



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11020.720364/2007-72
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2802-002.741 – 2ª Turma Especial
Sessão de	19 de março de 2014
Matéria	IRPF
Recorrente	MADARCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2003

ITR. RESERVA LEGAL. EXCLUSÃO DA ÁREA TRIBUTÁVEL. AVERBAÇÃO CARTORÁRIA.

Para exclusão da área de reserva legal da área tributável do imóvel, a reserva legal deve estar averbada no órgão de registro competente com a individualização da área de proteção em data anterior às ocorrências dos fatos geradores.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). REVISÃO. LAUDO DE AVALIAÇÃO.

A subavaliação do Valor da Terra Nua (VTN) declarado pelo contribuinte autoriza o arbitramento do VTN pela Receita Federal com base no SIPT, no entanto é possível a impugnação do valor lançado de ofício com base em Laudo de Avaliação emitido por profissional competente com a respectiva ART/CREA no qual fiquem demonstradas as características individualizadas do imóvel que justificam um valor inferior ao constante no SIPT para o Município no qual está localizado.

MULTA. CONFISCO. SUMULA CARF Nº 2.

A multa de ofício é prevista em lei. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 24/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello.

Relatório

Trata-se de lançamento de ITR do exercício 2003, referente ao imóvel Fazenda Pinhão, decorrente de glossa parcial da área de Reserva Legal e alteração do VTN com base no Sistema Integrado de Preço de Terras – SIPT.

Na impugnação o contribuinte alegou que estava providenciando a averbação da área de Reserva Legal, o que não poderia ser óbice à exclusão dessa área, pois o que importa é a efetiva destinação da área, sustentou que o VTN declarado está de acordo com o valor de mercado e que a multa de ofício é confiscatória.

A impugnação foi indeferida, essencialmente, pela falta da averbação da área de Reserva Legal; pelo fato de o laudo apresentado não obedecer as normas da ABNT, pois falta/ou indicar a metodologia adotada, a pesquisa de mercado e a respectiva comprovação; quanto à alegação de que a multa é confiscatória, apontou-se que não cabe ao julgador administrativo apreciar alegação de constitucionalidade de lei e que a multa aplicada obedeceu a previsão legal.

A ciência do acórdão ocorreu em 23/04/2009 e o recurso voluntário foi interposto no dia 21/05/2009. Em síntese, as razões recursais são:

- a) a área de reserva legal deve ser excluída da área tributável porque é, de fato, de utilização limitada, e não houve averbação à margem do registro do imóvel por mero lapso e/ou impossibilidade, consistindo em questão de forma, o que conforme precedentes deste Conselho, do TIT-SP e do STJ, não deve impedir o pleito do recorrente;
- b) a averbação posterior é admitida pela própria Receita Federal no art. 10, §4º, inciso II da IN SRF nº 43/1997 e precedente do TRF da 4ª Região reconhecer ser prescindível a averbação;
- c) o VTN arbitrado, com base no SIPT, está em desacordo com valor de mercado do imóvel, que se situa na esconsta do Rio das Antas, em região de relevo irregular em solo de difícil cultivo, com grau de utilização agrícola de aproximadamente 20% da área total e os

documentos apresentado em atendimento à intimação fiscal e quando da intimação comprovam o efetivo preço do imóvel, sem a necessidade de laudo técnico; e

d) a multa de ofício de 75% é confiscatória e viola o princípio da razoabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

DA RESERVA LEGAL

O recorrente reconhece que não fez a averbação da área de reserva legal.

A questão gira em torno da interpretação do §8º do art. 16 da Lei 4.771/1965 (incluído pela Medida Provisória 2.166-67/2001) com o art. 10 da lei 9.393/1996, transcritos a seguir:

"Art. 16

§ 8º A área de reserva legal deve ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, de desmembramento ou de retificação da área, com as exceções previstas neste Código. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

(...)

Lei 9.393/1996.

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:

(...)

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;

(...)

§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)

A averbação de Reserva Legal no Registro de Imóveis não é mera formalidade ou ato de efeito declaratório. A natureza extrafiscal do ITR, exige que haja a comprovação da existência da Reserva Legal e sua demarcação antes da ocorrência do fato gerador, sem esses procedimentos não há como assegurar a utilização do tributo como instrumento de defesa do meio ambiente.

A existência de julgados que dispensam a averbação prévia indica somente que se está diante de tema controvertido. Tanto que divergências no âmbito desse Conselho foram submetidas a julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No âmbito da CSRF, a 2ª Turma é que detém a competência para julgar a matéria e proferiu o seguinte entendimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2001

ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL - ADA, A partir do exercício de 2001, para os contribuintes que desejam se beneficiar da isenção da tributação do ITR com base no ADA, que é o caso das áreas de proteção permanente, este documento passou a ser obrigatório, por força da Lei nº 10.165, de 28/12/2000. Tratando-se de reserva legal, deve ser verificada a averbação no órgão de registro competente e a individualização da área de proteção em data anterior às ocorrências dos fatos geradores. Recurso especial negado. (acórdão 9202-00.987, de 17/08/2010, Relator Conselheiro Júlio César Viera Gomes, grifos acrescidos)

O voto condutor do acórdão convece, entre outros, os seguintes fundamentos:

“Área de reserva legal:

Para a área conceituada como reserva legal pelo artigo 16, §2º do Código Florestal, com a redação trazida pela Lei nº 7.803/89, a exigência é a averbação no órgão competente de registro da destinação para preservação ambiental de área não inferior a 20% do total do imóvel. É o que se conclui da combinação com a parte final do artigo 11 inciso I da Lei nº 8.847/94, acima transcrita.

Tem-se que a, ao alterar o art 16 da Lei nº 4.771/65, acrescentou-lhe dois parágrafos, sendo que, na hipótese dos autos, interesso-nos o .§2º, com a seguinte redação, *in verbis*:

"Art. 16..

§2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área."

Além da definição, merecem ressaltos os efeitos da averbação de determinada área imobiliária como reserva legal. Não se trata de formalidade, mas sim de ato constitutivo.

Elá modifica o direito real sobre o imóvel e para tanto deve ser adotada a mesma forma, que é o registro no órgão competente, nos termos do artigo 1.227 do Código Civil, verbis:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Por essa razão é que o Código Florestal passou a exigir a averbação no registro de propriedade do imóvel, fazendo com que a partir de então sobre aquela área o proprietário se submeta às limitações administrativas que lhe são impostas pela lei.

Tomando a averbação da reserva legal como ato constitutivo pode-se mencionar também os seguintes acórdãos: nº 9202-00.988 e 9202-00.989 de 17 de agosto de 2010, 9202-01.001, de 17 de agosto de 2010, o acórdão 9202-001.306, de 08/02/2011, o de nº 9202-001.616, de 11/05/2011, o acórdão 9202-001.734, de 26/09/2011 e o acórdão 9202-001.639, de 25/07/2011 que deram provimento ao recurso da PGFN quanto à Área de Reserva Legal (ARL) devido à falta da averbação à margem da inscrição de matrícula do imóvel.

Frise-se, ainda, que posteriormente àquele acórdão foi proferido o acórdão 9202-001.796, de 24/10/2011 no qual foi dado provimento ao recurso especial da PFN considerando que era exigível a apresentação do ADA para excluir não somente a área de preservação permanente mas também a de reserva legal, ainda que houvesse laudo de avaliação e averbação cartorária.

Ademais, a natureza de ato constitutivo da averbação da reserva legal também foi reconhecida no Mandado de Segurança nº 22.688-9/PB, julgado pelo STF em 03/02/1999.

No âmbito da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ também se entende que a averbação é um ato constitutivo da Reserva Legal de forma que somente após a averbação pode-se reconhecer a exclusão da Reserva Legal.

REsp 1027051 / SC RECURSO ESPECIAL 2008/0019441-1

Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS

Relator(a) p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Data do Julgamento 07/04/2011

Ementa

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA.

1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.
2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente.
3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96.
4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida.
5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental.
6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova.
7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si.
8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco

CÓPIA

decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais). Pergunta-se: a mudança da modalidade de lançamento é suficiente para alterar os requisitos da isenção? Lógico que não. E se não é assim, em qualquer caso, será preciso a preexistência da averbação da reserva no registro.

9. É de afastar, ainda, argumento no sentido de que a averbação é ato meramente declaratório, e não constitutivo, da reserva legal. Sem dúvida, é assim: a existência da reserva legal não depende da averbação para os fins do Código Florestal e da legislação ambiental. Mas isto nada tem a ver com o sistema tributário nacional. Para fins tributários, a averbação deve ser condicionante da isenção, tendo eficácia constitutiva.

10. A questão ora se enfrenta é bem diferente daquela relacionada à necessidade de ato declaratório do Ibama relacionado à área de preservação permanente, pois, a toda evidência, impossível condicionar um benefício fiscal nestes termos à expedição de um ato de entidade estatal.

11. No entanto, o Código Florestal, em matéria de reserva ambiental, comete a averbação ao próprio contribuinte proprietário ou possuidor, e isto com o objetivo de viabilizar todo o rol de obrigações propter rem previstas no art. 44 daquele diploma normativo.

12. Recurso especial provido.

O entendimento da 2ª Turma foi ratificado com o acórdão nos Embargos Declaratórios, julgado em 09/08/2011, de forma que não há que se falar em entendimento consolidado no âmbito da 1ª Seção do STJ em sentido diverso ao adotado por este Conselheiro.

Em decisão mais recente, publicada no Boletim Informativo do STJ nº 0533 houve novo precedente no sentido aqui proclamado. Vejamos:

A isenção de Imposto Territorial Rural (ITR) prevista no art. 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/1996, relativa a área de reserva legal, depende de prévia averbação desta no registro do imóvel. Precedentes citados: EREsp 1.027.051-SC, Primeira Seção, DJe 21/10/2013; e EREsp 1.310.871-PR, Primeira Seção, DJe 4/11/2013. AgRg no REsp 1.243.685-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 5/12/2013.

A exigência da prévia averbação – com a participação do órgão ambiental e delimitação da área de reserva legal - deve ser vista como instrumento garantidor da efetividade das medidas extrafiscais de proteção ao meio ambiente, o que torna inaplicável a exegese que toma a existência de área de reserva legal como uma mera fração ideal da área total do imóvel independente de sua averbação.

Nesse sentido foi o voto do Ministro Sepúlveda Pertence no MS 22.688/PB, quando se referiu às áreas de preservação ambiental à luz da Lei 8.629/1993 (lei da Reforma Agrária):

"Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que seja conhecidas, as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como não aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação lhe impõe.

(...)

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/65, não existe a reserva legal"

O lançamento reporta-se à legislação vigente na data do fato gerador (01/01/2003), de forma que é improcedente invocar a IN SRF nº 43/1997, quando já revogada na data do fato gerador. O lançamento do ITR2003 foi disciplinado pela IN SRF 256/2002 e pelo Decreto 4.382/2002.

Ausente a averbação prévia, não se deve excluir a área declarada como de reserva legal da área tributável do imóvel.

DO VTN

Verifica-se que o arbitramento do VTN baseou-se no valor constante do Sistema de Preço de Terra – SIPT, por aptidão agrícola (fls. 08) o que encontra amparo no art. 14 da Lei 9.393/1996.

No mesmo sentido, citam-se os seguintes precedentes do CARF:

Acórdão 2201-001.986:

(...)

ITR. VTN. ARBITRAMENTO. UTILIZAÇÃO DOS DADOS DO SIPT. Por determinação legal, o arbitramento do VTN com base nos dados do SIPT deve levar em conta, necessariamente, as informações sobre aptidão agrícola. Não é válido o arbitramento realizado apenas com base nos dados sobre o valor médio declarado para a região, constante do sistema.

(...)

Acórdão 2802-001.728

ARBITRAMENTO. VTN. Cabe à fiscalização arbitrar o VTN com base no SIPT, sempre que os valores apresentados pelo contribuinte não forem confiáveis, resguardado o direito de

apresentação de Laudo Técnico, com vistas a infirmar o valor arbitrado pelo Fisco.

Acórdão 2802-002.036

ARBITRAMENTO COM BASE NO SIPT. VTN. LAUDO EMITIDO POR ENGENHEIRO HABILITADO. É legítimo o lançamento com base em VTN estabelecido pelo Sistema de Preço de Terras - SIPT, se o Laudo de avaliação apresentado pelo recorrente não demonstra, de forma inequívoca, que as características que diferenciam o imóvel das demais terras do município justificam atribuir um VTN a valor de mercado na data do fato gerador inferior ao definido no referido sistema.

Acórdão 2202-002.115

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO. A menos que o contribuinte apresente Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por engenheiro agrônomo ou florestal, com elementos de convicção suficientes para demonstrar que o valor da terra nua é inferior ao valor constante do Sistema de Preços de Terras da Secretaria da Receita Federal - SIPT, mantém-se o valor arbitrado pela fiscalização

Na essência, esse procedimento é similar à prática adotada com base na lei 8.847/1994, quando o preço das terras era fixado por Instrução Normativa da Receita Federal, autorizada pelo art. 3º da referida lei, cuja legalidade foi reconhecida pela jurisprudência, a exemplo do RESP286.268/SP:

TRIBUTÁRIO. ITR.

1. A Instrução Normativa nº 59/95 não violou a Lei nº 8.847/94.

2. Os elementos para apuração do valor da terra nua para fins de fixação do ITR, nos termos da Lei nº 8.847/94, são os fixados pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 8.847/94, em combinação com a IN nº 59/95.

A autoridade fiscal desconsiderou o laudo apresentado por faltar indicação do grau de fundamentação, pois conforme seção 9.2 c/c seção 10.12 da ABNT NBR 14653-3 exige-se , no mínimo, o grau de fundamentação I.

O acórdão recorrido apontou que, na impugnação, nada foi acrescentado, além de consignar que (fls. 110):

O interessado apresentou laudo técnico, porém, sua elaboração não obedeceu as normas da ABNT. Não foi demonstrada a metodologia utilizada, nem houve pesquisa de mercado, muito menos foi apresentado comprovações. Apenas se atribuiu um valor estimado, razão pela qual esse documento não é eficaz para modificar o VTN.

No recurso voluntário, o contribuinte afirma que a documentação apresentada é suficiente para demonstrar a errônia do VTN constante no SIPT, sem a necessidade de laudo técnico.

Ocorre que para alterar o VTN arbitrado com base no SIPT é necessário que haja laudo técnico de avaliação que permita seguramente demonstrar que o imóvel possui características que justifiquem o preço inferior ao constante do SIPT e que seja possível aferir a metodologia adotada e as fontes de pesquisa que subsidiaram a conclusão sobre o valor do imóvel na data do fato gerador.

O laudo apresentado foi adequadamente apreciado pela Fiscalização e pelo Acórdão recorrido. Trata-se de laudo no qual não há indicação do grau de fundamentação, nem da metodologia empregada e as fontes de pesquisas foram apenas superficialmente narradas, sem ser possível identificar como se chegou à conclusão sobre o valor do imóvel.

DA MULTA DE OFÍCIO

O requerente alega existência de confisco e violação ao princípio da razoabilidade, no tocante à multa de ofício. Esta assertiva entra no âmbito de aferição de constitucionalidade de lei, o que é defeso aos Órgãos administrativos.

Trata-se de matéria objeto da súmula nº 2 deste Conselho:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

A multa exigida decorreu de aplicação de lei. A este Conselho compete o controle da legalidade dos atos administrativo e não da constitucionalidade das leis.

De todo o exposto, conclui-se que se deve NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso