



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10945.721905/2013-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.406 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de junho de 2020  
**Recorrente** JUVENAL MESQUITA FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Exercício: 2009

VALOR DA TERRA NUA. SUBAVALIAÇÃO.

Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

VTN. COMPROVAÇÃO. LAUDO

Deve ser mantido o VTN arbitrado para o período quando o laudo técnico de avaliação apresentado, ainda que emitido por profissional habilitado e com ART/CREA, não demonstre adequadamente o Valor da Terra Nua do imóvel avaliado.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA. APLICABILIDADE. SÚMULA Nº 108.

Incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme previsão da Súmula nº 108 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator, que deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

01- Trata-se de recurso voluntário apresentado em face da decisão de primeiro grau que julgou improcedente a impugnação do contribuinte mantendo o valor arbitrado do ITR do exercício de 2009 tendo como objeto o imóvel denominado “LTS 19/1,20/B,20/1,20/2 E 20/3-3A PARTE-COL. RIO” (NIRF 0.990.548-0), com área declarada de 841,6 ha, localizado no município de Diamante D’Oeste-PR.

02 - Como bem assinalado pela decisão recorrida que adoto em parte o relatório abaixo:

“A ação fiscal, proveniente dos trabalhos de revisão da DITR/2009 incidentes em malha valor, iniciou-se com o Termo de Intimação Fiscal nº 09106/00027/2012, de fls. 09/10, para o contribuinte apresentar, além dos documentos cadastrais, os seguintes documentos de prova:

- notas fiscais do produtor; notas fiscais de insumos, certificado de depósito (em caso de armazenagem de produto), contratos ou cédulas de crédito rural ou outros documentos comprobatórios, para comprovação da área ocupada com produtos vegetais no período de 01/01/2008 a 31/12/2008;

- fichas de vacinação expedidas por órgão competente, acompanhadas das notas fiscais de aquisição de vacinas; demonstrativo de movimentação de gado/rebanho (DMG/DMR emitidos pelos Estados); notas fiscais de produtor referente a compra/venda de gado, para comprovação do rebanho existente no período de 01/01/2008 a 31/12/2008;

- laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo; alternativamente, avaliação efetuada por Fazendas Públicas ou pela EMATER. A falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do SIPT da RFB, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, pelo VTN/ha do município de localização do imóvel para 1º de janeiro de 2009 no valor de:

Terra roxa (mecanizada) R\$ 19.545,00

Terra roxa (mecanizável) R\$ 15.635,00

Terra roxa (não mecanizável) R\$ 9.150,00

Terra roxa (inaproveitável) R\$ 9.150,00

Foram apresentados os documentos de fls. 12/240.

Procedendo a análise e verificação da documentação apresentada e dos dados constantes na DITR/2009, a fiscalização resolveu alterar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado de R\$ 640.000,00 (R\$ 760,46/ha), arbitrando o valor de R\$ 15.356.041,00, com base em

valor constante do SIPT, disto resultando imposto suplementar de R\$ 19.334,63, conforme demonstrado às fls. 248.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora constam às fls. 245/247 e 249.”

03 – Por sua vez na impugnação o contribuinte alegou, de acordo com o relatório da decisão recorrida:

- Fez um breve relato da ação fiscal;
- Não merece prosperar a notificação de lançamento em questão, devendo ser integralmente cancelada;
- Em atendimento, protocolizou, em resposta ao Termo de Intimação, laudo de avaliação do VTN do imóvel, emitido por engenheira agrônoma, conforme solicitado, com base informações prestadas pela Prefeitura Municipal de Diamante D’Oeste para comprovar o VTN declarado;
- Reconhecendo que adotara um VTN inferior ao demonstrado no laudo produzido, apresentou o recolhimento de ITR complementar;
- O laudo foi elaborado de acordo com as especificações contidas na intimação inicial, contudo, após sua apresentação, não houve nenhuma manifestação por parte da fiscalização, até o recebimento da Notificação;
- As informações da Prefeitura Municipal de Diamante D’Oeste levam em conta a média das guias do ITBI emitidas no Município, para apurar o valor de mercado do alqueire paulista da região, mas a Fiscalização entendeu que tanto o laudo quanto as referidas informações não seriam aptos para comprovar VTN, porque os valores ali estabelecidos não teriam correspondência entre os valores praticados para fins de ITBI, uma vez que, para fins de ITBI as Prefeituras adotam “valores mínimos”;
- A Fiscalização não considerou, para fins de abatimento do valor ora exigido, o valor recolhido por ele;
- Carece de qualquer respaldo legal a exigência de que o laudo observe os procedimentos estabelecidos na NBR 14653-3 da ABNT, como sustenta a Fiscalização;
- Apresenta o Ato Declaratório Ambiental, confirmando os dados contidos no laudo;
- Destaca que, a despeito dos questionamentos colocados pela Fiscalização, o laudo elaborado foi pautado em um mapa de ocupação do solo, confirmando os dados utilizados (áreas de preservação e de reserva). Nesse sentido, informa que a discrepância com relação à matrícula se justifica pela ausência de atualização desses registros;
- Em respeito ao princípio da verdade material, o dever da administração é buscar aquilo que é realmente a verdade, não ficando adstrita apenas às provas e/ou documentos apresentados pelas partes no processo administrativo, fazendo prevalecer a verdade dos fatos em detrimento de meras formalidades;
- As autoridades tributárias não podem deixar de proceder à análise dos fatos jurídicos tributários sem considerar todos os dados que lhe são disponíveis, sob pena de constituir um lançamento tributário incerto e sem liquidez;

- Não restam dúvidas quanto à possibilidade de que a integralidade da matéria e do documento trazido pelo Impugnante, qual seja o laudo complementar, sejam analisados pela Turma Julgadora, com conseqüente cancelamento da autuação;
- Rebate os argumentos levantados pela Fiscalização a respeito das informações prestadas pela Prefeitura de Diamante D'Oeste e sua aplicabilidade para apuração do VTN;
- A Lei n.º 9.393/1996 não determina a forma pela qual o valor de mercado deve ser apurado, apenas a maneira como deve ser obtido no caso de sub avaliação ou de prestação de informações inexatas, conforme art. 14 do mesmo Diploma Legal e o art. 8º, § 2º, prevê que esse valor deve refletir o preço de mercado da terra;
- Para encontrar o valor de mercado, basta verificar as transações realizadas entre partes independentes e em condições normais de mercado, aplicando-se tais lições ao presente caso, chega-se à conclusão de que o valor constante da declaração da Prefeitura é exatamente aquele exigido pela legislação do ITR, conforme art. 8º, § 2º, da Lei 9.393/96;
- A forma de cálculo do SIPT não é divulgada, é do conhecimento de que o sistema é alimentado por dados da Secretaria Estadual de Agricultura e pelos VTN constantes das declarações de ITR, conforme o artigo 3º, da Portaria SRF n.º 447, de 28 de março de 2002, o SIPT;
- conclui que os argumentos trazidos pela Fiscalização para aplicação das informações prestadas pela Prefeitura de Diamante D'Oeste não se sustentam, que o SIPT, além de método subsidiário, é demasiadamente genérico e obscuro para o contribuinte, e, ainda, é menos preciso que o laudo oferecido pelo Impugnante;
- por essas alegações, deve ser cancelada a Notificação de Lançamento, afastando-se os argumentos levantados pela Fiscalização;
- caso não sejam aceitos todos os argumentos apresentados, suficientes ao cancelamento da autuação, o fato é que se equivocou a Fiscalização ao desconsiderar os pagamentos já realizados pelo Impugnante, que realizou recolhimento de ITR complementar, inclusive com incidência de multa e juros, fato este comunicado e reconhecido pela Fiscalização, que desconsiderou tal fato para realização do lançamento de ITR ora combatido;
- Dessa forma, a Fiscalização está exigindo ITR em duplicidade, já que, como dito, parte do ITR ora exigido já foi recolhido, inclusive, com multa e juros;
- requer, caso entenda pela manutenção da autuação, que seja descontado o valor recolhido pelo Impugnante a título de ITR para o exercício de 2009, sob pena de enriquecimento ilícito da União;
- A cobrança de juros de mora, calculados com base na taxa Selic, incidentes sobre as multas de ofício supostamente devidas, não pode prosperar por absoluta ausência de previsão legal, conforme demonstra o artigo 13 da Lei 9.065/1995;
- A cobrança de juros sobre a multa estaria amparada pelo artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, pois o dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, para cujo argumento cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes no Acórdão n.º 103-23.566;
- Transcreve jurisprudência do CARF e pronunciamentos doutrinários para referendar suas alegações;
- Por último, requer que a impugnação seja conhecida e cancelamento da notificação ora impugnada.

04- A defesa foi julgada improcedente de acordo com decisão da DRJ abaixo ementada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2009

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 AMBIENTAIS DE RESERVA LEGAL E DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE.

Para serem excluídas do cálculo do imposto, as pretendidas áreas deveriam ter sido objeto de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado em tempo hábil junto ao IBAMA, e a área de reserva legal ter sido averbada tempestivamente em cartório.

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.

DOS JUROS DE MORA LANÇADOS.

O imposto suplementar apurado em procedimento de fiscalização, no caso de subavaliação do VTN, será exigido juntamente com os juros de mora baseados na Taxa SELIC, aplicados aos demais tributos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

05 - Houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte rebatendo os termos da decisão de piso pugnando pela procedência de defesa apresentada. Nos termos do 1º do art. 47 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, o presente processo é paradigma do lote de recursos repetitivos, sendo esse o relatório do necessário.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

06 - Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade e passo a analisá-lo na ordem de suas alegações, independentemente de versarem sobre o mérito ou como preliminar, posto que assim foi organizada a peça recursal.

### **Da Validade do Laudo Apresentado**

07 - A questão em apreço cinge-se em saber se o laudo pericial apresentado pelo contribuinte durante a fiscalização e complementado na defesa, para que seja apurado o VTN, poderia ter sido rejeitado pelo fato de não obedecer às normas da NBR 14.653-3 da ABNT.

08 – A decisão da DRJ nega a procedência da defesa nesse ponto com os seguintes fundamentos:

#### **“Do Valor da Terra Nua – VTN**

A Autoridade Fiscal, não obstante ter recebido o Laudo de Avaliação do VTN, de fls. 217/220, entendeu que o mesmo não estaria em conformidade com o estabelecido na norma NBR 14.653 da ABNT, pois não teria atingido o grau de fundamentação e precisão II, além de não conter todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo. Devido a isso, considerou ter havido subavaliação no cálculo do VTN declarado para o ITR/2009, de R\$ 640.000,00 (R\$ 760,46/ha), arbitrando-o em R\$ 15.356.041,00, com base no Sistema de Preço de Terras - SIPT da Receita Federal, instituído em consonância com o art. 14 da Lei 9.393/1996, e observado o art. 3º da Portaria SRF nº 447/2002 e o item 6.8. da Norma de Execução Cofis nº 02/2010.

Esse valor corresponde aos VTN/ha, por aptidões agrícolas, constantes do SIPT do exercício de 2009, fornecidos pela Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento-SEAB Paraná, para os imóveis rurais localizados no município de Diamante D'Oeste – PR, fls. 242/243.

Os valores arbitrados são resultantes das aptidões agrícolas informadas pela Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento-SEAB Paraná, Departamento de Economia Rural-DERAL (Divisão de Estatísticas Básicas), às fls. 242/243, indicados no SIPT, para o exercício de 2009, referentes aos imóveis rurais localizados no município de Diamante D'Oeste, bem como do cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal na aplicação dessas aptidões agrícolas nas áreas especificadas pelo próprio contribuinte, no Laudo de Avaliação de fls. 217/220, conforme relatado às fls. 245/247, no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, a saber:

(...) omissis

Na fase de Intimação, foi apresentado, à fiscalização, o “Laudo de Avaliação de Imóveis Rurais”, de fls. 217/220, elaborado por Engenheira Agrônoma, acompanhado de ART, de fls. 224, cujo objetivo descrito às fls. 217 seria o Termo de Intimação Fiscal nº 09106/00027/2012. Nesse Laudo, verifica-se às fls. 219 que foram utilizados dados coletados da SEAB, DERAL, DEB e da própria Prefeitura Municipal de Diamante D'Oeste, além do método comparativo direto, resultando em um VTN de R\$ 6.033.282,80, referente ao exercício do ano-base de 2009, conforme fls. 220, para o imóvel sob fiscalização.

A fiscalização entendeu que o citado Laudo não comprovou o VTN em conformidade com o estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, pois não atinge o grau de fundamentação e precisão II, uma vez que o laudo deveria conter todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo, conforme determinado no Termo de Intimação de fls. 09/10.

Nesta fase, o requerente, não obstante afirmar que não haveria fundamentação legal para a exigência da aplicação da NBR 14653-3 na elaboração do laudo de avaliação, apresentou o documento de fls. 316/318 com a finalidade de complementar o Laudo de Avaliação de fls. 217/220. Com esse documento, a profissional responsável pelo Laudo

retromencionado pretendeu, conforme descrito às fls. 316, apresentar as informações concernentes aos itens 7.7 – Identificação do Valor de Mercado e 9.2.3.5 – Coleta de no mínimo 5 dados de mercado, da NBR 14.653 da ABNT.

Ressalte-se que, tanto no Laudo de fls. 217/220 como no documento complementar de fls. 316/318, não foram apontadas evidências de condições desfavoráveis que justificassem a utilização de VTN por hectare inferior a valor constante do SIPT, ou mesmo que o valor fundiário do imóvel estivesse condizente com os preços de mercado praticados àquela época.

(...) omissis

Para comprovação do valor fundiário do imóvel, a preços da época do fato gerador do imposto (01/01/2009, art. 1º caput e art. 8º, § 2º, da Lei 9.393/96), o contribuinte foi intimado a apresentar “Laudo Técnico de Avaliação”, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, com Fundamentação e Grau de Precisão II, com ART, contendo todos os elementos de pesquisa identificados (às fls. 10/11).

Acrescente-se que para atingir fundamentação de grau de precisão II, esse laudo deveria atender aos requisitos estabelecidos na norma NBR 14.653-3 da ABNT, com a apuração de dados de mercado (ofertas/negociações/opiniões), referentes a pelo menos 05 (cinco) imóveis rurais, preferencialmente com características semelhantes às do imóvel avaliado, com o posterior tratamento estatístico dos dados coletados, conforme previsto no item 8.1 dessa mesma Norma, adotando-se, dependendo do caso, a análise de regressão ou a homogeneização dos dados, conforme demonstrado, respectivamente, nos anexos A e B dessa Norma, de forma a apurar o valor mercado da terra nua do imóvel avaliado, a preços de 01/01/2009, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80%.

Voltando à análise dos documentos referentes à avaliação do imóvel, para efeito de VTN, de fls. 217/220 e 316/318, verificou-se que, de fato, o Laudo apresentado às fls. 217/220 é deveras sucinto, não contendo os itens mínimos exigidos no Termo de Intimação de fls. 09/10, conforme constatado pela fiscalização.

Como já citado, o documento de fls. 316/318 teria por objetivo complementar o Laudo apresentado e não aceito pela Autoridade Fiscal. A profissional que o elaborou afirmou, conforme descrito às fls. 316, que estaria apresentando as informações concernentes aos itens 7.7 – Identificação do Valor de Mercado e 9.2.3.5 – Coleta de no mínimo 5 (cinco) dados de mercado, da NBR 14.653 da ABNT.

Ocorre que a única informação complementar foi referente aos dados coletados, constante das fls. 318, onde são indicadas cinco amostras, estando ali incluída somente um imóvel com área similar ao ora examinado, que teria 890,5 ha. Os demais têm suas áreas informadas com 35,85 ha, 55,6 ha, 100,66 ha e 248,0 ha. Portanto, não atendem ao item 7.4.2 da NBR 14.653-3, in verbis:

#### 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.

Ao apresentar as amostras com tamanha heterogeneidade, a profissional que elaborou o Laudo deveria ter buscado a homogeneidade dos dados em relação ao bem avaliando, para a utilização adequada do método comparativo, fazendo constar os respectivos cálculos no citado Laudo, conforme previsto no item B.2 da NBR 14.653-3 da NBR.

Deste modo, pode-se considerar que as cinco amostras apresentadas não refletem a situação do imóvel para efeito de apuração do valor mercado da terra nua do imóvel em questão, uma vez que não evidenciam similaridade entre as mesmas. Além disso, reiterando, não foram apresentados cálculos de homogeneização, que segundo a citada Norma, refere-se ao tratamento dos preços observados, mediante a aplicação de transformações matemáticas que expressassem, em termos relativos, as diferenças entre os atributos dos dados de mercado e os do bem avaliando.”

#### 09 – Por sua vez o contribuinte alega o seguinte em relação a tal ponto:

“A Turma Julgadora "a quo", no entanto, sob o argumento de que determinados requisitos formais trazidos pela NBR 14.653-3 não teriam sido cumpridos, entendeu por desconsiderar esse documento, mantendo a aplicação do SIPT para apuração do VTN.

Como dito acima, entendeu a decisão ora recorrida que os seguintes requisitos não teriam sido cumpridos: (i) grau de fundamentação e precisão II, sendo que o laudo deve conter todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo (fls. 342)/ (ii) coleta de no mínimo cinco dados de mercado efetivamente utilizados, descrito no item 9.2.3.5 e (iii) tratamento de dados descrito no item 7.7 da NBR 14653 (fls. 342).

De pronto, é preciso ressaltar que a exigência de que o laudo cumpra com os descritivos da NBR 14.653-3 carece de previsão legal. Ou seja, o laudo que reporte a realidade do objeto de avaliação deve prevalecer sobre qualquer eventual exigência formal.

Ainda assim, o Recorrente elaborou o laudo de avaliação nos termos da NBR 14.653-3. Neste sentido, deve-se destacar que o laudo elaborado cumpriu com a NBR 14.653-3, na medida em que o item 10.1.1 desta norma prevê que "Na avaliação de terras nuas, deve ser empregado, preferível mente, o método comparativo de dados de mercado."

Ao se analisar as regras aplicáveis ao método comparativo de dados, encontra-se, no item 7.7.1.3, que os dados coletados em avaliação podem ser tratados cientificamente ou por fatores. Dada a flexibilidade de tratamento conferido, ao laudo de fls. 316/318 foi dado o tratamento por fatores.

Este tratamento, por sua vez, deve ser, segundo a norma mencionada, uma: "homogeneização por fatores e critérios, fundamentados por estudos conforme 7.7.2.1, e posterior análise estatística dos resultados homogeneizados."

Por sua vez, o item 7.7.2.3 determina que, no caso de utilização de tratamento por fatores, deve ser observado o Anexo B. O Anexo B, em seu item B.1.2, dispõe que é recomendável que, para avaliação proposta, devam ser utilizados dados de mercado mais semelhantes possíveis aos do imóvel em avaliação e que estes sejam contemporâneos.

Com base na construção acima, pode-se inferir que o laudo elaborado pela Engenheira Agrônoma Marilaine Mânica Brod, devidamente habilitada e com Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) registrada no competente Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) cumpriu, de fato, com a NBR 14.653-3 ao utilizar 5

(cinco) imóveis com características semelhantes à Fazenda Jotaeme, bem como analisá-los com base no próprio exercício de 2009.

Ora, se é recomendável que as amostras tenham atributos semelhantes aos do imóvel em avaliação, fato é que a própria norma endossa a possibilidade de o laudo cumprir com referido requisito ou não, a depender do método utilizado pelo profissional habilitado. Mais que isso, o ser recomendável, aliado ao fato de não haver previsão legal - muito menos infralegal -, não pode ensejar a autoridade fiscal exigir o cumprimento do referido requisito.

Neste diapasão, deve-se vislumbrar que a própria decisão ora recorrida trata dos aspectos qualitativos das amostras, uma vez que desconsiderou o laudo complementar com base na heterogeneidade das amostras (fls. 342).

O aspecto qualitativo, portanto, deve ser sempre levado em consideração quando da avaliação de determinado imóvel com base no tratamento por fatores, como é o presente caso. O fato de as áreas das amostras serem menores quando comparadas à Fazenda Jotaeme, não justifica que seja óbice para uma avaliação criteriosa e válida para fins de apuração de VTN.

Os 5 (cinco) imóveis, portanto, que serviram de amostra para dados de mercado, tomaram por base, ainda, as informações prestadas pela própria municipalidade de Diamante D'Oeste, razão pela qual não deveria ser desconsiderada pela Fiscalização e pela Turma Julgadora.

Entretanto, ainda que não se entenda pela procedência do argumento acima, o que se admite apenas a título de argumentação, pode-se questionar a necessidade de o laudo cumprir com o grau de fundamentação e precisão II, conforme imposto e descrito na decisão a fls. 342:

(...)omissis

Vale destacar que, para a elaboração de laudo de avaliação com grau de fundamentação e precisão II, o requisito dos 5 (cinco) imóveis é obrigatório. Contudo, no que tange ao grau de fundamentação e precisão I, o item 9.2.3.3 da NBR 14.653-3 dispõe:

"São obrigados em qualquer grau: [...]

d) no mínimo três dados de mercado, efetivamente utilizados."

Ou seja, a DRJ em momento algum analisou se o laudo cumpriu ou não o disposto na NBR 14.653-3. Seguindo o equívoco cometido pela Fiscalização, a DRJ analisou e exigiu o cumprimento de requisitos que levariam ao grau de precisão e fundamentação II.

No entanto, um laudo pode, conforme previsto na NBR 14.653-3, ser elaborado com outras características e cumprir o grau de precisão e fundamentação I. Ou seja, um laudo com grau de fundamentação e precisão I é um laudo elaborado nos termos da NBR 14.653-3, mudando apenas o grau de precisão e fundamentação.

Nesse sentido, mesmo que se admita a necessidade de observância nas normas ABNT, fato é que a Fiscalização e a DRJ em momento algum questionam ou afastam o cumprimento da NBR 14.653-3 pelo laudo apresentado. As Autoridades Fiscais, de outra forma, questionam o atendimento dos requisitos que levam ao grau de precisão e fundamentação II.

Ocorre que, mesmo a DRJ, em momento algum, fundamentou a exigência do grau de fundamentação e precisão II. Aliás, às fls. 341, a DRJ justifica e fundamenta a necessária observância da NBR 14.653-3, mas não menciona a razão ou fundamento

que justifique o cumprimento dos requisitos que levam ao grau de precisão e fundamentação II.

Dessa forma, dado que o laudo cumpre, ao menos, com o grau I de fundamentação e precisão, ambos previstos na NBR 14.653-3 da ABNT, fato que não foi refutado pela Fiscalização e pela DRJ (fato esse nem mesmo analisado), requer-se a esse E. CARF pelo acolhimento dos dados constante do laudo e conseqüente reforma da decisão recorrida e cancelamento da autuação.

10 – Entendo que é possível sim, nos casos de lançamento de ITR haver a solicitação de laudo que seja elaborado por profissional competente registrado junto ao CREA, e que seja utilizado como parâmetro para a sua elaboração as normas da ABNT NBR 14.653, uma vez que o objetivo é apresentar os critérios que seriam usados, bem como o método de avaliação em consonância com os parâmetros utilizados pela Associação Brasileira de Normas Técnicas.

11 - A ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas é uma entidade governamental sem fins lucrativos, responsável pela normalização técnica no Brasil, amplamente aceita por diversos ramos de especialização da sociedade, entre elas, a estipulação de critérios objetivos que servem de orientação para a avaliação de imóveis rurais, padronizando as normas técnicas que devem ser observadas antes de se aferir o valor da terra nua mínimo (VTNm).

12 – Outrossim, pertinente mencionar que a ABNT compõe o rol de organizações integrantes do Sinmetro - Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, coordenado pelo INMETRO (autarquia federal) e instituído pela Lei nº 5.966, de 11.12.1973, segundo a qual:

Art. 1º É instituído o Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, com a finalidade de formular e executar a política nacional de metrologia, normalização industrial e certificação de qualidade de produtos industriais.

Parágrafo único. Integrarão o Sistema de entidades públicas ou privadas que exerçam atividades relacionadas com metrologia, normalização industrial e certificação da qualidade de produtos industriais.

13 – A esse respeito, o Poder Judiciário entende possível a utilização de laudo com rigor mais técnico obedecendo às normas da ABNT, para infirmar e provar com critérios técnicos e objetivos determinados assuntos, *verbis*:

TRIBUTÁRIO - ITR - VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO - FIXAÇÃO POR ATO INFRALEGAL - PREVISÃO NA LEI 8.847/94 - IMPUGNAÇÃO MEDIANTE APRESENTAÇÃO DE LAUDO TÉCNICO - ART. 3º, § 4º - RIGOR TÉCNICO - OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS TÉCNICAS DA ABNT - UFIR - INDEXAÇÃO PARA EFEITO DE CORREÇÃO MONETÁRIA - AUSÊNCIA DE MAJORAÇÃO.

1. As Instruções Normativas que se seguiram à edição da Lei nº 8.847/94 não alteraram ou majoraram tributo, cuidando apenas erigir tabela a partir da apuração dos VTNs mínimos, segundo os parâmetros legais previamente delineados e com base nos valores fundiários fornecidos pelas Secretarias Estaduais de Agricultura.

2. A Lei nº 8.847/94 indicava como meio hábil a ilidir a presunção de legalidade do VTNm definido pela Secretaria da Receita Federal a impugnação instruída com "laudo

técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado" (artigo 3º, § 4º).

3. Impossível revisar o lançamento de crédito tributário de ITR com base em laudo expedido em desacordo com requisitos objetivos passíveis de conferir rigor técnico à análise perpetrada e, assim, legitimar a conclusão extraída.

4. Eventual inobservância dos critérios firmados pela ABNT (representativos do consenso vigente em determinado período e círculo acadêmico de produção científico-tecnológica), conquanto não acarrete invalidade ou ilegalidade de qualquer ordem, pode comprometer a higidez de documentos que se pretenda sobrepor a avaliações oficiais.

5. A UFIR, definida pelo art. 1º da Lei nº 8.383/91 como medida de valor e parâmetro de atualização monetária de tributos e valores expressos em moeda nacional, tornara-se aplicável, a partir de 31.12.1991, como indexador inclusive dos créditos tributários, sem que disso resultasse qualquer majoração ou alteração de valor na base de cálculo.

6. Inversão do ônus da sucumbência e redução do valor da condenação em honorários advocatícios para 10% sobre o valor da causa atualizado, por condizente com os balizamentos traçados pelo art. 20, § 4º, do CPC.

(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, ReeNec - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL - 448544 - 1204247-40.1996.4.03.6112, Rel. JUIZ CONVOCADO MIGUEL DI PIERRO, julgado em 19/09/2007, DJU DATA:29/10/2007 PÁGINA: 298) (Grifei)

14 – Contudo, em que pese os fundamentos da decisão de piso entendo que a mesma apenas não acatou o laudo apresentado por engenheira agrônoma e registrada no CREA, atestando o valor da terra nua para o ano em questão, por suposta não aplicação da NBR 14.653-3 da ABNT e considerar que o laudo não teria adotado todas as regras de tal Associação.

15 – Apesar de entender ser necessário a existência de normas para padronizar determinados trabalhos técnicos, entendo que tais normas não podem ser interpretadas como um fim em si mesmas, tal como se percebe pela análise da decisão de piso.

16 – Isto porque, nas palavras do I. Conselheiro Rodrigo Amorim no Ac. 2201-005.935 j. 16/01/2020, .... *“s.m.j., a autoridade julgadora não tem competência técnica para atestar eventual descumprimento de norma técnica em laudo de avaliação. Ora, por mais qualificado que seja o auditor fiscal julgador, o mesmo não é um engenheiro habilitado pelo CREA apto o suficiente para atestar que não foram cumpridas as regras de aplicação da NBR 14.653-3 da ABNT. Se havia dúvidas quanto à eficácia do laudo, na medida em que foi produzido unilateralmente pelo RECORRENTE, a autoridade julgadora deveria ter baixado o processo em diligência para que outra autoridade técnica atestasse a regularidade ou não do laudo apresentado.”*

17 – Portanto, pela livre apreciação das provas juntadas aos autos e em consonância com o laudo apresentado, entendo que o contribuinte de alguma forma se desvinculou do ônus probatório em apresentar de justificativas para o valor do imóvel rural de sua propriedade, não podendo haver, como no caso, um rigorismo técnico com base unicamente nos elementos técnicos da ABNT para se proceder à avaliação de um imóvel rural.

18 – Como destaquei, as normas da ABNT servem de norte para a elaboração de um trabalho técnico, havendo necessidade de ser efetuado por profissional habilitado, contudo,

tais normas não são um fim em si mesmas, uma vez que, conforme o caso, fica inviável a elaboração de um laudo técnico para a comprovação do VTN, pois muitas vezes o seu custo é maior que o do próprio imposto a ser declarado.

19 – Tangenciando sobre o assunto sobre tais normas da ABNT temos as considerações no Ac. nº 2201-005.048, de 13 de março de 2019, de relatoria da Ilustre Conselheira Débora Fófano dos Santos, que assim tratou do tema:

**No que tange às normas da ABNT, estas não são por si cogentes, apenas fixam diretrizes, possuindo força vinculante apenas quando a lei ou dispositivo normativo assim o determinar. O que se exige do laudo de avaliação é que se baseie em elementos de boa técnica e metodologia aceitável e capaz de aferir, no caso, o preço justo.**

No âmbito da Receita Federal do Brasil, a Norma de Execução Conjunta SRF/COTEC/COSAR/COFIS/COSIT nº 99000045 determina que para alterar o valor da terra nua, o interessado deve apresentar laudo técnico de avaliação, acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no CREA, efetuado por perito (engenheiro civil, agrônomo ou florestal), com os requisitos da NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT6, demonstrando os métodos avaliatórios e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. (grifei)

20 – No caso em apreço o valor do SIPT só é utilizado quando, após intimado, o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado, da mesma forma que o valor apurado pela fiscalização fica sujeito a revisão quando o contribuinte logra comprovar o VTN efetivo de seu imóvel, o que não aconteceu nos autos.

21 - Nesse ponto, por ser questão de livre convencimento, de acordo com o art. 29 do Decreto 70.235/72, acolho o laudo apresentado pelo recorrente devendo o VTN ser ajustado para R\$ 6.033.282,80 (seis milhões, trinta e três mil, duzentos e oitenta e dois reais e oitenta centavos) e portanto dou parcial provimento ao recurso nesse ponto.

22 – Cabe informar que a DRJ já reconheceu a possibilidade do aproveitamento dos valores recolhidos de ITR e comprovados nos autos pelo contribuinte. Devendo ser mantida a cobrança da multa de ofício.

### **Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

23 – Em relação a esse tema que ora nego provimento aplicável os termos da Súmula CARF nº 108 que assim diz:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

## Conclusão

24 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para determinar o reajuste do VTN para R\$ 6.033.282,80 (seis milhões, trinta e três mil, duzentos e oitenta e dois reais e oitenta centavos), na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator Designado

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões, exclusivamente naquilo que estas se contrapõem às razões que passo a expor. Do que resulta que os demais itens tratados pelo Conselheiro Relator não são objeto da presente divergência, devendo ser mantidos os seus termos.

Acerca a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, assim dispõe a Lei 9.393/96:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)

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; (...)

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. Grifou-se.

A legislação acima citada demonstra com alguma clareza a forma como é apurado o Imposto Rural, utilizando-se sempre do conceito de Valor da Terra Nua, que seria o valor do solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, despojado das construções, das instalações, das benfeitorias, das pastagens cultivadas, das florestas plantadas, etc.

Por outro lado, define que o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. Nota-se, portando, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter alguma medida de justiça fiscal com a atualização, ano a ano, do VTN.

Ocorre que não é tarefa fácil definir qual seria o valor de mercado de uma terra nua, já que não há mercado para terras nuas, pois cada propriedade tem um conjunto de características que a torna única e lhe atribuem valor diferenciado (benfeitorias, localização, distância dos grandes centros, acesso, disponibilidade de transportes ou serviços, recursos naturais, etc). Daí a necessidade de se demonstrar as características ou os fatores que diferenciam, para mais ou para menos, o valor de uma propriedade em relação a outras da mesma região.

Diante da inexistência de um mercado específico para terras nuas que pudesse subsidiar a apuração do VTN de forma mais simples, é necessário apurar o "valor de mercado" do imóvel em sua integralidade, que, em poucas palavras, seria o preço que poderia ser obtido pela venda da propriedade, o qual, naturalmente, sofre influências de fatores externos, como concorrência, oferta e procura, liquidez da economia, etc. Assim, o valor que um bem pode alcançar no mercado, pode até não ter relação com seu valor real, já que os fatores externos citados podem causar variações positivas ou negativas, temporárias ou não.

Tendo em vista que, para fins de tributação pelo ITR, o que interessa é o valor de mercado da terra nua, cuja definição não depende exclusivamente de verificação da DIAT apresentada, mas da identificação do valor de mercado total do imóvel, este deve ser apurado e, em seguida, devem excluídos os valores relativos às benfeitorias, construções, pastagens, florestas plantadas, etc.

Portanto, no caso imóveis rurais, temos duas grandezas distintas, o Valor da Terra Nua e o valor de tudo mais que a ela for agregado. Sendo certo que o VTN pode ser desconsiderado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada sua subavaliação. Ademais, como já dito, o VTN não se confunde com o valor tudo mais que foi agregado à terra.

Uma análise rápida do Laudo de fl. 217/220 é suficiente para se constatar que tal avaliação não serve ao fim a que se destina.

No item 4 do referido laudo, estão discriminadas as áreas que compõem o imóvel rural em tela. No item 5 do mesmo documento, são caracterizadas as benfeitorias contidas no

imóvel sob avaliação. Assim, não há dúvidas de que o imóvel em questão é composto de áreas de terra nua e, ainda, de benfeitorias.

Como dito acima, seria necessária a identificação do valor de mercado da referida propriedade e o valor das benfeitorias para, assim, por exclusão, se chegar ao Valor da Terra Nua.

Ocorre que, no item 9, destinado a “**avaliação dos bens acima citados**” (que seriam terras e benfeitorias), há apenas uma tabela chegando a um valor total de R\$ 6.033.282,80 que, aparentemente, seria o valor total do imóvel, ou seja, terra nua mais benfeitorias. Não há indicação específica de que este valor seria apenas o Valor da Terra Nua, tampouco há indicação de qual seria o valor das benfeitorias.

Tal conclusão de que o valor de R\$ 6.033.282,80 corresponderia ao valor total do imóvel (VTN + benfeitorias) é corroborada pelo item 10, que assim conclui:

#### 10 – RESULTADO DA AVALIAÇÃO

Avaliamos os imóveis rurais constituídos pelos Lotes denominados de: Lote Rural nº 19-1, com área total de 121,0000 ha, Inscrito sob a Matrícula nº 2.607; e mais o Lote Rural nº 20-B, com área total de 9,6074 ha, Inscrito sob a Matrícula nº 14.467; e mais o Lote Rural nº 20-3, com área total de 227,0110 ha, Inscrito sob a Matrícula nº 15.314; e mais o Lote Rural nº 20-1, com área total de 242,0000 ha, Inscrito sob a Matrícula nº 17.205 e mais o Lote Rural nº 20-2, com área total de 242,0000 ha, Inscrito sob a Matrícula nº 17.206; todos do Cartório de Registro de Imóveis e Comarca de Diamante do Oeste - Paraná, **no valor total de R\$ 6.033.282,80 (Seis milhões, trinta e três mil, duzentos e oitenta e dois reais e oitenta centavos). Valor este avaliado, conforme demonstrado no Item 9.**

Por outro lado, a citada avaliação afirma ter se pautado, preferencialmente, pelo método comparativo direto dos dados coletados no mercado regional, mas não aponta uma única fonte de comparação utilizada na apuração. Juntou, apenas, em anexo, uma tabela com informações de preços de terras agrícolas emitida pelo Secretaria de Estado da Agricultura e do Abastecimento - SEAB, mas não dedicou uma única linha para apontar o que levou a uma conclusão de valores tão inferiores ao apurados pela citada Secretaria para o município de localização do imóvel.

Nota-se que tal mácula na avaliação foi notada pela própria profissional que elaborou o documento inicial, a qual apresentou os dados complementares de fl. 316 a 318. Não obstante, tal complementação não corrige a falta em questão, já que se limita a apresentar valores de forma genérica, sem apontar com clareza as fontes de tais informações ou mesmo indicar fatores que diferenciam o preço da propriedade avaliada dos valores de mercado dessas outras propriedades supostamente utilizadas na comparação direta.

Assim, não há elementos nos autos que justifiquem a alteração do lançamento ou da decisão recorrida, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 16 do Acórdão n.º 2201-006.406 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10945.721905/2013-33