



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.720009/2008-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.608 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2020
Recorrente MANOEL BISPO DOS SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

INTIMAÇÃO VIA POSTAL. ERRO DE INDICAÇÃO DE ENDEREÇO. ERRO QUE NÃO PODE PREJUDICAR O DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE.

Considera-se inválida a intimação, enviada a endereço incorreto.

NULIDADE. INTIMAÇÃO IRREGULAR. COMPARECIMENTO AO PROCESSO. SANEAMENTO DO VÍCIO.

O comparecimento do contribuinte supre as faltas ou irregularidades ocorridas nas intimações feitas sem observância das prescrições legais. Restou comprovada a ciência através do pedido de cópia do processo, sendo apresentada impugnação dentro do prazo legal, razão pela qual a mesma é tempestiva.

DO PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E NULIDADE.

O procedimento fiscal foi instaurado e realizado em conformidade com a legislação vigente, além de ter sido possibilitado ao interessado, por ocasião da entrega tempestiva de sua impugnação, exercer plenamente o seu direito de defesa, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento do direito de defesa ou de qualquer outra irregularidade que pudesse implicar na nulidade da correspondente Notificação de Lançamento.

DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

É contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ITR, a proprietária do imóvel à época do fato gerador do imposto, além de não ocorrer, no caso de alienação do imóvel, a sub-rogação do crédito tributário na pessoa do adquirente, quando constar do título a prova de sua quitação.

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO DO ITR COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO COM APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE.

Resta próprio o arbitramento do VTN, com base no SIPT, quando observado o requisito legal de aptidão agrícola para fins de estabelecimento do valor do imóvel.

SÚMULA CARF Nº 122

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e dar parcial provimento ao recurso, para cancelar a glosa de 2.011,20 ha de área de reserva legal (Sumula CARF nº 122) e considerar o VTN de R\$ 29,83 por hectare.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Mauricio Vital, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernanda Melo Leal, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Leticia Lacerda de Castro, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente)

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento, referente ao Imposto Territorial Rural - ITR, por meio da revisão do Exercício 2004, onde foi efetuado glosa integral das áreas declaradas como de preservação permanente e de reserva legal, alterando a área tributável do imóvel. Também o valor da terra nua foi arbitrado pelo SIPT, o que gerou imposto maior a pagar.

Cientificado, o contribuinte apresenta Impugnação, onde alega e requer o seguinte:

- Que não recebeu a intimação, nem foi legalmente cientificado do lançamento

Preliminarmente, questiona a legalidade do arbitramento do VTN, que considera cercear o seu direito de defesa por inverter o ônus da prova.

Considera ilegal a exigência de Laudo de Avaliação para determinação do VTN, a exigência de fundamentação no laudo, o VTN atribuído não atendeu ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/96, bem como, não é informada a origem dos dados na utilização do SIPT. Ao final requer explicações de como se chegou ao preço final utilizando-se do SIPT, conhecimento este, que, caso não prestado, constitui-se em cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto à glosa das áreas de preservação ambiental e de reserva legal, informa que apresentou todos os documentos necessários, com exceção do ADA, que comprovariam o valor informado na declaração.

Contesta a exigência de apresentação do ADA para comprovação dos valores declarados

Cita jurisprudência para confirmar as suas afirmações.

Posteriormente, apresenta impugnação complementar em que alega erro na identificação do sujeito passivo, pelo fato de ter alienado a propriedade em questão.

Requer, portanto a nulidade do lançamento por ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

A DRJ considerou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso com os mesmos argumentos apresentados quando da impugnação, acrescentando uma preliminar de tempestividade do recurso.

Voto

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade

Preliminarmente, cabe examinar os pressupostos apresentados no Recurso Voluntário questionando à intempestividade da impugnação, pois, uma vez reconhecida que houve a apresentação da peça de defesa fora do prazo legal, não se instaura a fase litigiosa do procedimento e nem comporta julgamento quanto às alegações de mérito.

Da tempestividade do recurso apresentado

A intimação do acórdão da DRJ que considerou improcedente a impugnação do recorrente, se deu no endereço antigo, sendo entregue a uma pessoa que não é representante legal da empresa, ou sequer seu funcionário, uma vez que a intimação, que foi feita via postal, foi entregue a um funcionário da recepção do edifício do endereço anterior, que assinou o "Aviso de Recebimento" dos Correios.

Não obstante a intimação inválida, o contribuinte achou por bem defender-se, tendo protocolado sua manifestação de inconformidade no prazo de 30 dias de sua ciência do acórdão, que se deu quando da solicitação de cópia do processo.

Sendo assim, analisando os fatos narrados, é forçoso concluir que a intimação foi inválida, pois contraria disposição do Art. 23, § 4º, I, do Decreto 70.235/1972 com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, senão vejamos:

"Art 23.

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária.

Portanto, acata-se a preliminar para considerar tempestivo o recurso apresentado

Do Mérito

Para as questões seguintes, tendo em vista que não houve apresentação de novos documentos e, sendo coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF, mediante transcrição dos trechos do voto que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas:

Da Nulidade do Lançamento - Cerceamento do Direito de Defesa

Preliminarmente, o requerente pretende que seja declarada a nulidade da presente Notificação de Lançamento, por entender, em síntese, que o arbitramento de novo VTN com base no SIPT seria ilegal, além de implicar em cerceamento do seu direito de defesa e, ainda, que a exigência de Laudo de Avaliação, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, com ART registrada no CREA, não teria amparo na legislação pertinente ao ITR, não constando de qualquer lei, norma ou ato administrativo que prescreva a exigibilidade do documento solicitado.

Em que pese as alegações apresentadas com o intuito de justificar a nulidade do lançamento, resta claro que o procedimento fiscal foi instaurado e realizado em conformidade com as normas que regem o processo administrativo fiscal, não se vislumbrando qualquer irregularidade que pudesse macular a presente notificação de lançamento, seja por uma suposta ilegalidade na constituição do crédito tributário em questão ou mesmo por eventual cerceamento do direito de defesa.

No presente caso, o trabalho fiscal iniciou-se na forma prevista nos arts. 7º e 23 do Decreto nº 70.235/72, observada a Instrução Normativa SRF nº 579, de 08 de dezembro de 2005, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados para a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes, relativas a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, feita mediante a utilização de malhas fiscais e, especificamente, o disposto no art. 53, do Decreto 4.382/2002 (RITR), que trata, no caso do ITR, da intimação do início do procedimento fiscal.

Assim sendo, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto na Norma de Execução Cofis nº 003/2006, de 29/05/2006, aplicada ao ITR/2003 e posteriores, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os documentos de prova relacionados no Termo de Intimação Fiscal de fls. 11/12, para fins de comprovação dos dados informados na correspondente DITR/2004, inclusive, o valor fundiário do imóvel (VTN), a preços de 1º/01/2004, sob pena de realização do lançamento de ofício.

Considere-se que o trabalho de revisão então realizado pela fiscalização é eminentemente documental e a falta de comprovação, em qualquer situação, de

dados cadastrais informados na correspondente declaração (DIAC/DIAT), incluindo a subavaliação do VTN, autoriza o lançamento de ofício, regularmente formalizado através da referida Notificação, nos termos do art. 14 da Lei nº 9.393/1996 e artigos 51 e 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), combinado com o disposto no art. 149, inciso V, da Lei nº 5.172/66 -CTN.

Vale esclarecer que não compete à autoridade administrativa produzir provas relativas a qualquer uma das matérias tributadas, como alegado pelo impugnante. Frise-se que o ônus da prova é do Contribuinte, seja na fase inicial do procedimento fiscal, conforme previsto nos artigos 40 e 47 (*caput*), do Decreto nº 4.382, de 19/09/2002 (RITR), ou mesmo na fase de impugnação, constando do art. 28, do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Acrescente-se que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 (*caput*) e seu parágrafo único, do CTN. Assim, não tendo sido apresentados todos os documentos de prova exigidos para comprovação das áreas declaradas de preservação permanente e de reserva legal, além de desconsiderado, pelas razões descritas às fls. 02 a 04, o laudo de avaliação então apresentado, de modo a afastar a hipótese de subavaliação do VTN declarado, não poderia a autoridade fiscal deixar de efetuar o lançamento de ofício, materializado na notificação de fls. 01/06.

Também, cabe observar que a notificação de Lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), trazendo as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, inclusive, a correta descrição dos fatos e enquadramentos legais das infrações apuradas pela autoridade fiscal (às fls. 02 a 04), que resultaram no imposto suplementar devidamente demonstrado (às fls. 05).

Nesse diapasão, em se tratando do arbitramento do VTN, consta devidamente registrado que o valor declarado foi considerado subavaliado por encontrar-se abaixo do valor de mercado, obtido com base no VTN/ha médio, apontado no Sistema de Preços de Terras - SIPT, exercício de 2004, para o município onde se localiza o imóvel, nos termos do art. 14 (*caput*) e seu § 1º, da Lei nº 9.393/1996, conforme apresentado na Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (ais).

Acrescente-se que esse sistema de preço de terras (SIPT) é alimentado por Coordenação da RFB competente para tal, com base em dados informados pela Secretarias de Agricultura dos Estados ou dos Municípios, seguindo a previsão legal do art 14 da Lei nº 9.393/1996, e nos moldes da Portaria SRF nº 447/2002, que assim dispõem:

"Art. 1º Fica aprovado o Sistema de Preços de Terras (SIPT) em atendimento ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, que tem como objetivo fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto Territorial Rural (ITR).

Art. 3º A alimentação do SIPT 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, será efetuada pela Cofis e pelas Superintendências Regionais da Receita Federal."(grifo nosso)

Importante ressaltar que utilização do VTN médio, como foi feito pela autoridade fiscal no presente caso, encontra respaldo na já referida Norma de Execução Cofis, que, em seu "Parâmetro 20", assim estabeleceu: *"Caso não exista a informação de aptidão agrícola, será utilizado o valor do VTN médio das declarações no mesmo ano."*

Quanto à alegada falta de publicidade dos valores constantes do SIPT, que serviram de base para o arbitramento do VTN, de acordo com o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/96, cabe ressaltar que o acesso aos sistemas internos da RFB está, de fato, submetido a regras de segurança, contudo, tal restrição não prejudica a publicidade das informações armazenadas no referido sistema, tanto é verdade que a tela do mesmo está anexada aos autos às fls 14, constando o seu único valor, inclusive citado explicitamente na "Descrição dos Fatos", às fls. 04.

Quanto à falta de divulgação da metodologia e dos critérios utilizados na apuração do VTN/ha em questão, cabe considerar que o referido VTN/ha médio foi apurado por meio do processamento eletrônico das declarações do ITR entregues à RFB, representando o valor médio da terra nua dos imóveis rurais localizados no citado município, a preços de 1701/2004, nos termos do art. 1º caput e art. 8º, § 2º, da Lei 9.393/96 e, também, do art. 32, § 1º do Decreto nº 4.382/2002 (RITR).

De qualquer forma, foi reservado ao interessado a oportunidade de apresentar Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, de modo a demonstrar que o seu imóvel em particular, apresenta condições desfavoráveis que justifiquem a utilização de VTN por hectare inferior ao constante do SIPT, ou mesmo que o valor fundiário do imóvel está condizente com os preços de mercado praticados àquela época, não obstante os valores maiores eventualmente apontados nesse sistema de preços de terras.

Além disso, conforme citado na "Descrição dos Fatos" da Notificação de Lançamento, desde a Intimação Inicial, às fls. 11/12, já tinha sido esclarecido, expressamente, que a falta de apresentação de laudo de avaliação, ou sua apresentação em desacordo com as normas da ABNT, ensejaria o arbitramento do VTN, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da Receita Federal.

Também não pode justificar a nulidade da presente Notificação de Lançamento, o fato de o contribuinte considerar que a exigência de apresentação de Laudo de Avaliação, com fundamentação e grau de precisão II, para a comprovação do VTN declarado, não está prevista na legislação tributária, cabendo esclarecer que autoridade fiscal cumpriu o estabelecido na Norma de Execução Norma de Execução Cofis nº 003, de 29 de maio de 2006, aplicável ao exercício de 2004, em seu item "8 - *Relação de Documentos a Serem Solicitados*", que assim estabelece quanto ao documento de prova a ser apresentado pelo contribuinte para comprovar o VTN declarado:

"Parâmetro 20 - (VTN)

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. A falta de apresentação do laudo de avaliação

ensejará ao arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da SRF."

Ademais, na hipótese de estar evidenciada a subavaliação do VTN declarado, quando comparado com os valores apontados no SIPT, cabe ao contribuinte afastar tal hipótese, demonstrando, com documento hábil, o valor fundiário do seu imóvel, a preços de 1º de janeiro do ano de referência, posto que é seu o ônus da prova, sendo legítimo e conveniente que a autoridade fiscal se acautele no sentido de impor determinadas exigências, para acatamento do laudo de avaliação, como documento hábil para essa finalidade.

Nesse diapasão, também não pode justificar a nulidade da presente Notificação de Lançamento o fato de a autoridade fiscal não ter acatado o laudo de avaliação apresentado para comprovação do VTN do imóvel, posto que a aceitação ou não do mesmo, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desse documento, observadas as normas da ABNT (NBR 14653-3), de modo a formar livremente o seu convencimento (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

Portanto, o procedimento fiscal foi instaurado e realizado em conformidade com as normas previstas para esse tipo de trabalho, não havendo qualquer irregularidade que pudesse invalidá-lo, além de ter sido proporcionado ao contribuinte a oportunidade de exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, mediante a interposição tempestiva da sua impugnação, de conformidade com o previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto 70.235/72, o que, aliás, foi feito, conforme Impugnação de fls. 46 e 47/68 e impugnação-complementar de fls. 105/113, ora apreciadas.

Assim, ao refutar, de forma clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, como se observa do teor de suas impugnações, não resta dúvidas de que o autuado compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, expondo os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não apenas suscitando preliminares, mas discutindo o mérito da lide relativamente às matérias envolvidas, nos termos do inciso III, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

Enfim, contendo a Notificação de Lançamento os requisitos legais, estabelecidos no art. 11, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, constando devidamente identificadas e motivadas as alterações efetuadas pela autoridade fiscal, nos dados informados pelo Contribuinte na sua DITR/2004, com a glosa das áreas declaradas de preservação permanente e de reserva legal, respectivamente, de **2.000,0 ha e 2.500,0 ha**, e a rejeição do VTN declarado, de R\$ 45.000,00 ou R\$ 4,47/ha, sendo arbitrado o valor de R\$ 1.244.768,81 ou **R\$ 123,78/ha**, com base no Sipt e tendo o interessado, após dela ter tomado ciência, protocolado a sua impugnação, dentro do prazo legal, não há que se falar em NULIDADE, por ofensa a qualquer um dos citados princípios.

Acrescente-se, quanto aos princípios constitucionais invocados pelo requerente, que a autoridade fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, mas sim verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de

lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme visto anteriormente.

Os mecanismos de controle de legalidade/constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa. Já os princípios constitucionais, de um modo geral, têm como destinatário o legislador na elaboração da norma. Ou seja, os princípios orientam a feitura da lei.

Tanto a autoridade fiscal lançadora, quanto a autoridade administrativa julgadora, especialmente os de primeira instância, por dever funcional, encontram-se cingidas aos estritos termos da legislação fiscal, ou seja, deve observar as Leis e os atos normativos da autoridade competente da Receita Federal do Brasil, a quem estão subordinados., conforme art. 7º da Portaria - MF nº 341, de 12 de julho de 2011, publicada no DOU de 14 seguinte.

Não obstante o requerente ter carreado aos autos jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), favoráveis às suas teses de nulidade, bem como em relação às matérias de mérito, tem-se que essas decisões, além de não terem qualquer relação com a situação tratada nos autos, se aplicam, exclusivamente, aos respectivos processos, não afetando o presente lançamento, uma vez que os julgados preferidos, em grau de recurso, não possuem efeito vinculante, nem constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (PN CST 390/71).

No que se refere às decisões judiciais proferidas em qualquer instância, é de se ressaltar que as mesmas apenas aproveitam às partes integrantes das respectivas lides, nos limites desses julgados, de conformidade com o disposto no art. 472 do Código de Processo Civil.

Não tendo o contribuinte comprovado ter sido parte em ação judicial transitada em julgado e cuja solução lhe fosse favorável quanto às matérias ora tratadas, não cabe à autoridade administrativa abster-se de cumprir a legislação em vigor, pelos motivos expostos anteriormente.

Dessa forma, e enfatizando que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, entendo ser incabível o pretendido cancelamento, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Do Sujeito Passivo da Obrigação Tributária

Na análise do presente processo, verifica-se que o declarante alega que desde **setembro de 2005**, portanto, antes da data de lavratura da Notificação de Lançamento contestada, o imóvel tratado neste processo não mais lhe pertence, tendo sido vendido às pessoas físicas e jurídicas identificadas na sua impugnação; cabendo, portanto, ser aplicada a sub-rogação da responsabilidade tributária na pessoa dos sucessores, na forma dos art. 128 a 131 do CTN.

Para fazer prova das alegadas alienações, instruiu a sua defesa com as "Escrituras Públicas de Compra e Venda", doc./cópias de fls. 114/121, devidamente registradas no Cartório de Registro de Imóveis e Hipotecas da Comarca de Cocos - BA.

Nota-se que a exigência do ITR, relativa ao exercício de 2004, foi calculada com base nos dados cadastrais constantes da respectiva DITR, apresentada em nome da impugnante, cujas informações a identificaram como contribuinte do imposto. Assim, sendo o lançamento atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, da Lei 5.172/6 - CTN, e não tendo sido apresentados os documentos de prova então exigidos, não poderia a autoridade fiscal deixar de realizar o lançamento, em nome do requerente, sob pena de responsabilidade funcional.

Também cabe observar que a Lei nº 9.393, de 19/12/96, que versa sobre ITR, seguindo a mesma orientação do Código Tributário Nacional, ao tratar, nos seus artigos 1º e 4º, do fato gerador e do contribuinte do imposto, assim estabeleceu:.

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

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

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

Portanto, a Lei, obedecendo a diretriz contida nos artigos 29 e 31 do CTN, fixou as mesmas hipóteses para o fato gerador e elegeu os mesmos contribuintes do imposto, sem fazer distinção entre o proprietário e o possuidor da terra, bem como não estabeleceu ordem de preferência quanto à responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Assim, não há dúvida de que a época do fato gerador do ITR/2004, ocorrido em 1º/01/2004, o requerente enquadrava-se como contribuinte do imposto na condição de proprietário da "Fazenda Varjão do Ouro 10".

Quanto à alegada sub-rogação da responsabilidade tributária na pessoa dos adquirentes das respectivas partes desmembradas do referido imóvel rural, com área total alterada, de 10.056,3 ha para **10.784,7** ha, obtida por meio do georrefenciamento realizado em agosto de 2004, conforme, inclusive, consta averbado à margem da matrícula do imóvel, cabe observar o disposto no art. 130 do CTN:

"Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhorias, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação". (sublinhou-se)

Da leitura deste artigo, conclui-se que o crédito tributário sub-roga-se na pessoa dos respectivos adquirentes, **salvo quando conste do título a prova de sua quitação.**

Portanto, aplicando-se a ressalva apontada no texto sublinhado, somente ocorre a sub-rogação do crédito tributário na pessoa do adquirente, quando não constar do título a prova de sua quitação.

Tal entendimento é corroborado pela SCI Cosit nº 031 de 31/10/2004:

"12.1. na alienação de imóvel rural, de cujo título conste prova de quitação do ITR referente aos fatos geradores anteriores à alienação, os débitos relativos a tais períodos, identificados posteriormente pelo Fisco, devem ser exigidos do alienante do imóvel, na qualidade de contribuinte do imposto."

Examinando as respectivas Escrituras Públicas de Compra e Venda, de fls. 114/115, 116/118, 119/121 e 124/126, lavradas em **13/09/2005**, verifica-se que em todas elas consta registrado que: *"... o ITBI e demais quitações serão apresentadas no ato do Registro da Competente Escritura"*. Considerando-se que essas mesmas Escrituras foram levadas a registro junto ao competente Cartório de Registro de Imóveis, no dia seguinte à lavratura das mesmas, é preciso admitir que - até mesmo por imposição legal (art. 54, da IN/SRF nº 0256, de 11/12/2002) -, tenha sido apresentado a necessária Certidão Negativa de Débitos da RFB.

Assim, cabe considerar que a sociedade empresária PP Participações Empresariais Ltda (CNPJ 07.416.908/0001-20), juntamente com as pessoas físicas Ana Paula Marques (CPF 018.481.885-01) e Alessandra Marques (CPF 785.569.375-00) são adquirentes de boa-fé de partes do imóvel tratado nos autos. Consequentemente, não se aplica ao presente caso a sub-rogação prevista no art. 130 do CTN, cabendo ser observada a ressalva nele contida.

Ademais, reportando-se novamente à citada SCI/Cosit nº 031 de 31/10/2004, é preciso considerar que, por falta de suporte legal, não é possível aplicar a sub-rogação do crédito tributário em termos proporcionais, em decorrência de o imóvel ter sido alienado de forma fracionada para mais de um comprador, conforme foi o caso.

Registre-se que na data do fato gerador do imposto (1º/01/2004), o imóvel rural objeto do lançamento possuía uma área total registrada de 10.056,3 ha e uma área total georreferenciada de **10.784,7** ha, não havendo como considerar as áreas parciais desmembradas dessa área total, por motivo de alienação, para efeito da alegada sub-rogação, pois isso descaracterizaria por completo o lançamento tributário, no que diz respeito à base de cálculo do imposto (VTN tributável) e à aplicação da respectiva alíquota de cálculo, sujeita a variação de acordo com a dimensão do imóvel (tabela anexa à Lei 9.393/96).

Assim, nesses casos, mesmo que não conste do título prova de quitação do crédito tributário (CND), o mesmo deve ser integralmente exigido do alienante, conforme conclusão contida no item 12.2 da citada SCI/Cosit:

"12.2. os créditos tributários de ITR não extintos, relativos a imóvel rural cuja área tenha sido adquirida parcialmente por outro contribuinte, sem que conste do título prova de sua quitação, devem ser integralmente exigidos do alienante."

Desta forma, escoreito foi o lançamento ao identificar o requerente como sujeito passivo da obrigação tributária exigida neste processo, na condição de proprietário da "Fazenda Varjão do Ouro 10", à época do fato gerador do ITR/2004 (**1701/2004**, art. 1º da Lei 9.393/1996), não se aplicando ao presente caso a hipótese de sub-rogação.

Do Valor da Terra Nua - VTN

Reproduz-se abaixo, o voto do acórdão recorrido atinente à matéria do VTN

Na parte atinente ao cálculo do Valor da Terra Nua - VTN, entendeu a fiscalização que houve subavaliação, tendo em vista o valor médio constante do Sistema de Preço de Terras (SIPT), instituído pela Receita Federal, em consonância ao art. 14, caput, da Lei nº 9.393/96, razão pela qual o VTN declarado para o imóvel na DITR/2004, de **R\$ 45.000,00 (R\$ 4,47 por hectare)**, foi aumentado para **R\$ 1.244.768,81 (R\$ 123,78 por hectare)**, correspondente ao VTN médio por hectare, apurado no universo das DITR/2004, referentes aos imóveis rurais localizados no município de Cocos/BA, consoante extrato do SIPT, às fls. 14.

No presente caso é preciso admitir que, até prova documental hábil em contrário, o VTN Declarado, de apenas **R\$ 4,47/ha** (R\$ 45.000,00 : 10.056,3 ha), está de fato subavaliado, posto que o mesmo representa menos de **4%** (quatro por cento) do referido VTN/ha médio, apurado com base nos valores informados nas DITR/2004, pelos próprios contribuintes do ITR, relativos aos imóveis rurais localizados no citado município.

Pois bem. Caracterizada a subavaliação do VTN declarado e desconsiderado, pelas razões descritas às fls. 02 a 04, o laudo de avaliação então apresentado, só restava à autoridade fiscal arbitrar novo valor de terra nua para efeito de cálculo do ITR/2004, em obediência ao disposto no art. 14, da Lei nº 9393/1996, e artigo 52 do Decreto nº 4.382/2002 (RITR), sendo observado, nessa oportunidade, o único valor disponível no SIPT, exercício de 2004, para o citado município (**R\$ 123,78/ha**).

Acrescente-se que ao constatar a subavaliação do VTN declarado de **R\$4,47/ha**, ou seja, pouco mais de **QUATRO REAIS** para cada **10.000 m** de terra nua, e em face da existência de um único dado no SIPT, no exercício de 2004, para o município de Cocos/BA, a fiscalização agiu corretamente ao adotar esse valor para o arbitramento do VTN, em cumprimento ao seu dever funcional, não prosperando a alegação do contribuinte de que não houve a ocorrência de nenhuma das situações previstas no art. 14 da Lei nº 9.393/1996, que ensejasse o arbitramento do VTN, conforme dispõe esse artigo, *in verbis*:

"Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização."(grifo nosso)

Para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (1º/01/2004, art. 1º caput e art. 8º, § 2º, da Lei 9.393/96), o Contribuinte foi intimado a apresentar "Laudo Técnico de Avaliação", conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, com Fundamentação e Grau de Precisão II, com ART, contendo todos os elementos de pesquisa identificados (às fls. 11/12).

Não obstante o requerente ter apresentado, por ocasião daquela intimação inicial, o "laudo de avaliação" de fls. 39/40, elaborado pelo engenheiro agrônomo Robson de França Alcantra, com ART devidamente anotada no CREA/BA, doc./cópia de fls. 41/42, atribuindo ao imóvel, para o ano de 2004, o VTN de **R\$ 300.000,00 (R\$29,83/ha)**, o mesmo foi desconsiderado pela

autoridade fiscal, como documento hábil para comprovação do VTN do imóvel avaliado, por entender que esse laudo não atendia às normas da ABNT (NBR 146533), de modo atingir pontuação suficiente para ser enquadrado com grau II de fundamentação e precisão, conforme, aliás, descrito às fls. 02/04.

Em síntese, a autoridade fiscal constatou que o Laudo apresentado não continha os requisitos essenciais para a sua análise, muito menos atingindo pontuação suficiente para enquadrá-lo com grau de fundamentação e precisão de no mínimo II, para que se obtivesse uma aceitável confiabilidade no resultado apresentado, posto que esse grau exige, entre outros requisitos, a identificação das fontes de informação, número de dados efetivamente utilizados (maior ou igual a cinco), homogeneização dos resultados obtidos com o comparativo das características dos imóveis, cálculo da média com expurgo dos dados, além do desvio padrão. Enfim, a exigência era que o laudo, para fins tributários, contivesse fundamentação e grau de precisão II, conforme consta da intimação inicial de fls. 11/12.

Nesta fase, o requerente, além das questões preliminares, tratadas anteriormente, insiste na revisão do VTN arbitrado, com base nesse mesmo laudo de avaliação.

Entretanto, não há como acatar a revisão do VTN pretendida pelo contribuinte, pois entendo que o teor do documento trazido aos autos não se mostra hábil para a finalidade a que se propõe, uma vez que não segue a integralidade das normas da ABNT, para um Laudo com fundamentação e grau de precisão II, não demonstrando, de forma clara e convincente, o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador do ITR/2004 (1º.01.2004), nem a existência de características particulares desfavoráveis, que justificassem um VTN/ha abaixo do arbitrado pela fiscalização com base no SIPT.

O laudo é por demais sucinto, podendo ser enquadrado como um "Parecer Técnico", mas não como "Laudo Técnico de Avaliação", classificado, pelo menos, com Grau de fundamentação I, quando o que se exige é Grau II de fundamentação e precisão.

Enfim, 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, adotando-se preferencialmente o "*método comparativo direito de dados de mercado*", conforme previsto no item 10.1.1 dessa norma, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, preferencialmente com características semelhantes às do imóvel avaliado, com o posterior tratamento estatístico dos dados coletados, conforme previsto no item 8.1 dessa mesma Norma, adotando-se, dependendo do caso, a análise de regressão ou a homogeneização dos dados, conforme demonstrado, respectivamente, nos anexos A e B dessa Norma, de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel avaliado, a preços de 01/01/2004, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Além disso, é preciso considerar que a exemplo do VTN/ha originariamente declarado (**R\$4,47/ha**), o VTN/ha apontado pelo autor do trabalho, de **R\$29,83/ha**, também encontra-se muito abaixo do VTN relacionado no SIPT, equivalendo a menos de **24,1%** do referido VTN/ha médio, de **R\$ 123,78**, bem como dos valores de pauta fornecidos pelo INCRA, por meio do Ofício INCRA/GAB/BA/Nº 4010/2007, de 06/11/2007, para o citado município,

exercício de 2004, que variava de **R\$ 160,00/ha** (mínimo) a **R\$ 1.575,00/ha** (máximo), conforme descrito pelo autuante às fls. 02/04.

Assim, considerando-se que o VTN/ha apontado pelo autor do trabalho não só ficou muito abaixo do referido VTN/ha médio apontado no SIPT, mas também do menor valor fornecido pelo INCRA, para o citado município, o acatamento da pretensão do contribuinte exigiria uma demonstração que não deixasse dúvidas da inferioridade do imóvel em relação aos outros existentes na região, o que não aconteceu.

No caso, pela exposto, fazia-se necessário que o requerente apresentasse um novo "laudo de avaliação", elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, que atendessem às normas da ABNT (NBR 14653-3, de modo a atingir pontuação suficiente para classificá-lo com grau II de fundamentação e precisão ou, pelo menos, um "Laudo de Avaliação - Complementar", elaborado pelo mesmo engenheiro agrônomo, de modo a sanar as deficiências apontadas pela autoridade fiscal, que a levaram a rejeitar o laudo apresentado, como documento hábil para comprovar o valor fundiário da "Fazenda Varjão do Ouro 10", a preços de 1º/01/2004.

Em síntese, não tendo sido apresentado "Laudo de Avaliação", com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar que o valor fundiário do imóvel, a preços de mercado, em 1º.01.2004, está compatível com a distribuição das suas áreas, de acordo com as suas características particulares e classes de exploração, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

Desta forma, entendo que deva ser mantida a tributação da "Fazenda Varjão do Ouro 10" com base no VTN de **R\$ 1.244.768,81**, arbitrado pela fiscalização com base no único VTN/ha, por aptidão agrícola, apontado no SIPT, exercício de 2004, para o município de localização do imóvel (**R\$ 123,78/ha**).

O arbitramento do VTN, com base no SIPT - Sistema Integrado de Preços de Terras, está previsto no art. 14, da Lei nº 9.393, de 1.996. Com as alterações da Medida Provisória nº 2.18.356, de 2001, a redação do art.12, da Lei nº 8.629, de 1993, passou a ser a seguinte:

Art. 12. Considera-se justa a indenização que reflita o preço atual de mercado do imóvel em sua totalidade, aí incluídas as terras e acessões naturais, matas e florestas e as benfeitorias indenizáveis, observados os seguintes aspectos:

I localização do imóvel

II aptidão agrícola;

III dimensão do imóvel;

IV área ocupada e anciandade das posses;

V funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias,

Portanto, de acordo com os dispositivos acima, verifica-se que o SIPT, para ser utilizado como parâmetro para o arbitramento, deve, necessariamente, levar em conta a aptidão agrícola.

Para o presente caso, verifica-se que foi considerado para arbitramento do VTN, apenas o valor da média das DITR

Já no Laudo apresentado, é informado que o valor da terra nua é de R\$ 29,83 por hectare

Portanto, deve-se excluir o VTN arbitrado pela fiscalização por não ter considerado a aptidão agrícola e considerado o informado laudo.

Das Áreas Ambientais

Quanto a essa matéria, assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Quanto a essa matéria, verifica-se que a autoridade fiscal, com base na legislação de regência da matéria, exigiu a comprovação de duas exigências, para fins de justificar a exclusão das áreas declaradas de preservação e de reserva legal, respectivamente, de **2.000,0 ha** e **2.500,0 ha**, do cálculo do ITR/2004. A primeira consiste na averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel junto ao Cartório de Registro de Imóveis, e a segunda seria que essas duas áreas fossem objeto de Ato Declaratório Ambiental -ADA, protocolado, em tempo hábil, no IBAMA.

A primeira exigência, de caráter específico, de que a área de reserva legal esteja averbada à margem da matrícula do imóvel, até **1701/2004** (data do fato gerador do ITR/2004, art. 1º da Lei 9.393/96), encontra-se prevista no art. 16, § 8º, da Lei nº 4.771/1.965, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.803/1989, e redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24/08/2001; art. 11, § 1º, da IN/SRF nº 256/2002, e art. 12, § 1º do Decreto nº 4.382/2002 - RITR.

No caso, o requerente instruiu a sua defesa com a Certidão, de inteiro Teor da matrícula do imóvel, doc./cópia de fls. 23/25, comprovando que foi gravada como de utilização limitada/reserva legal uma área correspondente a 20% da área total do imóvel, correspondendo essa área, portanto, a **2.011,2 ha** (20% de 10.056,3 ha). Isto, em **25/06/2002**.

Assim, considera-se cumprida essa primeira exigência apenas para essa área, de 2.011,2 ha.

Entretanto, a averbação tempestiva da área de reserva legal à margem da matrícula do imóvel, parcialmente comprovada nos autos em relação à área de reserva legal pleiteada pelo contribuinte na sua DITR/2004, não supre a necessidade de se comprovar também a exigência relativa ao ADA. Na realidade, a primeira exigência, cumprida parcialmente pelo requerente, constitui apenas requisito para preenchimento e entrega do ADA no IBAMA.

De acordo com o relatório recorrido, o contribuinte deixou de apresentar o Ato Declaratório Ambiental para comprovar a ARL declarada. No entanto, o mesmo relatório

informa que consta averbação tempestiva de uma área de reserva legal de 2.022,20 ha, considerando-se cumprida a exigência para o total dessa área averbada.

Embora não tenha apresentado o ADA, existe um requisito específico para a sua exclusão da tributação do ITR, que é a averbação no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador

A matéria já se encontra sumulada no CARF, conforme Sumula 122:

Súmula CARF nº 122:

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA)

Portanto, tendo o fato gerador ocorrido em 01/01/2004 e a averbação da ARL ocorrida em 25/06/2002, considera-se comprovada a ARL averbada de 2.011,20 ha.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para cancelar a glosa de 2.011,20 ha de área de reserva legal (Sumula CARF nº 122) e considerar o VTN de R\$ 29,83 por hectare.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite