



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.720079/2007-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.877 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente JOÃO ANTONIO DE MORAES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ITR. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A não apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração de ITR do Exercício enseja a manutenção da glosa da Área Utilizada pela Atividade Rural não comprovada

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal, passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios, notoriamente laudo técnico que identifique claramente as áreas e as vincule às hipóteses previstas na legislação ambiental.

RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS ANTES DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. OBRIGATORIEDADE. SÚMULA CARF Nº 122.

O benefício da redução da base de cálculo do ITR em face da ARL está condicionado à comprovação da averbação de referida área à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, sendo dispensável a apresentação tempestiva de Ato Declaratório Ambiental - ADA. Ausente a averbação da reserva legal no registro de imóveis competente, há de se manter a ARL

incluídas na base de cálculo do ITR, nos exatos termos da decisão de origem. 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).

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO. LAUDO.

Para exclusão da tributação sobre áreas de preservação permanente é necessária a comprovação da existência efetiva das mesmas no imóvel rural comprovada através da apresentação de Laudo Técnico.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem, revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

ARBITRAMENTO DO VALOR DA TERRA NUA. VTN. REVISÃO DO LANÇAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇO DE TERRAS. SIPT. LAUDO TÉCNICO EM DESCONFORMIDADE COM A NBR 14.653-3.

É assegurada ao contribuinte a possibilidade de, ante laudo técnico hábil e idôneo, redigido em conformidade com as normas da ABNT, contestar os valores arbitrados com base no Sistema de Preço de Terras - SIPT. É imprescindível, entretanto, que o laudo esteja revestido do rigor técnico para afastar o arbitramento. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer uma Área de Preservação Permanente – APP de 1.158,6 ha. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Eduardo Newman de Mattera Gomes, que negavam provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 215 e ss).

Pois bem. Pela notificação de lançamento n.º 07102/00019/2007 (fls. 01), o contribuinte em referência foi intimado a recolher o crédito tributário de **R\$ 378.073,24**, relativo ao lançamento do ITR/2004, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 30/11/2007, incidente sobre o imóvel denominado “Fazenda São Lourenço” (**NIRF 2.818.2480**), com área total declarada de **2.864,0 ha**, no município de Trajano de Moraes RJ.

A descrição dos fatos, os enquadramentos legais das infrações e o demonstrativo da multa de ofício e dos juros de mora encontram-se às fls. 02/06.

A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão interna da DITR/2004, iniciou-se com o termo de intimação de fls. 17/18, para o contribuinte apresentar, dentre outros, os seguintes documentos de prova:

- a) Cópia do Ato Declaratório Ambiental – ADA requerido ao IBAMA;
- b) Laudo técnico com ART/CREA, com memorial descritivo do imóvel, no caso de área de preservação permanente prevista no art. 2º do Código Florestal, e certidão do órgão competente no caso de estar prevista no art. 3º desse código, com o ato do poder público que assim a declarou;
- c) Laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação/grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados.

Em atendimento, foram apresentados os documentos de fls. 22/45.

Na análise desses documentos e da DITR/2004, a autoridade fiscal glosou integralmente a área declarada de preservação permanente (**1.883,1 ha**), além de desconsiderar o VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 2.864.000,00 (R\$ 1.000,00/ha)**, com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT da Receita Federal, com o conseqüente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo aplicada no lançamento, tendo sido apurado imposto suplementar de **R\$ 170.919,19**, conforme demonstrativo de fls. 05.

Cientificado do lançamento em **19/12/2007** (fls.186), o contribuinte apresentou, em **17/01/2008**, por meio de representantes legais, a impugnação de fls. 48/63, lastreada nos documentos de fls. 64/185 e 188/195, alegando, em síntese:

1. Discorda do procedimento fiscal e afirma que houve erro formal na DITR/2004, pois a área de reserva legal, devidamente averbada desde 1997, foi adicionada à de preservação permanente, sem prejuízo ao fisco federal, por serem ambas isentas do ITR e independerem de apresentação do ADA/2004, tendo sido comprovadas por laudo técnico e atualização cadastral do INCRA, inexistindo assim áreas improdutivas ou de exploração extrativa no imóvel;
2. Apresenta laudo de avaliação com VTN/ha de R\$ 303,55, com base em levantamentos junto a CRI, proprietários, EMATER-RJ e Conselho Municipal de Agricultura, referente a nove imóveis à venda ou vendidos recentemente, descartando o valor arbitrado de R\$ 1.000,00/ha;
3. Transcreve parcialmente a legislação de regência, acórdãos do STJ e do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, para referendar seus argumentos.
4. Ao final, requer seja acolhida a presente impugnação, para cancelar a o débito fiscal reclamado e declarar a nulidade da notificação de lançamento suplementar

do ITR/2004, com posterior juntada de certidão do IBAMA, para comprovar que o imóvel não se encontra inserido em unidade de conservação da natureza.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão de e-fls. 215 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2004

DAS ÁREAS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para fins de isenção do ITR/2004, deverão ser restabelecidas parcialmente essas áreas ambientais pretendidas, comprovadas por Ato Declaratório Ambiental ADA, protocolado tempestivamente no IBAMA, e pela averbação em tempo hábil da área de reserva legal, à margem da matrícula do imóvel.

DA ÁREA DE EXPLORAÇÃO EXTRATIVA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se matéria não impugnada a glosa da área de exploração extrativa para o ITR/2004, efetuada pela autoridade fiscal, por não ter sido expressamente contestada nos autos, nos termos da legislação processual vigente.

DO VALOR DA TERRA NUA VTN.

Deverá ser mantido o VTN arbitrado para o ITR/2004 pela autoridade fiscal com base no Sistema de Preços de Terra SIPT, por falta de laudo técnico de avaliação com ART, em consonância com a NBR 14.6533 da ABNT, que atingisse fundamentação e grau de precisão II, demonstrando inequivocamente o valor fundiário do imóvel, à época do fato gerador do imposto, e suas peculiaridades desfavoráveis que justificassem o valor declarado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Resumidamente, entendeu a DRJ por acatar integralmente as áreas pretendidas de reserva legal (**528,0 ha**), restabelecer parcialmente a área de preservação permanente declarada, reduzindo-a de **1.883,1 ha** para **433,0 ha** para o ITR/2004, mantendo-se a glosa da área de exploração extrativa (**36,0 ha**) e o VTN arbitrado pela autoridade fiscal de **R\$ 2.864.000,00 (R\$ 1.000,00/ha)**, com a redução do imposto suplementar apurado de **R\$ 170.919,19** para **R\$ 113.259,19**.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 232 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, requerendo, ao final, o que segue:

- a) A juntada do Laudo Técnico, haja vista que suas informações são essenciais para se demonstrar a evolução da extensão da Área de Preservação Permanente desde a época da autuação, assim como a ART n° IN01162854, correspondente ao Laudo de Avaliação do Valor Mercadológico da Fazenda São Lourenço;
- b) Seja subtraída da área total do imóvel, para fins de apuração do ITR, a Área de Preservação Permanente declarada na DITR referente ao exercício de 2004, correspondente a 1355,1275 hectares, uma vez que o mero erro formal no preenchimento da declaração, não pode obstar o direito do recorrente à devida isenção prevista em lei e comprovada materialmente;
- c) Seja reconhecida a inexistência da Área de Exploração Extrativa, porquanto mero erro formal no preenchimento da declaração não pode compelir o contribuinte a

pagar tributo não devido, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública;

- d) Seja recalculado o Valor da Terra Nua, em razão do reconhecimento da Área de Preservação Permanente que diminuirá a área tributável do imóvel rural;
- e) E seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja julgada **IMPROCEDENTE** a Notificação de Lançamento n.º 07102/00019/2007, pugnando-se por sua nulidade.

Em seguida, o sujeito passivo apresentou petição complementar (e-fls. 414 e ss), requerendo a juntada aos Autos da “Certidão ambiental emitida pelo Instituto Estadual do Ambiente (INEA) que **aprova a área de reserva legal de 875,34 ha** da Fazenda São Lourenço”.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de crédito tributário de **R\$ 378.073,24**, relativo ao lançamento do ITR/2004, da multa proporcional (75,0%) e dos juros de mora calculados até 30/11/2007, incidente sobre o imóvel denominado “Fazenda São Lourenço” (**NIRF 2.818.2480**), com área total declarada de **2.864,0 ha**, no município de Trajano de Moraes RJ.

Na análise desses documentos e da DITR/2004, a autoridade fiscal glosou integralmente a área declarada de preservação permanente (**1.883,1 ha**), a área de exploração extrativa (**36,0 ha**), bem como desconsiderou o VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 2.864.000,00 (R\$ 1.000,00/ha)**, com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT da Receita Federal, com o consequente aumento das áreas tributável/aproveitável, do VTN tributável e da alíquota de cálculo aplicada no lançamento, tendo sido apurado imposto suplementar de **R\$ 170.919,19**.

A decisão recorrida decidiu por acatar integralmente a área pretendida de reserva legal (**528,0 ha**), com base na alegação de erro formal apresentada pelo sujeito passivo, bem como por restabelecer parcialmente a área de preservação permanente declarada, reduzindo-a de **1.883,1 ha** para **433,0 ha** para o ITR/2004, mantendo-se a glosa da área de exploração extrativa (**36,0 ha**) e o VTN arbitrado pela autoridade fiscal de **R\$ 2.864.000,00 (R\$ 1.000,00/ha)**, com a redução do imposto suplementar apurado de **R\$ 170.919,19** para **R\$ 113.259,19**.

A glosa da área de exploração extrativa para o ITR/2004 (**36,0 ha**), efetuada pela autoridade fiscal, não foi expressamente contestado nos autos, sendo considerada matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, com redação do art. 1º da Lei n.º 8.748/1993 e art. 67 da Lei n.º 9.532/1997.

O contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 232 e ss), repisando, em grande parte, sua linha de defesa, no sentido de que:

- (i) Houve erro formal no preenchimento de sua declaração, pois tanto a Área de Preservação Permanente (APP) quanto a Reserva Legal são isentas do ITR, enquanto que, no lugar da Área de Exploração Extrativa o que existe são 36,0 ha de Área com Reflorestamento;
- (ii) É inexigível o Ato Declaratório Ambiental (ADA) para o reconhecimento da Área de Preservação Permanente, de 1.355,1 ha;
- (iii) Em relação ao Valor da Terra Nua, a espantosa desproporcionalidade entre o valor apurado pela Administração Tributária Municipal (R\$ 293,00/ha) e o valor arbitrado pela autuação (R\$1.000/00/ha) ressaltam que o Laudo de Avaliação trazido pelo recorrente não pode ser desprezado, onde se observa o equilíbrio razoável entre os valores encontrados pela Prefeitura e declarados na competente DITR, pois condizentes com as características do imóvel, chegando-se ao valor de R\$ 303,55/ha;
- (iv) Em relação à Área de Exploração Extrativa, impende memorar que **o recorrente, em sua peça de defesa endereçada à primeira instância administrativa, explanou o erro de preenchimento lá narrado**, destacando que não existe exploração extrativa de florestas nativas no referido imóvel rural. Ao invés de declarar 36 hectares na "Área com Reflorestamento", acabou colocando-os de forma equivocada na "Área de Exploração Extrativa";
- (v) Requer a juntada de Laudo Técnico mais recente que aponta com exatidão o crescimento das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal.

Em seguida, o sujeito passivo apresentou petição complementar (e-fls. 414 e ss), requerendo a juntada aos Autos da "Certidão ambiental emitida pelo Instituto Estadual do Ambiente (INEA) que **aprova a área de reserva legal de 875,34 ha** da Fazenda São Lourenço".

Ao que se passa a analisar, em confronto com as alegações trazidas pelo recorrente.

2.1. Área de Exploração Extrativa – Erro Formal – Área de Reflorestamento.

Em relação à glosa da área de exploração extrativa para o ITR/2004 (**36,0 ha**), efetuada pela autoridade fiscal, entendo que a argumentação tecida pelo sujeito passivo está preclusa, eis que, conforme bem consignado pela decisão recorrida, não foi expressamente contestada nos autos, sendo considerada matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, com redação do art. 1º da Lei nº 8.748/1993 e art. 67 da Lei nº 9.532/1997.

Nesse sentido, afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que a questão não foi debatida em primeira instância, fica prejudicada, consequentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Ademais, não há que se invocar o princípio da verdade material para transpor mandamentos expressamente previstos no Decreto nº 70.235/72, em nítido desrespeito à

legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal, mormente considerando que, no caso, o litígio em relação a matéria arguida pelo recorrente sequer foi instaurado.

Para além do exposto, ainda que assim não o fosse, entendo que o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar a existência da Área de Reflorestamento, no total de 36,0 ha, a qual alega ter sido declarada erroneamente como Área Exploração Extrativa.

Cabe pontuar que não constam dos autos quaisquer elementos de prova da área de reflorestamento supostamente existente no período do lançamento, sua dimensão e as espécies plantadas, havendo apenas a Carta/Circular n.º 1/96-Gab/RJ, emitida pelo IBAMA em 12/11/1996, que apenas autoriza a exploração e o transporte do produto florestal oriundo de florestas plantadas, mas que não faz qualquer referência à área de reflorestamento porventura existente no imóvel, sobretudo em relação à sua exata dimensão.

Nesse desiderato, a não apresentação da documentação comprobatória necessária para fundamentar a Declaração de ITR do Exercício enseja a manutenção da glosa da Área Utilizada pela Atividade Rural não comprovada.

Dessa forma, em relação à área questionada, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo.

2.2. Área de Preservação Permanente.

Em seu recurso, o contribuinte pugna pelo reconhecimento da isenção da Área de Preservação Permanente no total de 1.355,1 ha, conforme constaria em Laudo Técnico anexado aos autos, tendo a decisão recorrida restabelecido parcialmente a referida área declarada, no montante de **433,0 ha** para o ITR/2004, levando em consideração a apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) correspondente apenas ao referido montante.

Pois bem. A teor do disposto nos arts. 150 da Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e 10 e 14 da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, tem-se que o ITR é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, cabe ao contribuinte a apuração e o pagamento do imposto devido, independentemente de prévio procedimento da fiscalização.

A bem da verdade, não há necessidade de comprovação das informações utilizadas para apuração do imposto, seja na data de ocorrência do fato gerador do tributo ou na apresentação da DITR e pagamento do tributo, ou mesmo previamente a essas datas. Contudo, atribui-se ao contribuinte a responsabilidade pela correta apuração do imposto.

No tocante às Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, o Poder Judiciário consolidou o entendimento no sentido de que, em relação aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, é desnecessária a apresentação do ADA para fins de exclusão do cálculo do ITR, sobretudo em razão do previsto no § 7º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996.

Tem-se notícia, inclusive, de que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR, relativamente aos fatos geradores anteriores à Lei n.º 12.651/12, tendo a referida orientação incluída no item 1.25, “a”, da Lista de dispensa de contestar e recorrer (art. 2º, incisos V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN n.º 502/2016).

Dessa forma, entendo que não cabe exigir o protocolo do ADA para fins de fruição da isenção do ITR das Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, bastando que o contribuinte consiga demonstrar através de provas inequívocas a existência e a precisa delimitação dessas áreas. Se a própria lei não exige o ADA, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Para as áreas de preservação permanente, portanto, apesar de ser desnecessária a apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA), sua existência deve ser comprovada com a apresentação de Laudo Técnico emitido por Engenheiro Agrônomo ou Florestal, acompanhado da ART, que apresente uma perfeita indicação do total de áreas do imóvel que se enquadram nessa definição e mencione especificamente em que artigo da Lei n.º 4.771/1965 (Código Florestal), com as alterações da Lei n.º 7.803/1989, a área se enquadra. São consideradas de preservação permanente as áreas definidas nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 4.771/1965, e há necessidade de identificação dessas áreas por meio de laudo técnico, com indicação dos dispositivos legais em que se enquadram, tendo em vista que, para as indicadas no art. 3º, também é exigida declaração por ato do Poder Público, consoante previsão nele contida.

No caso em questão, entendo que o conjunto probatório anexado pelo sujeito passivo, permite concluir pela existência do total de 1.158,6 ha a título de Área de Preservação Permanente (APP), não sendo possível acatar extensão maior, considerando que a declaração do INCRA, constante nos autos, diz respeito ao ano-calendário de 1999, bem como o Laudo Técnico acostado aos autos em sede de Recurso Voluntário, ter sido elaborado apenas posteriormente, no ano-calendário 2013.

Assim, com base no livre convencimento motivado, entendo razoável considerar o total de 1.158,6 ha a título de Área de Preservação Permanente (APP), constante no Laudo Técnico de e-fls. 28 e ss, elaborado no ano-calendário 2007.

Dessa forma, entendo pelo restabelecimento parcial da Área de Preservação Permanente declarada, no montante de **1.158,6 ha**.

2.3. Área de Reserva Legal.

O sujeito passivo, em petição complementar, pleiteia o reconhecimento da Área de Reserva Legal de 875,34 ha, alegando se tratar de fato novo, requerendo, para tanto, a juntada aos autos de Certidão Ambiental emitida pelo Instituto Estadual do Ambiente (INEA) que aprovou a referida área, em 27 de fevereiro de 2015, relativa à Fazenda São Lourenço.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão, eis que o ato de aprovação da Reserva Legal pelo Instituto Estadual do Ambiente (INEA) não se confunde com a averbação da Área de Reserva Legal no registro do imóvel, de natureza constitutiva.

A propósito, a decisão recorrida já acatou o montante de 528,0 ha a título de Área de Reserva Legal, considerando a averbação tempestiva do referido montante, não sendo possível acatar para além do que já foi considerado. É de se ver:

[...] No caso em tela, consta dos autos a averbação tempestiva em **12/11/1997**, conforme matrícula AV02 n.º 806 da certidão de inteiro teor do registro imobiliário (fls. 125), da área de reserva legal de **528,0 ha**, considerando-se cumprida essa exigência para a área pretendida para o ITR/2004.

A esse respeito, cabe consignar que para a exclusão da **área de reserva legal** do cálculo do ITR, exige-se sua averbação tempestiva e antes do fato gerador. Interpretação diversa não se sustenta, pois a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, que dispõe sobre a exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal do cálculo do ITR, redação vigente à época, fazia referência às disposições da Lei n.º 4.771/65 do antigo

Código Florestal. E, ainda, o § 8º do art. 16 do Código Florestal exigia que a área de reserva legal fosse averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro competente.

Assim, para o gozo da isenção do ITR no caso de **área de reserva legal**, é imprescindível a averbação prévia da referida área na matrícula do imóvel, sendo o ato de averbação dotado de eficácia constitutiva, posto que, diferentemente do que ocorre com as áreas de preservação permanente, não são instituídas por simples disposição legal¹.

Apesar do § 7º, do art. 10, da Lei n.º 9.393/96, dispensar a prévia comprovação da área de reserva legal por parte do declarante, nada mais fez do que explicitar a natureza homologatória do lançamento do ITR, não dispensando sua posterior comprovação que só perfectibiliza mediante a juntada do documento de averbação, em razão de sua eficácia constitutiva.

A averbação da área de reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis, antes do fato gerador, deve ser exigida, portanto, como requisito para a fruição da benesse tributária, sendo uma providência que potencializa a extrafiscalidade do ITR². Isso porque, o ITR é um imposto que concilia a arrecadação com a proteção das áreas de interesse ambiental, e o incentivo à averbação da área de reserva legal vai ao encontro do desenvolvimento sustentável, por criar limitações e exigências para a manutenção de sua vegetação, servindo como meio de proteção ambiental.

Também aqui, entendo que não cabe ao julgador invocar o princípio da verdade material, mormente em atenção à extrafiscalidade do ITR, pois muito embora o livre convencimento motivado, no âmbito do processo administrativo, esteja assegurado pelos arts. 29 e 31 do Decreto n.º 70.235/72, entendo que existem limitações impostas e que devem ser observadas em razão do princípio da legalidade e que norteia o direito tributário.

Não cabe, pois, invocar a verdade material para o descumprimento de uma exigência legal e que está em consonância com a preservação do meio ambiente, aspecto ínsito ao caráter extrafiscal do ITR.

Para além do exposto, o entendimento aqui preconizado não foi alterado com a vigência do novo Código Florestal (Lei n.º 12.651/2012). Segundo entendimento do STJ, o novo Código Florestal não pode retroagir para atingir o ato jurídico perfeito, os direitos ambientais adquiridos e a coisa julgada, tampouco para reduzir de tal modo e sem as necessárias compensações ambientais o patamar de proteção de ecossistemas frágeis ou espécies ameaçadas de extinção, a ponto de transgredir o limite constitucional intocável e intransponível da “incumbência” do Estado de garantir a preservação e a restauração dos processos ecológicos essenciais (art. 225, § 1º, I). Nesse sentido: AgRg no REsp n. 1.434.797/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 7/6/2016; AgInt no AREsp n. 1.319.376/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 11/12/2018.

Ademais, a jurisprudência do STJ entende que a Lei n. 12.651/2012 (Novo Código Florestal), que revogou a Lei n. 4.771/1965, não suprimiu a obrigação de averbação da área de reserva legal no registro de imóveis, mas apenas possibilitou que o registro seja realizado, alternativamente, no Cadastro Ambiental Rural - CAR. Nesse sentido: REsp n. 1.750.039/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/11/2018, DJe

¹ Nesse sentido: STJ - EREsp 1027051/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 21.10.2013.

² Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2009; AgRg no REsp 1.310.871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/09/2012.

23/11/2018; AgInt no AREsp n. 1.250.625/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6/11/2018, DJe 13/11/2018.

Dessa forma, em relação à área questionada, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo.

2.4. Do Valor da Terra Nua (VTN).

Conforme narrado, a autoridade fiscal considerou ter havido subavaliação no cálculo do VTN declarado de **R\$ 896.430,02 (R\$ 313,00/ha)**, arbitrando o valor de **R\$ 2.864.000,00 (R\$ 1.000,00/ha)**, com base no SIPT da Receita Federal, instituído em consonância com o art. 14 da Lei 9.393/1996, e observado o art. 3º da Portaria SRF n.º 447/2002 e o item 6.8. da Norma de Execução Cofis n.º 03/2004, aplicável à execução das atividades da Malha Fiscal/ITR/2004.

Esse valor corresponde ao menor VTN/ha, por aptidão agrícola, constante do Sistema de Preço de Terras – SIPT/exercício de 2004, para os imóveis localizados no município de Trajano de Moraes RJ.

O recorrente alega, em suma, que conforme resta comprovado, por meio do Laudo Técnico acostado aos autos, o VTN atribuído pelo Fisco não seria o correto, pois não corresponderia à realidade do imóvel em questão.

Pois bem. O VTN considerado no lançamento pode ser revisto pela autoridade administrativa com base em laudo técnico elaborado por Engenheiro Civil, Florestal ou Agrônomo, acompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, e que demonstre o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisa as que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. A título de referência, para justificar as avaliações, poderão ser apresentados anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data do fato gerador.

O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (Lei n.º 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º).

Para revisão dos valores arbitrados pela fiscalização, cabia ao interessado carrear aos autos “Laudo Técnico de Avaliação” emitido por profissional habilitado, órgão orientador e controlador dos trabalhos de profissionais da área, com observância da metodologia utilizada e às fontes eventualmente consultadas, demonstrado de forma inequívoca, que não houve subavaliação no valor declarado.

Contudo, o Laudo Técnico carreado aos autos não demonstrou o atendimento das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, sobretudo a NBR 14653-3.

No caso em questão, o Parecer de Avaliação Mercadológica (e-fls. 137 e ss), apresenta algumas inconsistências quanto às amostras utilizadas na avaliação por não serem contemporâneas à data do Fato Gerador do ITR e a metodologia adotada na apuração efetuada não atende aos requisitos no que se refere ao grau de fundamentação e precisão II, sequer havendo o detalhamento das amostras que permitisse compará-las com o bem avaliando.

Cabe destacar que, no item 7.4.3.8, a Norma dispõe que somente são aceitos dados de mercado de transações efetuadas, opiniões de engenheiros de avaliação ligados ao setor imobiliário rural, opiniões de profissionais ligados ao setor imobiliário rural e informações de órgãos oficiais.

O item 7.4.3.3 dispõe sobre a necessidade de investigação do mercado, coleta de dados e informações confiáveis sobre negócios realizados e ofertas que sejam contemporâneos à data de referência e que as fontes devem ser diversificadas.

Quando as amostras forem objeto de homogeneização, deve-se observar o anexo "B" da Norma, onde os atributos devem ser o mais semelhante possível ao do imóvel avaliando (devem estar contidos entre 0,50 e 1,50), devem guardar semelhança quanto à sua localização, quanto à destinação e capacidade de uso, que os dados sejam contemporâneos, obtidos na mesma região geoeconômica, e ainda, caso, os dados sejam fornecidos com opiniões subjetivas, que sejam visitados todos os imóveis que foram tomados como referência, dentre outros.

E, ainda, o item 7.4.3.6 destaca que 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.

Tem-se, pois, que no Laudo de Avaliação de Imóvel apresentado pelo contribuinte foi utilizado o método comparativo, porém nele não foram identificados os elementos amostrais, exigidos pela NBR 14.653-3, sendo no mínimo 05, e que se constituem em levantamentos de negociações realizadas e ofertas, contemporâneas à data da avaliação, com as principais características econômicas, físicas e de localização de outros imóveis rurais.

Portanto, é necessário que no documento contenha todos os aspectos essenciais, tais como finalidade, objetivos, vistoria, coleta de dados, diagnóstico de mercado, escolha e justificativa dos métodos utilizados, memória de cálculo do tratamento utilizado, especificação da avaliação, com grau de fundamentação e precisão II.

Para formar a convicção sobre os valores indicados para o imóvel avaliando, esse laudo deve atender aos requisitos essenciais estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, com o seu posterior tratamento estatístico (regressão linear ou fatores de homogeneização), de forma a apurar o valor mercado da terra nua da totalidade do imóvel, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Não é possível tomar como válida a pesquisa de mercado citada pelo Laudo Técnico, sem identificação precisa dos imóveis objeto de comparação mercadológica, como se todos fossem exatamente iguais, tanto em tamanho, classe de solo, textura do solo, localização, destinação, capacidade de uso etc. Sequer é possível dizer que os imóveis objeto de comparação possuem as mesmas características do imóvel objeto da presente autuação. A propósito, das amostras apresentadas, nenhuma apresenta dimensão de área próxima à da propriedade fiscalizada.

Assim, considerando que o Laudo de Avaliação peca por se tratar de verdadeiro arbitramento, não é possível afastar o VTN utilizado pela fiscalização, eis que este deve prevalecer, sobretudo por encontrar amparo na legislação de regência, qual seja, a Lei nº 9.393/96.

Dessa forma, entendo que não é possível acatar a pretensão do contribuinte, eis que o laudo foi elaborado em desacordo com as normas da ABNT, sendo imprestável para fins de alterar o VTN apurado pela fiscalização.

Como não foi apresentado laudo técnico de avaliação com as exigências apontadas anteriormente, e sendo tal documento imprescindível para demonstrar o valor fundiário da área total do imóvel, compatível com a distribuição das suas áreas e de acordo com as suas características particulares, deve ser desconsiderado o VTN pretendido pela requerente.

Em síntese, o sujeito passivo não se desincumbiu da prova do valor da terra nua da propriedade em questão e, na falta da peça técnica adequada, deve ser mantida a avaliação fiscal realizada com base no art. 14 da Lei 9.393/96. A apresentação de documento em desconformidade com a NBR 14.653-3 o desqualifica como prova hábil para rever o Valor da Terra Nua (VTN).

Com isso, verifica-se que o crédito tributário foi apurado conforme previsão legal, sendo apurado o Imposto Territorial Rural com aplicação da alíquota de cálculo prevista no Anexo da Lei n.º 9.393/1996 sobre o VTN tributável, como previsto no art. 11 dessa Lei. Ao imposto apurado foram acrescidos multa de ofício e juros de mora, nos termos da legislação citada na Notificação de Lançamento.

Para além do exposto, no que tange à avaliação do resultado do laudo de avaliação, o julgador administrativo está habilitado a atribuir maior ou menor força axiológica à prova técnica, podendo assinalar inconsistências ou insuficiências no método utilizado. Na sistemática de apreciação probatória adotada pelo ordenamento pátrio, poderá acolher ou não as conclusões do avaliador, desde que devidamente fundamentado.

Ante o exposto, em relação ao Valor da Terra Nua (VTN), entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de restabelecer parte da Área de Preservação Permanente declarada, no montante de **1.158,6 ha**.

Deixo esclarecido, por derradeiro, que a alíquota correspondente aplicada sobre o VTN leva em consideração o grau de utilização do imóvel, que é a relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, segundo os parâmetros mantidos no lançamento de ofício (art. 10, inciso VI, c/c art. 11, e Anexo, da Lei nº 9.393, de 1996).

Ademais, a unidade da RFB responsável pela execução do acórdão deverá proceder ao recálculo do imposto, segundo a legislação vigente à época dos fatos geradores, devendo a multa incidir sobre o saldo remanescente apurado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 13 do Acórdão n.º 2401-010.877 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10730.720079/2007-82