



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.721808/2013-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.839 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrente FABIO ROBERTO DO AMARAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO. APTIDÃO AGRÍCOLA. EXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Mantém-se o arbitramento com base no SIPT, quando o VTN apurado observar o requisito legal da aptidão agrícola, e o Recorrente deixar de refutá-lo mediante laudo de avaliação do Valor da Terra Nua do imóvel, emitido por engenheiro agrônomo ou florestal, nos termos estabelecidos pela ABNT.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO IMOBILIÁRIO.

As áreas de Reserva Legal e de Reserva Particular do Patrimônio Natural - RPPN, para fins de exclusão da tributação do ITR, devem estar averbadas à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário. Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso interposto, não se analisando as alegações acerca das áreas de produtos vegetais, de descanso e de reflorestamento, vez que não impugnadas; e (ii) na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann

Júnior e Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que deram-lhe provimento parcial, para acatar o VTN declarado no Laudo de Avaliação, no valor de R\$ 1.350.000,00. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Honorio Albuquerque de Brito (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 03-072.297 da 1ª Turma da DRJ/BSB (fls. 93 a 106), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em 16/12/2013 e consignado na Notificação de Lançamento – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) – nº 05103/00048/2013 (fls. 3 a 9) – Exercício: 2009 - no valor total de R\$ 1.299.908,05, tendo como objeto o imóvel denominado *Fazenda Capão de Cima* (NIRF 6.684.201-8), com área declarada de 3.300,0 ha, localizado no município de Correntina-BA.

Demonstrativo do Crédito Tributário		
	Código da Receita - Darf	Valores em Reais (R\$)
Imposto a pagar - Suplementar	7051	608.030,34
Juros de Mora (calculados até 16/12/2013)		235.854,96
Multa de Ofício (passível de redução)		456.022,75
Valor do Crédito Tributário Apurado		1.299.908,05

A Fiscalização glosou integralmente:

- Área de produtos vegetais (940,0 ha);
- Área em descanso (660,0 ha);
- Área com reflorestamento (660,0 ha);
- Área de pastagens (440,0 ha).

Glosou, ainda, o valor referente às culturas/pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas, de R\$ 332.140,00;

E alterou o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 51.020,00 (R\$ 15,46/ha), arbitrando-o em R\$ 7.071.900,00 (R\$ 2.143,00/ha), com base em valor constante do SIPT, resultando o imposto suplementar de R\$ 608.030,34.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR
Exercício: 2009

DA RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO - PERDA DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento administrativo ou medida de fiscalização exclui a espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos anteriores, para alterar as informações da DITR original.

DA REVISÃO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO.

A revisão de ofício de dados informados pelo contribuinte na sua DITR somente cabe ser acatada quando comprovada nos autos, com documentos hábeis, a hipótese de erro de fato, observada a legislação aplicada a cada matéria.

DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE RESERVA LEGAL.

Essas áreas ambientais, para fins de exclusão do ITR, devem ser reconhecidas como de interesse ambiental pelo IBAMA, ou pelo menos, que seja comprovada a protocolização, em tempo hábil, do requerimento do respectivo ADA, além da averbação tempestiva das áreas de reserva legal à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA DE PASTAGEM.

A área de pastagem a ser aceita será a menor entre a área de pastagem declarada e a área de pastagem calculada, observado o respectivo índice de lotação mínima por zona de pecuária, fixado para a região onde se situa o imóvel. O rebanho necessário para justificar a área de pastagem aceita cabe ser comprovado com prova documental hábil.

DO VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base no VTN/ha apontado no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, com ART devidamente anotada no CREA, atenda a integralidade dos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira inequívoca, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, e a existência de características particulares desfavoráveis em relação aos imóveis circunvizinhos.

DAS ÁREAS DE PRODUTOS VEGETAIS, EM DESCANSO E DE REFLORESTAMENTO - MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

Considera-se essas matérias não impugnadas, por não terem sido expressamente contestadas nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. DOS JUROS.

A vedação ao confisco pela Constituição da República é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu. Apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta na declaração do ITR ou subavaliação do VTN, cabe exigí-lo juntamente com a multa e os juros aplicados aos demais tributos.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 14/02/2017 (fl. 110) e apresentou Recurso Voluntário em 13/03/2017 (fls. 113 a 144) sustentando: a) que o lançamento pode ser alterado e a possibilidade de revisão de ofício de erro de fato; b) as áreas de preservação permanente e de reserva legal não precisam ser averbadas na matrícula do imóvel; c) incorreta a glosa da área de pastagem; d) subavaliação do VTN arbitrado; e) a DRJ não considerou as áreas de produtos vegetais, em descanso e de reflorestamento; f) multa confiscatória e; g) a impugnação foi instruída com os documentos necessários.

Os autos vieram a julgamento e na sessão de 09/09/2021 foi convertido em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: (i) analise o Laudo de Avaliação Técnica anexado pelo recorrente e conclua pelo cumprimento, ou não, dos requisitos previstos na NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT); (ii) bem como informe qual o valor do VTN constante no Laudo de Avaliação para os anos de 2008, 2009 e 2010.

Informação fiscal às fls. 283 a 292 conclui que o laudo não cumpre requisitos previstos na NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT); para o exercício de 2009 VTN igual a R\$ 805.762,50.

Intimado, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 297 a 303.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo; no entanto, deve ser conhecido em parte, conforme abaixo demonstrado.

Das alegações recursais

1. Da áreas de produtos vegetais, em descanso e de reflorestamento

Deixo de conhecer o recurso voluntário quanto às áreas de produtos vegetais, em descanso e de reflorestamento, uma vez que não foram impugnadas e não foram conhecidas nesta instância de julgamento em face da preclusão, conforme dicção dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235/72.

Com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão de primeira instância e provoca o reexame da causa pelo órgão administrativo de segunda instância. A finalidade do recurso é devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeira instância. Dito isso, tem-se por inadmissível, em grau de recurso, modificar a decisão recorrida com base em novos fundamentos que não foram objeto da defesa.

Do cotejo analítico das razões deduzidas em primeira e em segunda instância, afigura-se evidente a inovação recursal, não merecendo, por esta razão, ser o pleito da recorrente conhecido, neste ponto.

2. Da revisão de ofício e do erro de fato

O recorrente sustenta a possibilidade de retificação da DITR e revisão do lançamento pela Autoridade Fiscal, independente da perda da espontaneidade; e que anexou aos autos laudo técnico apto a comprovar o VTN de R\$ 1.350.000,00.

Apesar de a alteração dos dados declarados originariamente na correspondente DITR somente ter sido solicitada após o início do procedimento de ofício, entendo que a hipótese de erro de fato deve ser analisada observando-se aspectos de ordem legal.

A obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*) e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária, de modo que não será a declaração errônea do contribuinte que fará surgir obrigação carente de supedâneo fático-jurídico, mesmo se já passada a oportunidade de se retratar administrativamente – que ocorreria antes de ser cientificado da Notificação de Lançamento. Caso fosse negada essa oportunidade ao contribuinte, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade e, como decorrência, o da verdade material, de forma a adequar a exigência à realidade fática do imóvel.

Na hipótese, o lançamento impugnado somente poderá ser alterado, nos termos do art. 145, I, do CTN, em caso de erro de fato, devidamente comprovado por meio de provas documentais hábeis e idôneas.

Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos.

Além disso, esta é a última instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo.

3. Valor da Terra Nua – VTN

Em relação ao arbitramento do VTN com base no SIPT, saliente-se que o valor declarado foi considerado subavaliado, por encontrar-se abaixo do valor de mercado, obtido com base em VTN por hectare, apontado no SIPT, informado pela Secretaria Estadual de Agricultura, para o município onde se localiza o imóvel, nos estritos termos do art. 14, *caput*, e seu § 1º, da Lei nº 9.393/1996.

O recorrente sustenta que o valor apontado pela Fiscalização está muito acima da média e que o valor apontado em sua declaração está corroborado pelo laudo técnico anexado aos autos. Pugnou, ainda, para que seja acatado o VTN de R\$ 1.350.000,00. Disto, o recorrente apontou os seguintes valores (fl. 121):

O resumo da Avaliação do Imóvel/Terra Nua, com discriminação de todas as características e fatores: de baixa produção, localização, difícil acessibilidade, provaram a ocorrência de um arbitramento de valores muito excessivo pelo fisco, que superou o próprio valor de terra nua, assim discriminado:

I- Valor de aquisição do imóvel 29/07/2003	R\$ 37.200,00
II- Valor da terra nua apontada pelo contrib/2009.....	R\$ 625.280,00
III- Valor de mercado do VTN (Corretores de Imóvel) R\$	1.155.000,00
IV- Valor pela Tabela do Município de Correntina/BA R\$	821.700,00
V- Valor Agrônomo Eng. Robson de França Alc...	R\$ 1.350.000,00
VI- Valor arbitrado pelo fisco (objeto da impugnação) R\$	7.314.020,00

Nesse sentido, assim consta no acórdão da DRJ (fl. 101 e 102):

Quanto ao cálculo do Valor da Terra Nua (VTN), entendeu a Autoridade Fiscal que houve subavaliação, tendo em vista o valor 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/2009, de **R\$ 51.020,00 (R\$ 15,46/ha)**, foi alterado para **R\$ 7.071.900,00 (R\$ 2.143,00/ha)**, valor este apurado com base no único VTN/ha, por aptidão agrícola (outras terras), indicado no SIPT e informado pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, para os imóveis localizados no Município de Correntina-BA, para o exercício de 2009, consoante informação constante do Termo de Intimação Fiscal, às fls. 11/13, e tela SIPT de fls. 10.

Faz-se necessário verificar, a princípio, que não poderia a Autoridade Fiscal deixar de arbitrar novo Valor de Terra Nua, tendo em vista que o VTN/ha declarado, por hectare, no exercício de 2009, de **R\$ 15,46/ha**, corresponde a menos de 1% do valor apontado no SIPT, por aptidão agrícola (outras terras), de **R\$ 2.143,00/ha**, para o exercício de 2009, informado pelo INCRA (fls. 10).

Na fase de intimação, o contribuinte apresentou o Laudo de Avaliação de fls. 48/49, com ART de fls. 50, elaborado por Engenheiro Agrônomo, onde informa o VTN de **R\$ 1.350.000,00 (R\$ 409,09/ha)**, para 01/01/2009, conforme fls. 49.

Conforme descrito às fls. 05/07, o Laudo supracitado não foi aceito pela fiscalização devido ao fato de não seguir a integralidade da NBR 14.653 da ABNT para um laudo de fundamentação e precisão de grau II, em especial quanto ao levantamento de dados e à precisão, além de não existirem demonstrativos que permitam entender como o profissional teria chegado ao valor do imóvel, uma vez que, dos supostos dados utilizados por ele na elaboração do Laudo, não foram identificadas as fontes, tampouco apresentados documentos que comprovassem a veracidade dos mesmos.

Na impugnação, o contribuinte alega que, para apurar a terra nua, para fins de DITR/2009, teria chegado ao valor de R\$ 625.280,00. Contudo, a Autoridade Fiscal, às fls. 07, ressalta que, para efeito de análise fiscal, foi considerada a DITR anterior à minuta de declaração retificadora, com VTN de R\$ 51.020,00, visto que o requerente já estava em procedimento fiscal quando pretendeu apresentar uma DITR retificadora. Isto devido ao fato de o contribuinte já ter perdido a espontaneidade para efetuar qualquer alteração nos dados por ele informados na sua declaração do ITR/2009, nos termos do art. 138 do CTN c/c o disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235/72.

O impugnante argumenta que, mesmo antes de contratar um Engenheiro Agrônomo para elaboração de laudo técnico, teria obtido a opinião de uma imobiliária (fls. 81),

que atribuíra ao imóvel o valor de R\$ 350,00/ha, levando em consideração o fato de o imóvel ser de difícil acesso, pluviosidade insuficiente para agricultura de sequeiro, topografia acidentada e terreno bastante arenoso, propício a erosões de abrangência catastróficas. E, ainda, que teria consultado à Prefeitura Municipal de Correntina (fls. 82/83), segundo a qual o imóvel teria sido avaliado em R\$ 821.700,00. Contudo esses

documentos poderiam ser utilizados, apenas, como fonte de pesquisas para o laudo requerido na intimação inicial (fls. 11/13).

O SIPT - Sistema de Preços de Terras, como importante instrumento de atuação do Fisco na fiscalização do ITR, possui bases legais que justificam a sua existência, qual seja o artigo 14 da Lei nº 9.393/96. O arbitramento do VTN a partir do SIPT é meio hábil para definir o elemento central da base de cálculo do ITR. Contudo, o fato de ter previsão em lei não significa, em absoluto, uma legitimidade incondicional. Muito ao contrário. A mesma lei que o legitima também prevê o seu regramento. Ou seja, os seus limites.

Constata-se dos artigos 2º e 3º da Portaria SRF nº 447/02, que aprova o aludido sistema, que a RFB não franqueia o acesso ao contribuinte aos dados nele inseridos, o que impossibilita que ele confira as informações levantadas, os cálculos efetuados e se cumprem)

Nos termos dos arts. 14, § 1º, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, combinado com o art. 12, II, § 1º, da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, é de se aceitar o arbitramento pelo SIPT somente quando efetuado com utilização do VTN médio que leve em consideração também o fator de aptidão agrícola.

Nessa linha, o próprio regramento do Sistema de Preços de Terra - SIPT prevê que as informações que comporão o sistema considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios, e o objetivo desse direcionamento, é, evidentemente, realizar o princípio da verdade material, tão caro ao Direito Tributário. Pode tal VTN ser contraditado a partir de laudo técnico que avalie a propriedade rural ou mesmo outro meio de prova que denuncie de forma clara o valor da propriedade, como a escritura de compra e venda da propriedade.

O Laudo Técnico de Avaliação tem como requisitos essenciais: a identificação e caracterização do imóvel avaliando, em que se descreve os aspectos relevantes na formação do valor; a pesquisa realizada, com a identificação das fontes e descrição dos imóveis da amostra coletada (no mínimo 5 elementos); a escolha e justificativa do método de avaliação utilizado; e a memória de cálculo do tratamento dos dados. 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, devendo cada elemento amostral guardar semelhança com o imóvel objeto de avaliação, no que diz respeito à sua localização, à destinação e à capacidade de uso das terras.

Com a interposição do recurso voluntário, o contribuinte anexou aos autos:

- Laudo de avaliação de corretores de imóveis especializados, como da Dra. Adriana de Souza Neves — CRECI nº 19.245-BA, avaliou as terras do Recorrente, de 3.300 há, no ano de 2009, em R\$ 330,00 (trezentos e trinta reais) por hectare, justificando que o imóvel localiza-se ao lado do Rio Correntina com acessibilidade difícil, pouca chuva e solo com muita areia e percentual de argila insignificante – fls. 145;
- Certidão do Cartório de Imóveis – fls. 146 a 148;
- Laudo de Avaliação do Engenheiro Agrônomo Robson de França Alcantera com registro no CREA – fls. 149 a 195;
- Certidão do Cartório de Imóveis – fls. 196 a 198;
- Diversas Escrituras de compra e venda – fls. 199 a 243;

Os autos vieram a julgamento e na sessão de 09/09/2021 foi convertido em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: (i) analise o Laudo de Avaliação Técnica anexado pelo recorrente e conclua pelo cumprimento, ou não, dos requisitos previstos na NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT); (ii) bem como informe qual o valor do VTN constante no Laudo de Avaliação para os anos de 2008, 2009 e 2010.

Informação fiscal às fls. 283 a 292 conclui que o laudo não cumpre requisitos previstos na NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT); para o exercício de 2009 VTN igual a R\$ 805.762,50.

Dispõe a Informação Fiscal que de acordo com o item 7.4.3.3 da citada NBR o engenheiro tem que fazer avaliações contemporâneas e diversificadas, mas que assim não ocorreram porque das 10 amostras, 9 foram adquiridas pelo mesmo comprador e num período de 6 anos, o que prejudica a contemporaneidade.

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível. A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

Veja-se, não posso, com o devido respeito, acatar tais fundamentos. O item acima expressamente fala em “tanto quanto o possível” e, como bem se sabe, estamos falando de imóveis rurais. Exigir que existam muitas vendas de imóvel rural, no mesmo município, em curto período de tempo, com várias amostras e bem diversificadas é o mesmo que exigir uma prova diabólica do contribuinte, o que certamente cerceia o direito de defesa sagrado constitucionalmente.

Se a exigência eram de 5 amostras de mercado, como pode a informação fiscal concluir que não existiram num âmbito de 10 apresentadas pelo contribuinte?

Pois bem, ademais disso, a resolução, de minha relatoria, expressamente consignou que fosse informado o VTN para os anos de 2008, 2009 e 2010.

Sabemos que o presente lançamento refere-se ao ano de 2009, a questão é que existem alguns desvios padrões consideráveis (ou não) de um ano para o outro. E esta a informação que estava sendo perquirida e não foi atendida pela Fiscalização Tributária.

Diante do exposto, mantenho meu voto, tal como havia proferido antes da conversão do julgamento em diligência, concluindo que assiste razão ao recorrente, de modo que acato o VTN declarado no Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, acompanhado de ART, devidamente anotada no CREA, no valor de R\$ 1.350.000,00.

4. Das áreas de preservação permanente e de reserva legal

Sustenta o recorrente que a APP não precisa estar averbada no Cartório de imóveis e que está localizada no interior da propriedade do recorrente e foi aprovada pelo órgão estadual competente.

A DRJ concluiu pela necessidade de averbação da área de reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel no cartório de registro de imóveis competente, além da inclusão dessa área e da área de preservação permanente no Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado em tempo hábil no IBAMA. Além disso, concluiu a DRJ que não há, na Certidão de

Registro de imóvel anexada pelo contribuinte, averbação tempestiva de qualquer área gravada à margem da matrícula do imóvel como sendo de reserva legal.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial **Rural** – ITR é **tributo** com nítido caráter extrafiscal, sendo utilizado não apenas com vista ao desestímulo de latifúndios improdutivos, mas também de forma a promover e incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Neste contexto, ganham destaque as isenções relativas a tal imposto, especialmente aquelas que beneficiam áreas **rurais** destinadas à preservação do meio ambiente, seja em função da mera manutenção da vegetação nativa, seja em razão de sua utilização de forma ecologicamente sustentável. Em linhas gerais, as isenções tributárias, que devem ser instituídas por lei, trazem em seu bojo a redução total ou parcial do tributo, excluindo bens, pessoas ou situações (fatos) do ônus da tributação.

No que diz respeito às isenções para fins de ITR, a **legislação ambiental** (art. 104, parágrafo único, da Lei de Política Agrícola - Lei nº 8.171/91) prevê que são isentas da **tributação** as áreas (I) de preservação permanente, (II) de reserva legal e (III) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim reconhecidas pelo órgão **ambiental** responsável), nestas últimas incluídas as RPPNs - Reservas Particulares do Patrimônio Nacional, as Áreas de Proteção **Ambiental** e as Áreas de Relevante Interesse Ecológico.

O art. 225, § 1º, III, da Constituição Federal aduz que incumbe ao Poder Público definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção. Em termos gerais, existem os seguintes espaços ambientais com especial proteção: áreas de preservação permanente; reserva legal; apicuns e salgados; unidades de conservação; áreas de uso restrito e áreas verdes urbanas.

O antigo Código Florestal, vigente à época do fato gerador, (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 sucedida pelo atual Código Florestal brasileiro – Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012), **conceituava a área de preservação permanente - APP** como aquela, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica, a biodiversidade, o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas – art. 1º, § 2º, inciso II -, consistindo em uma limitação de uso ao direito de propriedade.

O art. 2º da Lei nº 4.771/65 relacionava as áreas que eram de preservação permanente **por simples disposição legal**, independente de qualquer ato do Poder Executivo ou do proprietário para sua caracterização. Em síntese, as florestas e demais formas de vegetação natural de acordo com a localidade em que se situam. E o art. 3º da mesma lei mencionava as áreas de florestas e de vegetal natural que seriam de preservação permanente quando assim fossem declaradas por ato do Poder Público, de acordo com a destinação dada.

A **Reserva Legal**, por sua vez, é a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas – art. 1º, § 2º, III, da Lei nº 4.771/65. É a área de, **no mínimo, 20%** de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, devendo 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 – art. 15, § 2º, da Lei nº 4.771/65.

A Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991 – que dispõe sobre a Política Agrícola – prevê que **são isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, bem como as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarados por ato do órgão competente federal ou estadual e que ampliam as restrições de uso** – art. 104. A Lei nº 9.393, de 10 de dezembro de 1996 - que dispõe sobre o ITR – confirma que **esse tributo não incidirá sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal**, entre outras; sendo que a área tributável do imóvel será a sua área total com a exclusão destas áreas - art. 10, § 1º, II.

A Área de Reserva Legal deve necessariamente estar averbada à margem da inscrição da matrícula da propriedade do imóvel no registro competente – arts. 15, § 2º, e 16, § 8º, da Lei nº 4.771/65. E, conforme o art. 114 do CTN, o lançamento se reporta à data de ocorrência do fato gerador; que, no caso do ITR, é o dia 1º de janeiro do correspondente exercício. Logo, a averbação deve ocorrer tempestivamente.

Na posse, a ARL é assegurada por Termo de Ajustamento de Conduta - TAC, firmado pelo possuidor e o órgão estadual ou federal competente, com força de título executivo extrajudicial.

A propósito, este Conselho já firmou entendimento de que fica dispensada a apresentação do ADA quando a ARL já estiver constituída (averação realizada) na data de ocorrência do respectivo fato gerador. Confirma-se:

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). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No caso, não há qualquer averbação de reserva legal no registro de imóveis, portanto, não há área a ser excluída da base de cálculo sob tal fundamento.

A legislação do ITR, por outro lado, não exige averbação da área de preservação permanente no Cartório de Registro de Imóveis.

Quanto à existência da **Área de Preservação Permanente (APP)**, esta precisa ser demonstrada por meio de Laudo técnico ou do Ato do Poder Público que assim a declarou, comprovando a existência e a precisa delimitação dessas áreas. A existência de áreas de preservação permanente não pressupõe a titulação de propriedade do imóvel rural. É necessário, entretanto, em qualquer hipótese, que as áreas de preservação permanente atendam ao disposto na legislação pertinente a fim de que possam ser excluídas da incidência do ITR.

(a) Do Ato Declaratório Ambiental (ADA)

O **Ato Declaratório Ambiental - ADA** é o instrumento legal que visa o cadastro das áreas do imóvel rural junto ao IBAMA e das áreas de interesse ambiental que o integram. A Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que estabeleceu a Política Nacional do Meio Ambiente – PNMA, apontava que a apresentação do ADA para efeitos de redução do valor a pagar de ITR era opcional. A Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, alterou a redação do § 1º do art. 17-O, da Lei nº 6.938/81, e passou a considerar obrigatória a utilização do ADA para efeitos de redução do valor a pagar de ITR. O art. 10 do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o ITR, por sua vez, dispõe que para fins de afastar a tributação no tocante às áreas não tributáveis seria necessária a informação da respectiva área ao IBAMA por intermédio do ADA, a cada exercício, nos prazos definidos na legislação infralegal.

Por meio de Instruções Normativas, a Receita Federal dispôs que, até o Exercício 2005, o ADA deveria ser apresentado até 6 meses após o prazo final para entrega da DITR, ou seja, até 31 de março do ano seguinte. E, a partir do Exercício 2006, o prazo para a apresentação do ADA passava a ser de 1º de janeiro a 30 de setembro.

A exigência do **Ato Declaratório Ambiental** passou a ser obrigatória a partir da Lei nº 10.165/2000, que incluiu o art. 17-O à Lei nº 6.938/81, todavia, a partir da vigência da Medida Provisória nº 2.166-67/2001, tendo sido incluído o § 7º no art. 10 da Lei nº 9.393/96, restou dispensada a apresentação do ADA.

Da leitura em conjunto do *caput* e do §1º do artigo 17-O da Lei nº 6.938/81, alterada pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que o dispositivo prevê a obrigatoriedade da utilização do ADA para fins de redução do valor do ITR a pagar apenas nas hipóteses em que esse benefício ocorra com base no ADA. No entanto, a exigência de apresentação tempestiva do ADA veio prevista apenas em Instrução Normativa e, em se tratando de isenções condicionadas, a indicação de requisitos a serem preenchidos pelo contribuinte para que possa aproveitar o benefício fiscal deve ser feita pela **lei isentiva**, de forma expressa, não deixando ao Poder Executivo margem para a criação de exigências adicionais.

A exclusão de áreas ambientais da base de incidência do ITR cuja existência decorra de outras hipóteses, como diretamente da lei **ou de ato declaratório do órgão competente**, por exemplo, não pode ser condicionada à apresentação do ADA, que não é o meio apropriado para definir áreas ambientais, disciplinar as condições de reconhecimento dessas áreas, ou criar obrigações tributárias acessórias ou regular procedimentos de apuração do tributo. As Instruções Normativas não podem disciplinar a matéria de forma a estabelecer prazos e exigências que não encontram suporte expresso na legislação ordinária concernente às hipóteses isentivas, porquanto implica a existência de requisitos que não guardam estrita consonância com a intenção do Legislador pátrio.

A obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*) e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária, de modo que manter o entendimento do acórdão impugnado fará surgir obrigação carente de supedâneo fático-jurídico; além de não ser devida a cobrança de tributo sobre áreas **legalmente** caracterizadas como não tributáveis. Caso assim fosse, estaria sendo ignorado um dos princípios fundamentais do Sistema Tributário Nacional, qual seja, o da estrita legalidade.

Além disso, quanto aos fatos geradores anteriores a 2012, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 1.329/2016 incluindo na lista de dispensa de contestar e recorrer as lides que versem sobre a necessidade de apresentação do ADA para fins do reconhecimento do direito à isenção do ITR em área de preservação permanente e de reserva legal.

Portanto, é desnecessário apresentar tempestivamente o ADA para o reconhecimento do direito à isenção de ITR, sendo que o enquadramento do imóvel **rural** nas categorias eleitas pela legislação como isentas do ITR pode ser comprovado por outros meios de prova, notadamente a prova pericial. A desnecessidade de apresentar ADA não significa, contudo, que a Administração não possa fiscalizar a área e apurar eventual falsidade da documentação apresentada pela contribuinte. O que não pode é realizar exigências criadas por **ato** administrativo e que destoam daquelas previstas em lei, como a apresentação de **Ato Declaratório Ambiental** do IBAMA.

No presente caso, o recorrente não apresentou ADA.

5. Área de pastagem

Aduz o recorrente que “576 animais durante o ano necessita de 480,0 hectares, como foi declarado na declaração do ITR/2009, o que justifica a informação prestada pelo contribuinte para justificar que a glosa integral de pastagens, utilizada pelo fisco, foi arbitrária e injusta, o que deverá data vênia, ser corrigida na apreciação do presente recurso voluntário, é o que ora requer.” (fl. 124).

Todavia, não apresentou qualquer prova, razão pela qual, nesse ponto, o recurso não deve ser provido.

6. Da multa confiscatória

A multa de ofício lançada não se confunde com a multa de mora, cabendo sua aplicação sempre que apurado imposto suplementar em procedimento de fiscalização, no caso de informação incorreta ou inexata na declaração do ITR.

Não há como dispensar o contribuinte do pagamento da multa exigida pela Autoridade Fiscal, ou alterá-la, com base no artigo 14, § 2º, da Lei nº 9.393/1996, pois somente a Lei pode permitir a autoridade administrativa conceder remissão total ou parcial do crédito tributário ou anistia de penalidades.

Ademais, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constitucional Federal, art. 102.

A atuação das turmas de julgamento do CARF está circunscrita a verificar os aspectos legais da atuação do Fisco, não sendo possível afastar a aplicação ou deixar de observar os comandos emanados por lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, o que dispõem o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, bem como a Súmula CARF nº 2, acima transcrita.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para acatar o VTN declarado no Laudo de Avaliação, no valor de R\$ 1.350.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator Designado.

Contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadoras que a acompanharam quanto ao provimento acatando o Valor da Terra Nua (VTN) constante do laudo de avaliação apresento, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa.

De início, como já se viu, vale registrar que o VTN submetido a julgamento foi arbitrado pela autoridade fiscal com base no SIPT, apurado para o respectivo município, levando-se em conta a aptidão agrícola do respectivo imóvel.

A matriz legal que ampara reportado procedimento - arbitramento baseado nas informações do SIPT - está contida no art. 14, § 1º. da Lei nº 9.396, de 19 de dezembro de 1996, combinado com o art. 12 da Lei 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Confira-se:

Lei nº 9.393, de 1996:

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.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios

Lei nº 8.629, de 1993 (antes da MP nº 2.183-56, de 2001):

Art. 12. Considera-se justa a indenização que permita ao desapropriado a reposição, em seu patrimônio, do valor do bem que perdeu por interesse social.

§ 1º A identificação do valor do bem a ser indenizado será feita, preferencialmente, com base nos seguintes referenciais técnicos e mercadológicos, entre outros usualmente empregados:

[...]

II valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

- a) localização do imóvel;
- b) capacitação potencial da terra;
- c) dimensão do imóvel.

Lei nº 8.629, de 1993 (alterada pela MP nº 2.183-56, de 2001):

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.

[...]

§ 3º O Laudo de Avaliação será subscrito por Engenheiro Agrônomo com registro de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, respondendo o subscritor, civil, penal e administrativamente, pela superavaliação comprovada ou fraude na identificação das informações.

No cumprimento do dispositivo legal supracitado, foi editada a Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002, aprovando o Sistema de Preços de Terra (SIPT), que tem por objeto dispor os valores de terra necessários, quando for o caso, ao arbitramento do VTN. Sua

alimentação se dará a partir dos levantamentos realizados pelas secretarias de agricultura estaduais ou municipais, levando-se em consideração as peculiaridades dos correspondentes imóvel e município pesquisados.

Registre-se que este Conselho vem decidindo pela possibilidade de utilização do VTN calculado a partir das informações do SIPT, quando observado o requisito legal da **aptidão agrícola** do referido imóvel e o Recorrente deixar de refutá-lo mediante **laudo de avaliação**, revestido de rigor científico suficiente a firmar a convicção da autoridade julgadora, devendo estar presentes os **requisitos mínimos** exigidos pelas normas técnicas (NBR 14.653-1 e NBR 14.653-3), definidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), os quais destacamos na sequência.

NBR 14.653-1

Trata-se da **Parte 1 - Procedimentos gerais**, que fixa os requisitos básicos da avaliação de bens, como também determina as formalidades para a elaboração do correspondente laudo de avaliação. Dela, transcrevemos definições relevantes e mandamentos de cumprimento obrigatório para a aceitação do laudo apresentado:

3 Definições

Para os efeitos desta parte da NBR 14653, aplicam-se as seguintes definições:

[...]

3.5 avaliação de bens: Análise técnica, realizada por engenheiro de avaliações, para identificar o valor de um bem, de seus custos, frutos e direitos, assim como determinar indicadores da viabilidade de sua utilização econômica, para uma determinada finalidade, situação e data.

[...]

3.8 campo de arbítrio: Intervalo de variação no entorno do estimador pontual adotado na avaliação, dentro do qual pode-se arbitrar o valor do bem, desde que justificado pela existência de características próprias não contempladas no modelo.

[...]

3.19 engenheiro de avaliações: Profissional de nível superior, com habilitação legal e capacitação técnico-científica para realizar avaliações, devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA.

[...]

3.24 homogeneização: Tratamento dos preços observados, mediante a aplicação de transformações matemáticas que expressem, em termos relativos, as diferenças entre os atributos dos dados de mercado e os do bem avaliando.

[...]

3.29 laudo de avaliação: Relatório técnico elaborado por engenheiro de avaliações em conformidade com esta parte da NBR 14653, para avaliar o bem¹⁾.

[...]

3.32 modelo de regressão: Modelo utilizado para representar determinado fenômeno, com base numa amostra, considerando-se as diversas características influenciantes.

[...]

3.34 parecer técnico: Relatório circunstanciado ou esclarecimento técnico emitido por um profissional capacitado e legalmente habilitado sobre assunto de sua especialidade.

[...]

3.43 tratamento de dados: Aplicação de operações que expressem, em termos relativos, as diferenças de atributos entre os dados de mercado e os do bem avaliando.

3.44 valor de mercado: Quantia mais provável pela qual se negociaria voluntariamente e conscientemente um bem, numa data de referência, dentro das condições do mercado vigente.

[...]

7.4 Coleta de dados

[...]

7.4.1 Aspectos Quantitativos

É recomendável buscar a maior quantidade possível de dados de mercado, com atributos comparáveis aos do bem avaliando.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

- a) buscar dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliando;
- b) identificar e diversificar as fontes de informação, sendo que as informações devem ser cruzadas, tanto quanto possível, com objetivo de aumentar a confiabilidade dos dados de mercado;
- c) identificar e descrever as características relevantes dos dados de mercado coletados;
- d) buscar dados de mercado de preferência contemporâneos com a data de referência da avaliação.

7.4.3 Situação mercadológica

Na coleta de dados de mercado relativos a ofertas é recomendável buscar informações sobre o tempo de exposição no mercado e, no caso de transações, verificar a forma de pagamento praticada e a data em que ocorreram.

[...]

7.7 Identificação do valor de mercado

7.7.1 Valor de mercado do bem

A identificação do valor deve ser efetuada segundo a metodologia que melhor se aplique ao mercado de inserção do bem e a partir do tratamento dos dados de mercado, permitindo-se:

- a) arredondar o resultado de sua avaliação, desde que o ajuste final não varie mais de 1% do valor estimado;
- b) indicar a faixa de variação de preços do mercado admitida como tolerável em relação ao valor final, desde que indicada a probabilidade associada.

7.7.2 Diagnóstico do mercado

O engenheiro de avaliações, conforme a finalidade da avaliação, deve analisar o mercado onde se situa o bem avaliando de forma a indicar, no laudo, a liquidez deste bem e, tanto quanto possível, relatar a estrutura, a conduta e o desempenho do mercado.

[...]

8 Metodologia aplicável

8.1 Generalidades

[...]

8.1.2 Esta parte da NBR 14653 e as demais partes se aplicam a situações normais e típicas do mercado. Em situações atípicas, onde ficar comprovada a impossibilidade de

utilizar as metodologias previstas nesta parte da NBR 14653, é facultado ao engenheiro de avaliações o emprego de outro procedimento, desde que devidamente justificado.

NBR 14.653-3

Trata-se da **Parte 3 - Imóveis rurais**, detalhando as diretrizes e padrões específicos de procedimentos para a avaliação de imóveis rurais, inclusive, quando é o caso, ressaltando a obrigatoriedade do cumprimento de disposições específicas constantes na norma técnica tratada precedentemente (**NBR 14.653-1**). No dito cenário, tal como na “Parte 1”, a validade do reportado laudo está condicionada ao fiel cumprimento dos seus requisitos essenciais, quais sejam:

7 Atividades básicas

[...]

7.3.1 Caracterização da região

- a) aspectos físicos: relevo e classes de solos predominantes, ocupação existente e tendências de modificação a curto e médio prazos, clima, recursos hídricos;
- b) aspectos ligados à infra-estrutura pública, como canais de irrigação, energia elétrica, telefonia, sistema viário e sua praticabilidade durante o ano agrícola;
- c) sistema de transporte coletivo, escolas, facilidade de comercialização dos produtos, cooperativas, agroindústrias, assistência técnica agrícola, sistemas de armazenagem de produtos e insumos, comércio de insumos e máquinas agrícolas e rede bancária;
- d) estrutura fundiária, vocação econômica, disponibilidade de mão-de-obra;
- e) aspectos ligados às possibilidades de desenvolvimento local, posturas legais para o uso e a ocupação do solo, restrições físicas e ambientais condicionantes do aproveitamento.

[...]

7.4 Pesquisa para estimativa do valor de mercado

[...]

7.4.3 Levantamento de dados

[...]

7.4.3.2 Observar o disposto em 7.4.2 da ABNT NBR 14653-1: 2001.

7.4.3.3 O levantamento de dados constitui a base do processo avaliatório. Nesta etapa, o engenheiro de avaliações investiga o mercado, coleta dados e informações confiáveis preferencialmente a respeito de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data de referência da avaliação, com suas principais características econômicas, físicas e de localização. As fontes devem ser diversificadas tanto quanto possível.

A necessidade de identificação das fontes deve ser objeto de acordo entre os interessados. No caso de avaliações judiciais, é obrigatória a identificação das fontes.

[...]

7.4.3.5 No uso de dados que contenham opiniões subjetivas do informante, recomenda-se:

- a) visitar cada imóvel tomado como referência, com o intuito de verificar todas as informações de interesse;
- b) atentar para os aspectos qualitativos e quantitativos;
- c) confrontar as informações das partes envolvidas, de forma a conferir maior confiabilidade aos dados coletados.

7.4.3.6 Os dados de mercado devem ter suas características descritas pelo engenheiro de avaliações até o grau de detalhamento que permita compará-los com o bem avaliando, de acordo com as exigências dos graus de precisão e de fundamentação.

[...]

7.4.3.8 Somente são aceitos os seguintes dados de mercado:

- a) transações;
- b) ofertas;
- c) opiniões de engenheiro de avaliações ligados ao setor imobiliário rural;
- d) opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural;
- e) informações de órgãos oficiais.

7.5 Diagnóstico do mercado

Reportar-se a 7.7.2 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

7.8 Identificação do valor de mercado

7.8.1 Reportar-se a 7.7.1 da ABNT NBR 14653-1:2001.

[...]

9 Especificação das avaliações

[...]

9.1.2 No caso de insuficiência de informações que não permitam a utilização dos métodos previstos nesta Norma, conforme 8.1.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, o trabalho não será classificado quanto à fundamentação e à precisão e será considerado parecer técnico, como definido em 3.34 da ABNT NBR 14653-1:2001.

9.1.3 [...]

As avaliações de imóveis rurais devem ser serão especificadas, segundo sua fundamentação, conforme os critérios de 9.2 e 9.3.

9.2 Quanto à fundamentação

[...]

9.2.3.5 É obrigatório nos graus II e III o seguinte:

- a) a apresentação de fórmulas e parâmetros utilizados;
- b) no mínimo cinco dados de mercado efetivamente utilizados;
- c) a apresentação de informações relativas a todos os dados amostrais e variáveis utilizados na modelagem;
- d) que, no caso da utilização de fatores de homogeneização, o intervalo admissível de ajuste para cada fator e para o conjunto de fatores esteja compreendido entre 0,80 e 1,20.

[...]

10 Procedimentos específicos

10.1 Terras nuas

10.1.1 Na avaliação das terras nuas, deve ser empregado, preferivelmente, o método comparativo direto de dados de mercado.

10.1.2 É admissível na avaliação a determinação do valor da terra nua a partir de dados de mercado de imóveis com benfeitorias, deduzindo-se o valor destas.

[...]

11 Apresentação de laudos de avaliação

[...]

11.1 O laudo completo deve incluir:

- a) identificação da pessoa física ou jurídica ou seu representante legal que tenha solicitado o trabalho;
- b) objetivo (exemplo: valor de mercado ou outro valor) e finalidade (exemplo: garantia, dação em pagamento, venda e compra) da avaliação;
- c) pressupostos, conforme 7.2.2 da ABNT NBR 14653-1:2001, ressalvas e fatores limitantes;
- d) roteiro de acesso ao imóvel:
 - planta esquemática de localização;
- e) descrição da região, conforme 7.3.1.
- f) identificação e caracterização do bem avaliando, conforme 7.3.2:
 - data da vistoria; descrição detalhada das terras (7.3.2.2), construções, instalações (7.3.2.3) e produções vegetais (7.3.2.4);
 - descrição detalhada das máquinas e equipamentos (7.3.2.6), obras e trabalhos de melhoria das terras (7.3.2.5);
 - classificação conforme seção 5;
- g) indicação do(s) método(s) utilizado(s), com justificativa da escolha;
- h) pesquisa de valores, atendidas as disposições de 7.4;
 - descrição detalhada das terras dos imóveis da amostra, conforme 5.2.1;
- i) memória de cálculo do tratamento utilizado;
- j) diagnóstico de mercado;
- k) data da vistoria, conclusão, resultado da avaliação e sua data de referência;
- l) especificação da avaliação, com grau de fundamentação e precisão;
- m) local e data do laudo;
- n) qualificação legal completa e assinatura do(s) profissional(is) responsável(is) pela avaliação.

Superada a contextualização legal do posta, passo propriamente à análise do caso concreto, oportunidade em que transcrevo excerto da Resolução prolatando decisão, que converteu referido julgamento em diligência, para manifestação da Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nestes termos (processo digital, fls. 277 e 281):

A conclusão do meu voto era no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para acatar o VTN declarado no Laudo de Avaliação, no valor de R\$ 1.350.000,00.

[...]

No entanto, convergi ao entendimento do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz – que foi seguido à unanimidade por esta Turma – no sentido de haver necessidade de conversão deste julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: (i) analise o Laudo de Avaliação Técnica anexado pelo recorrente e conclua pelo cumprimento, ou não, dos requisitos previstos na NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT); (ii) bem como informe qual o valor do VTN constante no Laudo de Avaliação para os anos de 2008, 2009 e 2010.

Em atendimento ao requisitado por este Conselho, a Autoridade fiscal analisou pormenorizadamente a documentação acostada aos autos, registrando suas inferências, fundamentadamente, em Relatório Fiscal Conclusivo. Dele, evidencia-se que o laudo

apresentado pelo Recorrente não infirma o arbitramento ora discutido, eis que realizado em desconformidade com as exigências técnicas determinadas mediante a NBR 14.653-3 da ABNT. Confira-se os excertos que passo a transcrever (processo digital, fls. 283 a 292):

A amostra utilizada para a produção do laudo, apresenta 10 imóveis, comercializados entre os anos de 2005 a 2011, cujo lapso temporal (06 anos) prejudica a contemporaneidade de que trata a NBR 14.653-3.

[...]

Prosseguindo na análise da amostra, dos 10 imóveis apresentados, 09 (nove) foram adquiridos pelo mesmo comprador Alfio Gabriel Thomaselli Filho.

[...]

A amostra “10”, supostamente adquirida por Caetano Bernardini, em 04/2011, não foi possível conferir tendo em vista que não foi apresentada a escritura de compra e venda e no cadastro, junto à Secretaria da Receita Federal, Caetano Bernardini consta como falecido em 2010, conforme se verifica no recorte abaixo colado

[...]

A amostra nº 6 (fazenda Santo Antonio), em 2008, pertencia a 04 condôminos. Em dezembro/2008 Alfio Gabriel Thomaselli Filho, adquiriu 25% por R\$ 200 mil e passou a ser detentor de 50% do imóvel. Em 2010 o imóvel foi incorporado pelo valor de R\$ 2.542.625,93 ou seja, por uma quantia mais de 03 (três) vezes superior ao valor utilizado na amostra, considerada para elaboração do laudo de avaliação.

[...]

O item 9.2.3.5 da NBR 14.653-3 estabelece que para atingir os graus II e III é obrigatório a apresentação de, no mínimo, 05 (cinco) dados de mercados efetivamente utilizados. Por esta razão e, com o devido respeito e consideração à capacidade técnica e experiência do autor, entendemos que o Laudo não atinge o grau de fundamentação e precisão II.

O autor considera que o laudo apresentado atingiu 96 pontos, entretanto, entendemos que vários itens foram pontuados indevidamente: 1) Número de dados de mercado efetivamente utilizados (menor que o mínimo exigido de 05 amostras); 2) Avaliação das construções e instalações (não consta); 3) Avaliação de vegetais (não consta); 4) Identificação do imóvel avaliando, mediante fornecimento das coordenadas geodésicas (não consta);

Na tabela com as amostras, o preço unitário por hectare varia de R\$57,84 a R\$1.400,00 o autor deveria ter excluído os outliers, antes do tratamento técnico dos atributos da amostra, para evitar possível viés negativo no resultado da análise.

[...]

O Desvio Padrão (DP) calculado para o exercício de 2009, foi de 339,85 demonstrando um elevado grau de dispersão, ou seja, mostra o quanto não homogênea é a amostra utilizada no laudo de avaliação

Entendemos que o Laudo de Avaliação não foi elaborado com observação integral dos requisitos previstos na NBR 14.653-3 da ABNT.

[...]

Prosseguindo na conferência dos cálculos, o autor informou o valor médio da moda e da mediana igual a R\$ 244,01 por hectares conforme se verifica no quadro abaixo colado:

[...]

Entretanto, depois de tabular os dados da amostra e utilizar as fórmulas estatísticas, encontramos valores diferentes, conforme demonstrado abaixo:

[...]

No laudo de avaliação, o autor utilizou o que ele chamou de “valor unitário médio da mediana” igual a R\$ 244,01/ha e multiplicou pela área do imóvel (3.302,17ha), chegando ao preço médio do imóvel estimado de R\$ 805.762,50 o que entendemos estar subavaliado. Utilizando a mesma amostra encontramos o valor da mediana igual a R\$ 615,00/ha, conforme acima demonstrado.

Na homogeneização das amostras o autor utilizou como referência o valor da saca de soja; considerando que, em 2017, o valor médio da saca com 60kg de soja foi de R\$ 71,30 conclui-se que o imóvel foi avaliado em aproximadamente 3,4 sacas de soja por hectare.

A produtividade média brasileira, à época, era de 55 sacas por hectares, das quais 32 sacas eram para cobrir os custos da produção; então pode se avaliar que com apenas uma safra era possível pagar o equivalente a 7 vezes a área plantada, o que demonstra ser ilógico e distante da razoabilidade, tendo em vista que o arrendamento de terra para plantio de soja gira em torno de 7 sacas de 60kg por hectare arrendado.

Nesse pressuposto, já que o Contribuinte furtou-se de apresentar laudo de avaliação contendo os requisitos anteriormente apontados, entendo que deve ser mantida a tributação do referido imóvel nos termos decididos pelo julgador de origem.

Conclusão

Ante o exposto, nesta matéria, nego provimento ao recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz