ambiental ADA (ou, pelo menos, comprovar a protocolização do requerimento do mesmo no órgão competente na data legalmente estabelecida).

Assim também, nos termos do art. 10, § 4º da Instrução Normativa SRF nº 43, de 07/05/1997, com a redação dada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 67, de 01/09/1997 e, para o exercício em questão, encontra-se prevista na IN/SRF nº. 256/2002, no Decreto nº. 4.382/2002 – RITR (art. 10, § 3º, inciso I), tendo como fundamento o art. 17-O da Lei 6.938/1981, em especial o *caput* e parágrafo 1º, cuja atual redação foi dada pelo art. 1º da Lei 10.165/2000, acima transcrito, o contribuinte teria o prazo de seis meses, contado da data da entrega da DITR, para protocolizar requerimento do ato declaratório junto ao IBAMA. Para o exercício de 2005, o prazo se expirou em 30/09/2005, ou seja, seis meses após o prazo final para a entrega da DITR.

Uma vez que a apresentação do ADA foi intempestiva e, no caso de área de preservação permanente, é documento fundamental para gozo da isenção, não vejo como se afastar a regra de exigência.

Esse entendimento foi confirmado pela CSRF, entre outros, nos acórdãos nº. 9202-00. 891, de 11 de maio de 2010, Relator Conselheiro Elias Sampaio Freire. Acórdãos aguardando publicação, e nº 9202-00.987, de 17/08/2010, Relator Júlio César Vieira Gomes.

Área de reserva legal

Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002.

Subseção II

Das Áreas de Reserva Legal

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº. 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº. 2.166-67, de 2001).

§ 1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

§ 2º Na posse, a reserva legal é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta, firmado pelo possuidor com o órgão ambiental estadual ou federal competente, com força de título executivo e contendo, no mínimo, a localização da reserva legal, as suas características ecológicas básicas e a proibição de supressão de sua vegetação (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, § 10, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001, art. 1).

Destarte, para se beneficiar da redução do pagamento do ITR prevista no art 10 da Lei nº. 9393/1996 o sujeito passivo deverá cumprir determinada exigência, especialmente em relação à reserva legal Trata-se da averbação no órgão competente de registro da destinação para preservação ambiental, conforme determina o Código Florestal, Lei nº 4 771, de 15 de setembro de 1965, art. 16, § 2º, com a redação dada pela MP nº 2 166-67, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

Art.16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressaltadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidos, a título de reserva legal, no mínimo: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001) (Regulamento)

()

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

Além da definição, merecem ressaltos os efeitos da averbação de determinada área imobiliária como reserva legal. Não se trata de formalidade, mas sim de ato constitutivo. Ela modifica o direito real sobre o imóvel e para tanto deve ser adotada a mesma forma, que é o registro no órgão competente, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, *verbis*:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Por essa razão é que o Código Florestal passou a exigir a averbação no registro de propriedade do imóvel, fazendo com que a partir de então sobre aquela área o proprietário se submeta às limitações administrativas que lhe são impostas pela lei. Nesse sentido, transcrevo fragmento do voto do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro (Acórdão nº 303 - 3488.3 de 07/11/2007, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes):

Particularmente, não vejo como reconhecer a existência de reserva legal antes das respectivas demarcação e averbação à margem da matrícula do imóvel, nos termos do que preconiza o § 2º do art. 16 da Lei nº 4.771, de 1965.

Nesse contexto, cabe esclarecer que, com a máxima vênia, não acompanho o entendimento que se pacificou neste colegiado, que pretende avaliar a exigência de averbação sob um prisma finalístico, pretensamente limitado ao Direito Ambiental.

Explico.

Consoante pródiga jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, v.g. os EDcl no AgRg no REsp 255170 / SP, Min. Luiz Fux e o RMS 18301 / MG, Min. João Otávio de Noronha, a reserva legal representa uma modalidade de limitação administrativa à propriedade rural.

Como tal, tanto pode sujeitar o proprietário a obrigações de não fazer (o corte raso) quanto de fazer (de delimitar a área de reserva e averbá-la junto ao órgão competente).

Veja-se a lição Maria Silvia di Pietro (Direito Administrativa São Paulo. Atlas 2003. 15º ed., p. 128).

As limitações podem, portanto, ser definidas como medidas de caráter geral, impostas com fundamento no poder de polícia do Estado, gerando para os proprietários obrigações positivas ou negativas, com o fim de condicionar o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social. (destaquei)

De se notar, que, para a solução da lide, interessa definir em que momento se considera constituída tal restrição administrativa, pois somente após a sua constituição é que se configura a debatida hipótese de incidência "negativa", que exclui as áreas submetidas à restrição do pagamento do ITR..

A razão de dar tratamento distinto à reserva legal deve-se ao fato de a norma que torna obrigatória a apresentação do ADA aplicar-se tão somente aos casos de isenção com base nesse Ato. Essa exegese aponta que o § 1º, do art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 (com a redação dada pela Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000) teve por finalidade esclarecer que o documento não pode ser substituído por outro, ainda que tenha o mesmo conteúdo e seja registrado em órgão de proteção ambiental. Mas essa exigência taxativa se refere ao caput (benefício de isenção que tenham por base o ADA), como é o casos das áreas de preservação permanente, não no caso de reserva legal.

Por se amoldar com perfeição ao caso em debate, peço vênia para, também transcrever, fragmento do voto do Conselheiro Nelson Mallmann (Acórdão nº **2202-00.708** de 19 de agosto de 2010, da 2º Câmara / 2º **Turma Ordinária do CARF**) *in verbis*:

É de se ressaltar, que em nenhum momento estou questionando a existência e o estado das Reservas Preservacionistas, relatórios técnicos que atestam a sua existência não atingem o âmago da questão. Mesmo aquelas possíveis áreas consideradas inaproveitáveis, para integrarem as reservas da propriedade, para fins de cálculo do ITR, devem, no meu ponto de vista, obrigatoriamente, atender as exigências legais.

Um dos objetivos precípuos da legislação ambiental e tributária é, indubitavelmente, estimular a preservação do meio ambiente, via benefício fiscal. No entanto, o benefício da exclusão do ITR, inclusive em áreas de proteção e/ou interesse ambiental como os Parques Estaduais, não se estende genérica e automaticamente a todas as áreas do imóvel por ele abrangidas. Somente se aplica a áreas específicas da propriedade, vale dizer, somente para as áreas de interesse ambiental situadas no imóvel como: área de preservação permanente, área de reserva legal, área de reserva particular do patrimônio natural e área de proteção de ecossistema bem como área imprestável para a atividade rural, desde que reconhecidas de interesse ambiental e desde que haja o reconhecimento dessas áreas por ato específico, por imóvel, expedido pelo IBAMA, o Ato Declaratório Ambiental (ADA).

Não tenho dúvidas de que a obrigatoriedade da apresentação do ADA para fins de exclusão das áreas de preservação permanente e de utilização limitada (reserva legal) da base de cálculo do ITR, surgiu no ordenamento jurídico pátrio com o art. 1º da Lei nº. 10.165, de 2000 que incluiu o art., 17, § 1º na Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, para os exercícios a partir de 2001, verbis:

Art. 17 - O Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao Ibama a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº. 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria." (NR)

(...)

§ 1º A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória.

Tal dispositivo teve vigência a partir do exercício de 2001, anteriormente este, a imposição da apresentação do ADA para tal fim era definido por ato infra-legal, que contrariava o disposto no § 1º do inciso II do art. 97, do Código Tributário Nacional.

Os presentes autos tratam do lançamento de ITR do exercício de 2003, fato gerador 01/01/2003, portanto, a exigência do ADA para fins de exclusão da base de cálculo daquele tributo encontra respaldo legal.

É oportuno salientar, que Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido em suas decisões de que a dispensa de comprovação relativa às áreas de interesse ambiental (preservação permanente/utilização limitada), conforme redação do parágrafo 7º, do art. 10, da Lei nº 9.363, de 1996, introduzido originariamente pelo art.3º da MP nº L956-50, de 2000, e mantido na MP nº 2.166-67, de 2001, ocorre quando da entrega da declaração do ITR. o que não dispensa o contribuinte de, uma vez sob procedimento administrativo de fiscalização, comprovar as informações contidas em sua declaração por meio

dos documentos hábeis previstos na legislação de regência da matéria.

Por seu turno, no que diz respeito ao prazo para o cumprimento da obrigação ora tratada, deve ser levado em consideração que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme prescrito no art. 144 do Código Tributário Nacional, enquanto o art. 1º, caput, da Lei nº, 9.393, de 1996, estabelece como marco temporal do fato gerador do ITR o dia 1º de janeiro de cada ano. Ou seja, em se admitindo a hipótese de o contribuinte poder apresentar a DITR, por seguidos exercícios, suprimindo áreas da tributação, com a alternativa de providenciar o cumprimento da exigência de averbação em cartório a qualquer tempo, nenhum efeito resultaria da medida de incentivo à conservação do meio ambiente, pois o proprietário da terra usaria o benefício da isenção fiscal e o Poder Público não teria qualquer garantia, o que não ocorre quando da existência da averbação tempestiva da área no registro de imóveis.

É de se ressaltar, que a área de utilização limitada/reserva legal somente será excluída da tributação, se cumprida, também, a exigência de sua averbação à margem da matrícula do imóvel, até a data de ocorrência do fato gerador do ITR do correspondente exercício.

Inclusive, atualmente esse prazo consta expressamente indicado no parágrafo 1º do art. 12 do Decreto nº 4.382, de 2002 (Regulamento do ITR), que consolidou toda a legislação do ITR, da seguinte forma:

Art. 12. São áreas de reserva legal aquelas averbadas à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, nas quais é vedada a supressão da cobertura vegetal, admitindo-se apenas sua utilização sob regime de manejo florestal sustentável (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001).

§1º Para efeito da legislação do ITR, as áreas a que se refere o caput deste artigo devem estar averbadas na data de ocorrência do respectivo fato gerador.

Desta forma, para fazer jus à não tributação da área declarada como de utilização limitada reserva legal, em se tratando do exercício de 2003, deve ser cumprida a exigência de averbação no Cartório de Registro de Imóveis até a data de ocorrência do fato gerador do correspondente exercício, qual seja, 01/01/2003.

Assim sendo, entendo que mesmo nos casos de ter sido comprovado a averbação intempestiva da área de utilização limitada/reserva legal à margem da matrícula do imóvel e não obstante a pretensão do recorrente de tentar comprovar nos autos a efetiva existência da área de utilização limitada/reserva legal no imóvel (materialidade) por meio do Laudo Técnico apresentado, cabe ressaltar que essa comprovação não é suficiente para que a lide seja decidida a seu favor, pois o que se busca nos autos é a comprovação do reconhecimento das referidas áreas mediante ato do

IBAMA ou órgão delegado por convênio ou, no mínimo, a comprovação da protocolização tempestiva do requerimento do ADA e da averbação tempestiva da área de utilização limitada.

Portanto, não há outro tratamento a ser dada a área de utilização limitada/reserva legal glosadas pela fiscalização, por falta de comprovação da exigência tratada anteriormente (averbação tempestiva no Cartório de Registro de Imóveis), que devem realmente passar a compor as áreas tributável e aproveitável do imóvel, respectivamente, para fins de apuração do Valor da Terra Nua (VTN) tributado e do seu Grau de Utilização (do imóvel), conforme demonstrado pela autoridade lançadora nos autos.

Pois bem, no caso concreto, o interessado não comprovou a respectiva averbação.

Destarte, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões,

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Redator designado

Com o máximo respeito ao bem articulado voto da Conselheira Relatora, permito-me dela dissentir, exclusivamente, quanto à atribuição do Valor da Terra Nua para o imóvel em questão, pelas razões explicitadas neste voto.

DA RESERVA LEGAL

Não obstante os diversos elementos apresentados pelo recorrente quer como recurso, quer como memorial ou mesmo as razões apontadas na sustentação oral, quanto à exclusão da área de reserva legal, deve ser ressaltado que não foi juntada a prova de sua averbação.

A questão gira em torno da interpretação do §8º do art. 16 da Lei 4.771/1965 (incluído pela Medida Provisória 2.166-67/2001) com o art. 10 da lei 9.393/1996, transcritos a seguir:

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

Lei 9.393/1996.

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

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

(...)

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;

(...)

§7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

A averbação de Reserva Legal no Registro de Imóveis não é mera formalidade ou ato de efeito declaratório. A natureza extrafiscal do ITR, exige que haja a comprovação da existência da Reserva Legal e sua demarcação antes da ocorrência do fato gerador, sem esses procedimentos não há como assegurar a utilização do tributo como instrumento de defesa do meio ambiente.

A existência de julgados que dispensam a averbação prévia indica somente que se está diante de tema controvertido. Tanto que divergências no âmbito desse Conselho foram submetidas a julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No âmbito da CSRF, a 2ª Turma é que detém a competência para julgar a matéria e proferiu o seguinte entendimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA, A partir do exercício de 2001 para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR com base no ADA.

que é o caso das áreas de proteção permanente, este documento passou a ser obrigatório, por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000. Tratando-se de reserva legal, deve ser verificada a averbação no órgão de registro competente e a individualização da área de proteção em data anterior às ocorrências dos fatos geradores. Recurso especial negado. (acórdão 9202-00.987, de 17/08/2010, Relator Conselheiro Júlio César Viera Gomes, grifos acrescidos)

O voto condutor do acórdão conteve, entre outros, os seguintes fundamentos:

“Área de reserva legal:

Para a área conceituada como reserva legal pelo artigo 16, §2º do Código Florestal, com a redação trazida pela Lei nº 7.803/89, a exigência é a averbação no órgão competente de registro da destinação para preservação ambiental de área não inferior a 20% do total do imóvel. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 11 inciso I da Lei nº 8.847/94, acima transcrito.

Tem-se que a, ao alterar o art 16 da Lei nº 4.771/65, acrescentou-lhe dois parágrafos, sendo que, na hipótese dos autos, interessa-nos o §2º, com a seguinte redação, in verbis:-

"Art. 16..

§2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área."

Além da definição, merecem ressaltos os efeitos da averbação de determinada área imobiliária como reserva legal. Não se trata de formalidade, mas sim de ato constitutivo.

Ela modifica o direito real sobre o imóvel e para tanto deve ser adotada a mesma forma, que é o registro no órgão competente, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, verbis:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Por essa razão é que o Código Florestal passou a exigir a averbação no registro de propriedade do imóvel, fazendo com que a partir de então sobre aquela área o proprietário se submeta às limitações administrativas que lhe são impostas pela lei.

Tomando a averbação da reserva legal como ato constitutivo pode-se mencionar também os seguintes acórdãos: nº 9202-00.988 e 9202-00.989 de 17 de agosto de 2010, 9202-01.001, de 17 de agosto de 2010, o acórdão 9202-001.306, de 08/02/2011, o de nº 9202-001.616, de 11/05/2011, o acórdão 9202-001.734, de 26/09/2011 e o acórdão 9202-001.639, de 25/07/2011 que deram provimento ao recurso da PGFN quanto à Área de Reserva Legal (ARL) devido à falta da averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

Não obstante, decisões mencionadas pelo recorrente em memorial e sustentação oral, não há uma jurisprudência consolidada nesse Conselho que ampare o pleito do recorrente.

Frise-se, ainda, que posteriormente àquele acórdão foi proferido o acórdão 9202-001.796, de 24/10/2011 no qual foi dado provimento ao recurso especial da PFN considerando que era exigível a apresentação do ADA para excluir não somente a área de preservação permanente mas também a de reserva legal, ainda que houvesse laudo de avaliação e averbação cartorária.

Ademais, a natureza de ato constitutivo da averbação da reserva legal também foi reconhecida no Mandado de Segurança nº 22.688-9/PB, julgado pelo STF em 03/02/1999.

No âmbito da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ também se entende que a averbação é um ato constitutivo da Reserva Legal de forma que somente após a averbação pode-se reconhecer a exclusão da Reserva Legal.

REsp 1027051 / SC RECURSO ESPECIAL2008/0019441-1

Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS

Relator(a) p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Data do Julgamento 07/04/2011

Ementa

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.

3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.

4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a

efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida.

5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental.

6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova.

7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si.

8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a preexistência da averbação da reserva no registro.

9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

10. A questão ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.

11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar

todo o rol de obrigações propter rem previstas no art. 44 daquele diploma normativo.

12. Recurso especial provido.

O entendimento da 2ª Turma foi ratificado com o acórdão nos Embargos Declaratórios, julgado em 09/08/2011, de forma que não há que se falar em entendimento consolidado no âmbito da 1ª Seção do STJ em sentido diverso ao adotado por este Conselheiro.

A exigência da prévia averbação – com a participação do órgão ambiental e delimitação da área de reserva legal - deve ser vista como instrumento garantidor da efetividade das medidas extrafiscais de proteção ao meio ambiente, o que torna inaplicável a exegese que toma a existência de área de reserva legal como uma mera fração ideal da área total do imóvel independente de sua averbação.

Nesse sentido foi o voto do Ministro Sepúlveda Pertence no MS 22.688/PB, quando se referiu às áreas de preservação ambiental à luz da Lei 8.629/1993 (lei da Reforma Agrária):

“Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que seja conhecidas, as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como não aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação lhe impõe.

(...)

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/65, não existe a reserva legal”

Nesse ponto, acompanho a relatora. Sem razão o recorrente.

DO VALOR DA TERRA NUA

Concordo com a relatora quanto à possibilidade legal de a Receita Federal arbitrar o VTN com base no SIPT quando o valor declarado pelo sujeito passivo estiver subavaliado e que é possível a revisão com base em Laudo de Avaliação expedido por profissional competente com a devida anotação da ART/CREA.

O ponto em que divirjo é quanto à convicção de que o Laudo apresentado não é hábil para comprovar o VTN diferente do SIPT por ter descumprido a norma ABTN.

Explico.

A Norma ABNT é um referencial a ser seguido porém, nessa seara, deve-se privilegiar o formalismo moderado e a busca da verdade material. Assim, compulsando os dados contidos no Laudo de Avaliação e demais informações do processo, reputo o Laudo de Avaliação hábil a demonstrar que o imóvel em questão possui características específicas que

justificam um valor inferior ao VTN indicado no SIPT, ao mesmo tempo não é evidente o descumprimento da norma técnica, ao contrário, há menção expressa do profissional no sentido de que as normas foram seguidas no grau de precisão exigido.

Ademais, o valor do VTN atribuído pelo oficial de justiça avaliado, da própria Justiça Federal, em ação de execução demonstra que o SIPT não é, neste caso concreto, o melhor dos indicativos para atribuição do VTN, mesma conclusão decore dos documentos referentes a alienações imobiliárias na região.

Desta forma, meu voto é **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário para atribuir ao VTN o valor de R\$20,14 (vinte reais e quatorze centavos) conforme Laudo de Avaliação.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

CÓPIA

Processo nº 10293.720120/2007-17
Acórdão n.º **2802-01.508**

S2-TE02
Fl. 13



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

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do Acórdão identificado em epígrafe.

Brasília/DF, 28 de maio de 2012

(assinado digitalmente)

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

Presidente

Segunda Turma Especial da Segunda Câmara/Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional