



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10670.001359/2004-05
Recurso nº 337.321 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.931 – 2ª Turma
Sessão de 30 de novembro de 2011
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRO ENERGÉTICA LUVIMAR LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2000

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. COMPROVAÇÃO MEDIANTE AVERBAÇÃO INTEMPESTIVA - ANTES AÇÃO FISCAL.

Tratando-se de área de reserva legal, devidamente comprovada mediante documentação hábil e idônea, notadamente demonstrando a averbação junto à matrícula do imóvel, ainda que posteriormente ao fato gerador do tributo, mas antes ao início da ação fiscal, impõe-se o reconhecimento de aludida área, glosada pela fiscalização, para efeito de cálculo do imposto a pagar, em observância ao princípio da verdade material.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÕES NORMATIVAS. LIMITAÇÃO LEGAL.

Às Instruções Normativas é defeso inovar, suplantar e/ou coarctar os ditames da lei regulamentada, sob pena de malferir o disposto no artigo 100, inciso I, do CTN, mormente tratando-se as IN's de atos secundários e estritamente vinculados à lei decorrente.

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. VTNm ARBITRADO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). POSSIBILIDADE. MODIFICAÇÃO. LAUDO TÉCNICO. OBSERVÂNCIA NORMAS MÍNIMAS ABNT. IMPRESCINDIBILIDADE.

Com fulcro nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, especialmente artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, o Laudo Técnico de avaliação de imóvel rural somente tem o condão de alterar o Valor da Terra Nua - VTN mínimo, arbitrado pela fiscalização com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), na hipótese de encontrar-se revestido de todas as formalidades exigidas pela legislação de regência, impondo seja elaborado por profissional habilitado, com ART devidamente anotado no CREA, além da observância

das normas formais mínimas contempladas na NBR 8.799 da Associação Brasileiras de Normas Técnicas - ABNT.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer o VTN lançado. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (conselheiro convocado), Marcelo Oliveira e Henrique Pinheiro Torres que davam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 02/12/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (conselheira convocada), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (conselheiro convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

AGRO ENERGÉTICA LUVIMAR LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 17/12/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, em relação ao exercício de 2000, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda São Francisco”, localizado no Município de São Francisco/MG, inscrita na RFB (NIRF) sob nº 4058186-1, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/08, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Terceiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da 1ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-18.339/2006, às fls. 87/96, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 29/01/2008, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 302-39.236, sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 2000

RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.

Tendo sido comprovada a existência da Reserva Legal e o cumprimento dos requisitos legais, deve ser restabelecida a isenção correspondente.

ITR AUTO DE INFRAÇÃO POR GLOSA DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

A ausência de comprovação hábil é motivo ensejador da não aceitação da área de preservação permanente como excluída da área tributável do imóvel rural.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 205/214, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado a legislação de regência e as provas constantes dos autos, uma vez que não comprovam a averbação tempestiva da reserva legal junto a matrícula do imóvel, capaz de justificar a isenção do ITR na forma inscrita no *decisum* guerreado, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente.

Sustenta que a Lei nº 4.771/1965 (Código Florestal), na redação dada pela Lei nº 7.803/1989, impõe que a comprovação da existência de área de reserva legal, para fins de não incidência do ITR, depende de prévia averbação à margem da matrícula do imóvel, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida.

Em defesa de sua pretensão, assevera que a exigência encimada foi expressamente inserida no art. 10, § 4º, inciso I, da IN/SRF/nº 43/1997, (que disciplinou a Lei 9.363/96), com redação do art. 1º, inciso II, da IN/SRF nº 67/1997.

Alega que a Medida Provisória nº 2.166/2001, a qual dispôs sobre a declaração das áreas na Lei nº 9.393/1996, utilizada como esteio ao Acórdão atacado, em nada alterou a necessidade da averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel, eis que, igualmente, contemplou essa exigência, remetendo às disposições do Código Florestal, instituído pela Lei nº 4.771/1965.

Tece comentários a propósito do conceito e finalidade da “Reserva Legal”, traçando histórico da legislação que regulamenta a matéria, notadamente Código Florestal, aprovado pela Lei nº 4.771/1965, bem como Lei nº 7.803/1989, a qual estabeleceu a necessidade da averbação ou registro da reserva legal à margem da inscrição da matrícula do imóvel, concluindo que aludida exigência visa justamente atender o fim precípua da reserva legal, a partir da publicidade dessa situação de fato e de direito.

Contrapõe-se ao entendimento da Câmara recorrida, aduzindo para tanto que áreas de reserva legal são aquelas definidas pelo citado Código Florestal em seu artigo 16 e que, para serem consideradas como tal não bastam apenas “existir” no mundo fático, mas devem “existir” também no mundo jurídico quando averbadas na matrícula do imóvel,

mormente quando referida exigência decorre da legislação de regência, mais precisamente a Lei nº 4.771/65, que deverá ser interpretada literalmente, com arrimo no artigo 111 do Código Tributário.

Elucida, ainda, para fins de não incidência do ITR, que a averbação da reserva legal junto à matrícula do imóvel, deve ser procedida antes do fato gerador do tributo, somente passando a produzir efeitos a partir de tal providência, não retroagindo, portanto, a fatos geradores ocorridos anteriormente a esse ato, em observância ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, com vistas a assegurar os interesses coletivos relativamente à proteção do meio ambiente.

Assim, inexistindo na hipótese dos autos provas de que a contribuinte procedeu tempestivamente à averbação em comento, impõe-se à manutenção da glosa realizada pela fiscalização.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 3º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de terem sido observados os pressupostos para conhecimento do recurso, uma vez tempestivo e por tratar-se de decisão não unânime, além da existência do pré-questionamento da matéria e indício de contrariedade à lei, conforme Despacho nº 302.228/2008, às fls. 215/217.

Devidamente intimada do Acórdão encimado, a contribuinte opôs Embargos de Declaração, às fls. 222/224, suscitando a ocorrência de omissão no julgado, sobretudo no que tange à análise das razões concernentes à pretensa *ilegalidade do arbitramento levado a efeito, pelos fiscais autuantes, que reajustarem o VTN em mais de 70% (setenta por cento)*.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 225/234, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

Em análise dos Embargos de Declaração, a Câmara recorrida, por maioria de votos, acolheu o pleito da contribuinte, nos termos do Acórdão nº 3102-00.406, às fls. 238/243, com a finalidade de sanear a omissão apontada e DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, relativamente ao VTN pretendido pela autuada, afastando a aplicabilidade do SIPT para o exercício de 2000.

Novamente inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, arrimado no artigo 4º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pugnando pela reforma do Acórdão recorrido com fundamento a argumentação a seguir elencada.

Opõe-se ao *decisum* recorrido, por entender ter contrariado os preceitos inscritos nos artigos 8º, § 1º; 10, § 1º; e 14, da Lei nº 9.393/1996 e, bem assim, a prova acostada aos autos, tendo em vista que o *Laudo de fls. 56/59, apresentado pelo contribuinte, não serve para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, vez que não atende aos requisitos das Normas da ABNT*, notadamente no que diz respeito à NBR 8799/85, item 10.2.

Acrescenta não haver *dívidas de que o VTN de R\$ 59,60 por hectare encontra-se subestimado, por estar bem abaixo do VTN de R\$ 470,00 por hectare adotado pela fiscalização. Note-se que o VTN pretendido pelo contribuinte é inferior até mesmo ao VTN relativo ao ITR de 1996 que, conforme fls. 34, correspondia ao valor de R\$ 70,58.*

Defende que o nobre subscritor do voto condutor deixou de observar que o Laudo de Avaliação colacionado aos autos pela contribuinte não demonstrou a escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação; a homogeneização dos elementos pesquisados, de acordo com o nível de precisão da avaliação; a pesquisa de valores, abrangendo avaliações e/ou estimativas anteriores, produtividade das explorações, transações e ofertas, bem como outros fatores que implicariam em um Valor da Terra Nua diferente do adotado pela fiscalização.

Quanto ao SIPT, alega que a jurisprudência administrativa vem reconhecendo sua utilização como critério de apuração de preço para exercícios anteriores a 2002, consoante se infere do Acórdão nº 302-38.750, dentre outros, com ementas transcritas na peça recursal, da lavra da mesma Câmara recorrida.

Arremata, sustentando não haver *se falar em revogação da base legal para o SIPT em 2001, pois a MP nº 2.283-56/2001 apenas modificou o lugar onde se encontravam os referencias técnicos para identificação do valor da terra. Apesar da redefinição da redação, em nenhuma de suas versões, houve prejuízo aos referenciais: na redação original, estavam previstos no inciso II do § 1º do art. 12 da Lei nº 8.629/93, após a alteração, passaram a ser tratados nos incisos do caput do referido artigo.*

Levado ao exame de admissibilidade, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o Recurso Especial da Fazenda Nacional, em face da observância aos pressupostos para conhecimento, como se verifica do Despacho nº 2100-0028/2010, às fls. 254/255, o qual determinou a cientificação da contribuinte de maneira a oportunizar-lhe apresentação de contrarrazões, assim o tendo feito, às fls. 261/267, propugnando pela manutenção do Acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da 2ª Câmara do 3º Conselho a contrariedade à provas/lei suscitada pela Fazenda Nacional, conhecimento do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram provas constantes dos autos, bem como os dispositivos legais que regulamentam a matéria, uma vez que não comprovam a averbação tempestiva da reserva legal à margem da matrícula do imóvel, capaz de justificar a isenção do ITR na forma inscrita no *decisum* guerreado.

Sustenta, ainda, a PFN que ao desconsiderar a exigência da prévia averbação da reserva legal para fins da benesse isentiva, a Câmara recorrida contrariou as normas insertas no Código Florestal Nacional (Lei nº 4.771/65 e atualizações) e, bem assim, as normatizações internas da SRF, notadamente o artigo 10, § 4º, inciso I, da IN SRF nº 43/1997, que disciplinou a Lei nº 9.393/1996, com redação do artigo 1º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 67/1997.

Como se observa, resumidamente, o cerne da questão posta nos autos pela recorrente é a discussão a propósito da necessidade de averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, para fins de não incidência do Imposto Territorial Rural - ITR.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da Fazenda Nacional não merece acolhimento, por não espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, contrariando a farta e mansa jurisprudência administrativa. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei nº 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 2.166/2001, nos seguintes termos:

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

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas;*

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

[...]

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

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, a questão remonta a um só ponto, qual seja: a exigência de assentamento nos registros cartorários, de reserva legal em imóvel rural, não é, em si, condição eleita pela Lei para que o proprietário rural goze do direito de isenção do ITR relativo à gleba de terra destinada à proteção ambiental, ao revés do entendimento da recorrente.

Melhor elucidando, a norma concessiva do benefício fiscal em apreço, acima transcrita, sequer fala em necessidade de comprovação por parte do declarante, para fins de afastar a tributação do ITR da parcela destinada à reserva ambiental. Apenas reconhece que a simples declaração do contribuinte, no sentido de que determinada gleba destina-se a proteção, é suficiente para assegurar o direito à isenção, sem prejuízo, é obvio, de eventual constatação contrária. Trata-se, pois, do conhecido lançamento por homologação, promovido pelo contribuinte sujeito a posterior exame da autoridade fazendária.

Com efeito, a partir do momento em que a norma isentiva não exige sequer a comprovação da existência da reserva legal propriamente dita, não há sentido lógico que sustente a exigência do prévio assentamento no Cartório de Registro de Imóveis – CRI, como condição para exclusão da incidência do ITR. Destarte, não sendo legalmente viável exigir a comprovação da existência da área destinada à proteção ambiental, muito menos poderá condicionar a isenção a prévio assentamento cartorário.

É preciso reconhecer que ao desvincular a isenção em comento, da necessidade de comprovação da existência da área de reserva legal, a legislação de regência

prestigia a destinação ambiental a ser dada à gleba destacada da propriedade rural, em clara preterição a procedimentos burocráticos, que apenas frustrariam o objetivo legal maior, consubstanciado no alcance da exploração consciente e adequada do meio rural, preservando-se as condições mínimas para o saudável equilíbrio do meio ambiente.

Sob o enfoque da análise de uma norma concessiva de isenção fiscal, a interpretação conferida pela autoridade lançadora, corroborada pela decisão da douta DRJ e defendida pela PFN, no sentido de condicionar a isenção do ITR a prévio registro em cartório da área de proteção ambiental, criando exigências onde a própria Lei instituidora não as criou, apenas limita o alcance da norma de isenção em apreço, mediante interpretação extensiva de uma condição não legalmente prevista, o que em letras frias significa clara afronta ao artigo 111, I e II do CTN, que exige uma interpretação literal de tais normas.

Não se pode perder de vista ainda o fato de que a isenção, a teor do artigo 176 do CTN, e na esteira da previsão contida no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, decorre da lei que a instituiu, e que especificará, dentre outros aspectos, as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, ou seja, a lei instituidora da isenção será específica e trará todos os elementos necessários para o gozo do benefício fiscal que está concedendo.

Ao que nos parece, o texto codificado lança o alerta de que a isenção reporta-se apenas a legislação que a contemplou, estando vinculada aos eventuais requisitos e condições nela expressamente delimitados, marcando sua natureza exclusiva. Tal alerta, vale lembrar, tem dois focos distintos, um direcionado ao sujeito passivo, assegurando-lhe o benefício fiscal se comprovada a observância das condicionantes previstas na legislação que o concedeu, e outro voltado ao sujeito ativo, no sentido de reforça-lhe a certeza de que apenas ao legislador específico é outorgado o direito de condicionar a isenção por ele instituída.

Essa natureza exclusiva da norma que concede a isenção fiscal é passo fundamental para bem compreendermos que leis diversas, reguladoras de matérias estranhas à isenção propriamente dita, tais como Direito Civil, Penal, Florestal, etc., não podem servir de fundamento legal nem para o seu gozo, assim como para criar obrigação ou condição que frustre o usufruto do seu direito¹. A Lei que concede a isenção, e apenas ela, pode condicionar a sua fruição.

Por essas razões, não merece ressalvas o voto condutor do Acórdão ora guerreado, ao rechaçar o entendimento do Fisco/Fazenda Nacional, escorado no Código Florestal, para se exigir prévio registro da área de reserva ambiental no competente CRI, como condição para isenção do ITR, porquanto tal exigência não se reporta à legislação que instituiu o favor fiscal, mas outra que lhe é entranha.

Somente a título elucidativo, não sendo o prévio assentamento da reserva legal em Cartório **condição legal** para obtenção do benefício isentivo que ora cuidamos, e na linha do que fora exposto no julgado recorrido, nos parece coerente reconhecer que a ausência de tais elementos apenas confere a auditoria fiscal à possibilidade de presumir a inexistência da parcela de proteção ambiental e assim considerá-la como sendo área passível de aproveitamento, e, portanto, tributável.

Contudo, ainda que a legislação exigisse a comprovação por parte do contribuinte, **ad argumentandum tantum**, o reconhecimento da inexistência de reserva legal

decorrente de um raciocínio presuntivo, não torna essa condição absoluta, sendo perfeitamente possível que outros elementos probatórios demonstrem a efetiva destinação de gleba de terra para fins de proteção ambiental. Em outras palavras, a mera inscrição em Cartório ou ainda o requerimento do ADA, não se perfazem nos únicos meios de se comprovar a existência ou não de reserva legal.

Assim, realizado o lançamento de ITR decorrente da glosa de reserva legal, a partir de um enfoque meramente formal, ou seja, pelo não assentamento prévio em cartório ou requisição do ADA, e demonstrada, por outros meios de prova, a existência da destinação de área para fins de proteção ambiental, deverá ser restabelecida a declaração do contribuinte, e lhe ser assegurado o direito de excluir do cálculo do ITR à parte da sua propriedade rural correspondente à reserva legal.

Aliás, a jurisprudência Judicial que se ocupou do tema, oferece proteção ao pleito da contribuinte, reforçando, inclusive, a tese da aplicabilidade retroativa da MP nº 2.166/2001, fazendo prevalecer, assim, a verdade material. Ou seja, ainda que não averbada a área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel, conquanto que o contribuinte comprove a existência de aludidas áreas declaradas em sua DITR, mediante documentação hábil e idônea, quando intimado para tanto ou mesmo autuado, deve-se admiti-las para fins de apuração do ITR, consoante se extrai do julgado assim ementado:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - ITR. ÁREAS DE RESERVA LEGAL. APRESENTAÇÃO ADA. AVERBAÇÃO MATRÍCULA. DESNECESSIDADE. ÁREAS DE PASTAGENS. DIAT - DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DE EQUÍVOCO. ÔNUS DO FISCO.

1. Não se faz mais necessária a apresentação do ADA para a configuração de áreas de reserva legal e consequente exclusão do ITR incidente sobre tais áreas, a teor do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 (redação da MP 2.166-67/01). Tal regra, por ter cunho interpretativo (art. 106, I, CTN), retroage para beneficiar os contribuintes.

2. A isenção decorrente do reconhecimento da área não tributável pelo ITR não fica condicionada à averbação, a qual possui tão somente o condão de declarar uma situação jurídica já existente, não possuindo caráter constitutivo.

3. A falta de averbação da área de reserva legal na matrícula do imóvel, ou a averbação feita alguns meses após a data de ocorrência do fato gerador, não é, por si só, fato impeditivo ao aproveitamento da isenção de tal área na apuração do valor do ITR, ante a proteção legal estabelecida pelo art. 16 da Lei nº 4.771/65.

4. Cabe ao Fisco demonstrar que houve equívoco no DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR, passível de fundamentar o lançamento do débito de ofício, de conformidade com o art. 14, caput, da Lei nº 9.393/96, o que não restou evidenciado na hipótese dos autos.

5. Apelação e remessa oficial desprovidas.” (2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - APELAÇÃO CÍVEL Nº 2008.70.00.006274-2/PR - 28 de junho de 2011)

Como se observa, em face da legislação posterior (MP nº 2.166/2001) mais benéfica, dispensando o contribuinte de comprovação prévia das áreas declaradas em sua

DITR, não se pode exigir a tempestiva averbação da reserva legal junto matrícula do imóvel para fins do benefício fiscal em epígrafe, mormente em homenagem ao princípio da retroatividade benigna da referida norma.

Mais a mais, com esteio no princípio da verdade material, o formalismo não deve sobrepor à verdade real, notadamente quando a lei disciplinadora da isenção assim não estabelece.

In casu, o que torna ainda mais digno de realce, relativamente à área de reserva legal, e que fora determinante para os demais Conselheiros que acompanharam o presente voto pelas conclusões é que o contribuinte trouxe à colação documentos comprobatórios de sua existência, dando conta, inclusive, que a averbação fora procedida, ainda que intempestivamente (posteriormente ao fato gerador), mas antes do início da ação fiscal, consoante se infere do Termo de Responsabilidade de Preservação Florestal, às fls. 64, datado de 15/01/2002 e da Averbação à margem da matrícula do imóvel, às fls. 60/61, datada de 05/03/2002, afastando qualquer dúvida quanto à materialidade de referida área.

Nesse sentido, a averbação à margem da escritura do imóvel, ainda que posterior ao fato gerador (mas antes do início da ação fiscal), associada aos documentos acima elencados, notadamente o Termo de Responsabilidade, se prestam a comprovar a existência da área de reserva legal, rechaçando de uma vez por todas a pretensão da Fazenda Nacional.

Por derradeiro, no que tange às determinações inseridas nas Instruções Normativas nºs 43 e 67, de 1997, esteios do entendimento da Fazenda Nacional, uma vez demonstrado que a legislação tributária específica não condiciona a isenção em comento à averbação tempestiva da reserva legal junto à matrícula do imóvel antes da ocorrência do fato gerador do tributo, não podem aludidas normas complementares/secundárias, por sua própria natureza, inovar, suplantar e/ou cingir os ditames contidos nas leis regulamentadas. Perfunctória leitura do artigo 100, inciso I, do Códex Tributário, fulmina de uma vez por todas a pretensão fiscal, senão vejamos:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...]

Na esteira desse entendimento, cabe invocar os ensinamentos do renomado doutrinador Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, na obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, volume 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 1998, págs. 40/41, que ao tratar do artigo 100 do Código Tributário Nacional, assim preleciona:

“Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. São as instruções ministeriais, as portarias ministeriais e atos expedidos pelos chefes de órgãos ou repartições; as instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal; as circulares e demais atos normativos internos da Administração Pública, que são vinculantes para os agentes públicos, mas não podem criar obrigações para os contribuintes que já não estejam previstas na lei ou no decreto dela decorrente. Também não vinculam o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a

interpretação dada pelas autoridades públicas através de tais atos normativos.”

Outro não é o entendimento do eminente jurista Leandro Paulsen, ao comentar o Código Tributário Nacional, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

***“Vinculação absoluta dos atos normativos à lei.** “... As instruções normativas editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade...” (STF, Plenário, AGRADI 365/DF, rel. Min. Celso de Mello, nov/1990)” (DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, Porto Alegre: Livraria do Advogado:ESMAFE, 2003, pág. 740)*

DA UTILIZAÇÃO DO SIPT – VALOR DA TERRA NUA

Consoante se positiva dos autos, afora as glosas procedidas pela fiscalização relativamente às áreas de preservação permanente e reserva legal constantes da DITR, a contribuinte fora autuada em razão da revisão do VTNm em face da constatação de sua subavaliação, como se verifica do Termo de Verificação de Infração, às fls. 09/12.

Interposta impugnação, com apresentação de Laudo Técnico, às fls. 56/59, a 1ª Turma da DRJ em Brasília/DF julgou procedente o lançamento, mantendo as glosas procedidas e, bem assim, o Valor da Terra Nua lançado.

Em face do Acórdão de 1ª instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário, o qual fora provido em parte pela Câmara recorrida para admitir a reserva legal elencada no Termo de Responsabilidade de Preservação de Floresta lavrado perante o Instituto Estadual de Florestas, de fl. 64, mantendo, entretanto, a exigência em relação à área de preservação permanente.

Ainda irresignada, a contribuinte opôs Embargos, às fls. 222/224, arguindo a ocorrência de omissão no julgado, especialmente no que tange à análise das razões concernentes à pretensa *ilegalidade do arbitramento levado a efeito, pelos fiscais autuantes, que reajustarem o VTN em mais de 70% (setenta por cento).*

Em análise dos Embargos de Declaração, a Câmara recorrida, por maioria de votos, acolheu o pleito da contribuinte, nos termos do Acórdão nº 3102-00.406, às fls. 238/243, com a finalidade de sanear a omissão apontada e DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, relativamente ao VTN pretendido pela autuada, afastando a aplicabilidade do SIPT para o exercício de 2000.

Por sua vez, em seu Recurso Especial, pretende a Procuradoria da Fazenda Nacional a reforma do *decisum* recorrido, por entender ter contrariado os preceitos inscritos nos artigos 8º, § 1º; 10, § 1º; e 14, da Lei nº 9.393/1996 e, bem assim, a prova acostada aos autos, tendo em vista que o *Laudo de fls. 56/59, apresentado pelo contribuinte, não serve para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, vez que não atende aos requisitos das Normas da ABNT*, notadamente no que diz respeito à NBR 8799/85, item 10.2.

Em defesa de sua pretensão, infere que o nobre subscritor do voto condutor deixou de observar que o Laudo de Avaliação colacionado aos autos pela contribuinte não demonstrou a escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação; a homogeneização dos elementos pesquisados, de acordo com o nível de precisão da avaliação; a pesquisa de valores, abrangendo avaliações e/ou estimativas anteriores, produtividade das explorações, transações e ofertas, bem como outros fatores que implicariam em um Valor da Terra Nua diferente do adotado pela fiscalização.

Relativamente ao SIPT, sustenta que a jurisprudência administrativa vem reconhecendo sua utilização como critério de apuração de VTN para exercícios anteriores a 2002, consoante se infere do Acórdão nº 302-38.750, dentre outros, com ementas transcritas na peça recursal, da lavra da mesma Câmara recorrida, não havendo que *se falar em revogação da base legal para o SIPT em 2001, pois a MP nº 2.283-56/2001 apenas modificou o lugar onde se encontravam os referências técnicos para identificação do valor da terra. Apesar da redefinição da redação, em nenhuma de suas versões, houve prejuízo aos referenciais: na redação original, estavam previstos no inciso II do § 1º do art. 12 da Lei nº 8.629/93, após a alteração, passaram a ser tratados nos incisos do caput do referido artigo.*

Extraí-se das razões de decidir e do recurso interposto pela Procuradoria que a controvérsia posta em debate nesta assentada se fixa em definir se o SIPT pode ser utilizado para apuração do Valor da Terra Nua mínimo, mormente em relação aos exercícios posteriores a 2001, os quais, no entendimento da Câmara recorrida, não possuem *base legal para o SIPT, pois esta foi revogada pela Medida Provisória nº 2.183-56/2001.*

Não obstante as substanciosas razões inseridas no bojo do Acórdão recorrido, constata-se que a pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional merece acolhimento, estando consonância com a legislação de regência e a farta e mansa jurisprudência deste Eg. Conselho, como passaremos a demonstrar.

Com efeito, a adoção do SIPT para fins de apuração do Imposto Territorial Rural encontra sustentáculo no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, que assim preceitua:

“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.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.”

Com mais especificidade, contemplando a matéria, o artigo 12 da Lei nº 8.629/1993, em sua redação original, é por demais enfático ao estabelecer, *in verbis*:

“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:

I - valor das benfeitorias úteis e necessárias, descontada a depreciação conforme o estado de conservação;

II - valor da terra nua, observados os seguintes aspectos:

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

§ 2º Os dados referentes ao preço das benfeitorias e do hectare da terra nua a serem indenizados serão levantados junto às Prefeituras Municipais, órgãos estaduais encarregados de avaliação imobiliária, quando houver, Tabelionatos e Cartórios de Registro de Imóveis, e através de pesquisa de mercado.”

Com a edição da Medida Provisória nº 2.183-56, de 24 de agosto de 2001, a redação do dispositivo legal supratranscrito fora alterada, passando a dispor o 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: [\(Redação dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

I - localização do imóvel; [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

II - aptidão agrícola; [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

III - dimensão do imóvel; [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

IV - área ocupada e ancianidade das posses; [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

V - funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias. [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

§ 1º Verificado o preço atual de mercado da totalidade do imóvel, proceder-se-á à dedução do valor das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em TDA. [\(Redação dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

§ 2º Integram o preço da terra as florestas naturais, matas nativas e qualquer outro tipo de vegetação natural, não podendo o preço apurado superar, em qualquer hipótese, o preço de mercado do imóvel. [\(Redação dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído dada Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001\)](#)

É exatamente nesta alteração legislativa que se funda o Acórdão recorrido para negar aplicabilidade ao SIPT a partir do exercício de 2001, a pretexto dos argumentos abaixo transcritos:

“[...]

Observe-se que os critérios que antes eram tratados no inciso II passaram a constar do próprio caput do artigo, entretanto, foram modificados (aparentemente para melhor adequar tal comando às necessidades da desapropriação e sua justa indenização).

Portanto, não existindo mais na lei os critérios objetivos para apuração do preço da terra, que vem sendo aplicado como sinônimo de VTN, não me parece ser possível a utilização do SIPT para contestar o VTN declarado pelo contribuinte.

Depois de 2001, não há base legal para o SIPT, pois esta foi revogada pela Medida Provisória nº 2.183-56/2001, conforme visto acima, o que pode inclusive ser conhecido de ofício por este relator.

Como o SIPT só foi regulamentado em 2002, através da Portaria SRF nº 447, de 28 de março de 2002, nunca houve a indispensável base legal que autorizasse a coleta e o armazenamento dos dados que o compõem, sua utilização como critério de seleção de contribuintes para fiscalização ou como base para o questionamento dos valores declarados por estes mesmos contribuintes ou ainda como base para o arbitramento do VTN, como ocorreu no presente caso. [...]”

Entrementes, com a devida vênia ao entendimento do nobre Relator subscritor do voto vencedor do decisório combatido, ousamos não compartilhar com sua conclusão.

Em verdade, os fundamentos utilizados para escorar o *decisum* recorrido oferecem guarida ao pleito da Fazenda Nacional e, bem assim, à manutenção do VTNm arbitrado pela fiscalização.

Isto porque, como restou consignado no próprio voto recorrido, os critérios antigos de valoração da terra nua (localização do imóvel, capacidade e potencial da terra, dimensão do imóvel) estão contidos nos atuais prescritos pela nova norma (localização do imóvel, aptidão agrícola, dimensão do imóvel, área ocupada e ancianidade das posses, funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias), não nos parecendo razoável a tese da revogação da base normativa do SIPT.

Neste sentido, muito bem asseverou a nobre Procuradora em seu recurso:

“[...]

Ademais, não há que se falar em revogação da base legal para o SIPT em 2001, pois a MP nº 2.183-56/2001 apenas modificou o lugar onde se encontravam os referenciais técnicos para identificação do valor da terra. Apesar da redefinição da redação, em nenhuma das versões, houve prejuízo aos referenciais: na redação original, estavam previstos no inciso II do § 1º do art. 12 da Lei nº 8.629/93, após a alteração, passaram a ser tratados nos incisos do caput do referido artigo. [...]”

Não bastassem os argumentos acima elencados, em relação aos presentes autos, ainda que considerássemos a ausência de fundamento legal para o SIPT a partir de 2001, somente poderíamos adotar tal conclusão para o exercício de 2002, uma vez que o fato gerador do ITR ocorre em 1º de janeiro do respectivo ano e a Medida Provisória nº 2.183-56/2001, somente fora publicada em 24 de agosto de 2001, posteriormente, portanto, ao fato gerador do exercício 2001, que estaria abarcado pela redação original do Diploma legal alterado.

Partindo dessas premissas, extrai-se da legislação de regência que o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm será estabelecido pela Receita Federal do Brasil, após os devidos procedimentos e pesquisas para se aferir aludida importância. Por sua vez, o contribuinte poderá se insurgir ao valor arbitrado pelo Fisco, devendo, porém, apresentar os documentos necessários a comprovar os valores por ele pretendidos.

No entanto, a revisão do VTN por parte da autoridade fiscal fica condicionada à apresentação de Laudo emitido por profissional habilitado e acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, além da necessidade de alinhar-se com as normas procedimentais **mínimas** ditadas pela ABNT, mais especificadamente aquelas relativas à avaliação de imóveis rurais.

Outro não é o entendimento levado a efeito por este Colendo Conselho Administrativo, ao tratar da matéria, como se extrai dos julgados, inclusive contemplando a possibilidade de utilização do SIPT para o exercício de 2001, com suas ementas abaixo transcritas:

“Assunto: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2001

[...]

VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBA VALIAÇÃO. ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). UTILIZAÇÃO DO VTN MÉDIO POR APTIDÃO AGRÍCOLA FORNECIDO PELA SECRETARIA ESTADUAL DE AGRICULTURA.

Deve ser mantido o Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SEPT), cujo levantamento foi realizado mediante a utilização dos VTN médios por aptidão agrícola, fornecidos pela Secretaria Estadual de Agricultura, mormente, quando o contribuinte não comprova e nem demonstra, de maneira inequívoca, através da apresentação de documentação hábil e idônea, o valor fundiário do imóvel e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado. [...]” (2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 10935.003009/2005-06 – Acórdão nº 2202-000.747, Sessão de 20/09/2010) (Grifamos)

“Assunto: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2001

[...]

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. O arbitramento do VTN, apurado com base nos valores do Sistema de Preços de Terra (SIPT), deve prevalecer sempre que o contribuinte deixar de comprovar o VTN informado na Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), por meio de laudo de avaliação, elaborado nos termos da NBR-ABNT 14653-3. [...]” (2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Processo nº 10840.002316/2005-11 – Acórdão nº 2102-000.773, Sessão de 30/07/2010) (Grifamos)

Constatam-se da legislação de regência e da jurisprudência administrativa acima transcrita, as formalidades necessárias à validade do Laudo Técnico a ser emitido com a finalidade de revisar o VTNm presumido para cada região.

É bem verdade que os dispositivos legais que tratam da matéria não trazem em seu bojo a exigência expressa da observância às normas da ABNT para elaboração de Laudos Técnicos tendentes a revisar o VTNm. No entanto, os julgadores deste Colegiado vêm exigindo o atendimento das normas **mínimas** da ABNT, por ser da própria essência da elaboração de Laudos Técnicos, sobretudo com a finalidade de se estabelecer parâmetros com o fito de conferir maior robustez ao conteúdo do documento em epígrafe.

Na hipótese dos autos, da detida análise do Laudo de Avaliação apresentado pelo contribuinte, às fls. 56/59 e 78/81, constata-se que o documento não faz menção a escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação; a homogeneização dos elementos pesquisados, de acordo com o nível de precisão da avaliação; a pesquisa de valores, abrangendo avaliações e/ou estimativas anteriores, produtividade das explorações, e transações e ofertas.

Destarte, o laudo apesar de descrever as dimensões do imóvel, os seus aspectos físicos e nível de manejo pela análise da vegetação, hidrografia, solos, relevo, tipo de exploração, clima, conservação do solo e recursos hídricos, quais as áreas são destinadas a pastagens, culturas, a preservação ambiental, inclusive as inaproveitáveis, **pecou no sentido de trazer elementos imprescindíveis quanto à avaliação do VTN.**

Relativamente a este ponto, o laudo ofertado pelo contribuinte não justifica os motivos pelo qual deixou de levar em consideração em sua avaliação os fatores mercadológicos de comercialização e avaliação de outras propriedades da área para concluir que o correto seria a adoção do VTN pretendido/declarado, valor este abaixo daquele da região admitido pela fiscalização.

Para tanto, objetivando estabelecer um parâmetro mínimo, poderia ter observado as normas constantes da NBR 8.799, especialmente o disposto nos itens 2 e 3, de modo que restasse devidamente comprovada a justificativa da fixação do VTN de forma individualizada e específica para a propriedade do contribuinte, confira-se:

“ 2 – Pesquisa de valores, com identificação das fontes pesquisadas, abrangendo:

2.1 – avaliação e/ou estimativas anteriores;

2.2 – valores fiscais;

2.3 – transações e ofertas;

2.4 – valor dos frutos;

2.5 – produtividade das explorações;

2.6 – formas de arrendamento, locação e parcerias;

2.7 – informações (bancos, cooperativas, órgãos oficiais e de assistência técnica);

3 – Escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação;

4 – Homogeneização dos elementos pesquisados, de acordo com o nível de precisão da avaliação;

5 – Determinação do valor final com indicação da data de referência;

*6 – Conclusões com os fundamentos resultantes da análise final;
e*

7 – Data da vistoria;”

Ademais, referido laudo, igualmente, não fez menção à metodologia utilizada, seja para a coleta ou mesmo para a homogeneização dos dados levantados, com o fito de justificar a conclusão levada a efeito pelo perito, sobretudo em relação ao procedimento adotado para a demonstração do valor da terra nua que, de fato, deveria ser aplicável à propriedade rural do autuado.

Não se sabe, portanto, como o conjunto de dados coletados e as verificações procedidas foram analisadas, pois em face da falta de demonstração da metodologia dos trabalhos não há como fixar-se um parâmetro de verificação dos procedimentos utilizados para uma correta avaliação do imóvel.

Ressalte-se, que a metodologia dos trabalhos do perito engenheiro agrônomo é o ponto de partida para que terceiros, no caso a Receita Federal e este próprio Conselho Administrativo, faça uma correta valoração do laudo apresentado pelo contribuinte, porquanto é deste ponto que se extrai a forma de análise do conjunto fático das características da propriedade de maneira a se compreender como acertada ou não a conclusão do perito.

Em outras palavras, inobstante o esforço despendido, o contribuinte não logrou se desincumbir do ônus de comprovar o contrário presumido, em contraposição ao Valor da Terra Nua mínimo arbitrado pelo Fisco para Região do imóvel rural, merecendo, portanto, a reforma do Acórdão recorrido, de maneira a restabelecer a possibilidade de utilização do SIPT para fins de apuração do VTNm de cada região, bem como a manutenção do Valor da Terra Nua arbitrado pela fiscalização por ocasião do lançamento.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, somente para restabelecer o VTNm arbitrado pela fiscalização, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira