



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.723066/2013-57
ACÓRDÃO	9202-011.408 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	25 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	MARCIO PEREZ NOGUEIRA

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

VALOR DA TERRA NUA (VTN) DECLARADO E NÃO COMPROVADO. ARBITRAMENTO. UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT) COM DADOS FORNECIDOS POR SECRETARIA ESTADUAL OBSERVADA A APTIDÃO AGRÍCOLA E O MUNICÍPIO DE LOCALIZAÇÃO DO IMÓVEL. POSSIBILIDADE. REQUISITOS JURÍDICOS MÍNIMOS DE SUFICIÊNCIA DE PROVA PARA DESCONSIDERAR O ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE ATINGIMENTO DO *STANDARD* PROBATÓRIO DA PREPONDERÂNCIA DA PROVA COM A APRESENTAÇÃO DE LAUDO TÉCNICO DE ACORDO COM NORMA DA ABNT. DECISÃO RECORRIDA QUE FLEXIBILIZA A EXIGÊNCIA E EXERCE O LIVRE CONVENCIMENTO NA APRECIÇÃO DA PROVA PARA A TOMADA DA DECISÃO SEM OBSERVAR O ESTÂNDAR MÍNIMO. NECESSIDADE DE REFORMA.

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, com valores fornecidos pela Secretaria Estadual da Agricultura e delineados pela aptidão agrícola do imóvel, caso não seja apresentado laudo técnico em conformidade com a íntegra da norma ABNT. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14.653-3 da ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado por não atender o critério normativo de suficiência da prova, que exige o *standard* de preponderância da prova para comprovar o

VTN de imóvel rural em preponderância suficiente capaz de afastar o arbitramento pelo SIPT.

O laudo técnico quando não observa a completude da norma da ABNT passa a se qualificar como mero parecer técnico que não é preponderante ao SIPT, faltando-lhe a precisão suficiente para comprovar o VTN do imóvel rural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que negava provimento.

Sala de Sessões, em 25 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador (e-fls. 177/188)** — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade (e-fls. 221/225)** — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais (CARF), exarada em sessão de 04/06/2020, no julgamento do recurso voluntário do contribuinte, que deu provimento parcial ao recurso para ordenar o recálculo do tributo devido considerando o VTN apurado no laudo apresentado pela defesa no curso da impugnação, consubstanciada no **Acórdão CARF n.º 2201-006.413 (e-fls. 159/175)**, o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“Valor da Terra Nua (VTN) - exigência de que o Laudo de Avaliação atenda às normas técnicas da ABNT”**, cuja ementa do recorrido no que se relaciona ao tema em destaque e respectivo dispositivo no essencial segue:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2010

(...)

VALOR DA TERRA NUA. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DIANTE DA COMPROVAÇÃO POR LAUDO QUE CUMPRE OS REQUISITOS EXIGIDOS PELA FISCALIZAÇÃO.

Afasta-se a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT quando existir a comprovação do VNT declarado mediante laudo técnico que atende aos requisitos exigidos pela fiscalização, que justifica o reconhecimento de valor menor.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida. Vencido o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, que acolheu a preliminar por entender existente vício de nulidade de natureza material. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido considerando o VTN apurado no laudo apresentado pela defesa no curso da impugnação. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 13603.723065/2013-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamentos do CARF, consubstanciada no **Acórdão n.º 2202-002.078, Processo n.º 10680.010705/2008-42 (e-fls. 189/216)**, cujo aresto do precedente contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2004

(...)

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

Deve ser mantido o Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado pela fiscalização, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), cujo levantamento foi realizado mediante a utilização dos VTN médios por aptidão agrícola, fornecidos pela Secretaria Estadual de Agricultura, mormente, quando o contribuinte não comprova e nem demonstra, de maneira inequívoca, através da apresentação de documentação hábil e idônea, o valor fundiário do imóvel e a existência de características particulares desfavoráveis, que pudessem justificar a revisão do Valor da Terra Nua (VTN) arbitrado.

LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO VTN. OBEDIÊNCIA AS NORMAS TÉCNICAS DA ABNT.

Laudo Técnico elaborado em desacordo com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, desacompanhado de comprovantes de pesquisas de preços contemporâneos ao do ano base do lançamento, em quantidade mínima exigível e, comprovadamente, com as mesmas características do imóvel em pauta e da mesma região de sua localização, que justificariam o reconhecimento de valor menor, não constitui elemento de prova suficiente para rever o lançamento. (...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 27/31), após notificado em 28/10/2013 (e-fl. 92), insurgindo-se em face da Notificação Fiscal de Lançamento n.º 06110/00002/2013 para exigência do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) referente ao imóvel “Fazenda Caeté” (NIRF 5.237.598-6), com área total declarada de 319,3 ha, situado no município de Esmeraldas/MG.

Uma das controvérsias é o Valor da Terra Nua (VTN) lastreado em laudo técnico apresentado pelo contribuinte no contencioso administrativo fiscal.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 03-070.733 - 1ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 111/132), decidiu, no que importa ao debate do recurso especial, por unanimidade de votos, não modificar o VTN, pois entendeu que para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, seja emitido por profissional habilitado e 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.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 143/153), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, objeto do recurso especial de divergência ora em análise e anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Também, foi interposto recurso especial pelo contribuinte (e-fls. 243/251), no entanto não foi admitido (e-fls. 270/275). Ademais, não houve interposição de agravo.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o VTN.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“Valor da Terra Nua (VTN) - exigência de que o Laudo de Avaliação atenda às normas técnicas da ABNT”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a Turma *a quo* divergiu da decisão tomada por outros Colegiados do Conselho no que toca aos requisitos indispensáveis do laudo para justificar a não utilização dos valores constantes no SIPT e autorizar a redução do VTN. Assevera que é fato incontroverso reconhecido pela decisão recorrida, bem como pela DRJ, que o laudo não goza de todos os requisitos da ABNT.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 233/242) a parte interessada (o **espólio** do contribuinte) assevera que não houve o apontamento analítico dos pontos divergentes, deixando-se de demonstrar o cotejo, pelo que não deve se conhecer o recurso. Sustenta que no paradigma apontado como divergente, o contexto fático foi distinto e naquele caso o laudo não foi contemplado: já no caso em tela, o laudo foi robusto e gerou convencimento fático. Argumenta que os fatos são distintos. Daí requer o não conhecimento, pois se pretende, também, revolvimento de provas. No mérito, sustenta que o acórdão recorrido confirmaria que o laudo segue normas da ABNT (*transcreve trechos das razões decisórias do acórdão recorrido*), então não haveria a mácula alegada.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF n.º 2201-006.413**, tem por finalidade hodierna discutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “Valor da Terra Nua (VTN) - exigência de que o Laudo de Avaliação atenda às normas técnicas da ABNT”

(i) Paradigma (1): Acórdão **2202-002.078**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise a partir da regulamentação constante no RICARF.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no

§ 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial, o dissenso foi adequadamente indicado, inclusive conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização do ITR e controvertem quanto a VTN arbitrado pela fiscalização diante da tentativa de afastá-lo a partir de laudo de avaliação que indica qual seria o correto Valor da Terra Nua (VTN) do imóvel rural. Em ambos os casos os laudos não atendem a íntegra da norma da ABNT NBR 14.653-3.

O acórdão paradigma exige que o laudo de ataque ao arbitramento cumpra e atenda com rigor a norma da ABNT, exigindo-se um critério objetivo capaz de sustentar validamente as suas conclusões para ser apto a infirmar o arbitramento dado pela fiscalização.

Por outro lado, em igual contexto de arbitramento do VTN pela Administração Tributária, o acórdão recorrido, apesar de entender ser possível se solicitar do contribuinte tal laudo feito nos moldes da ABNT, a ser elaborado por profissional competente registrado junto ao CREA e seguindo a NBR 14.653-3, sendo até razoável exigir norma de padronização, sopesa, na sequência, tal entendimento e argumenta que a norma técnica (ABNT) não deve ser interpretada como um fim em si mesma. Diz que a autoridade julgadora não teria competência técnica para atestar eventual descumprimento de norma técnica quando o laudo de avaliação é assinado por engenheiro agrônomo habilitado junto ao CREA, de modo que haveria espaço de conformação para a livre apreciação das provas com acolhimento de laudo apresentado sem atender a todas as normas da ABNT.

Para a Turma recorrida, as normas da ABNT seriam um norte e não o fim, não sendo cogentes, mas apenas balizas metodológicas, sem prejuízo de no caso concreto o instrumento apresentado (laudo) ser convincente aos olhos do julgador administrativo em livre apreciação da prova.

O acórdão recorrido sopesa, inclusive, que o próprio custo do laudo, em rigorismo ABNT, deveria ser considerado pelo julgador, haja vista ser de custo elevado. Um laudo que seja suficientemente convincente, cumprindo parcialmente normas da ABNT ou pretendendo cumpri-las, poderia realizar o mesmo efeito de um laudo em rigorismo íntegro das normas da ABNT.

Disto se observa que, enquanto o paradigma exige laudo no formato ABNT, sem flexibilização, observando todas as normas técnicas que o normatizam, o recorrido entende ser importante tal laudo, mas vê espaço de conformidade para, em caso concreto, aceitar laudo que seja em seu critério hermenêutico convincente e apto a afastar o arbitramento, como o fez sob os auspícios do livre convencimento na apreciação das provas na tomada da decisão.

As teses jurídicas, a meu sentir, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Ainda que o contribuinte entenda e argumente que se pretende uma reanálise da prova, o que seria vedado, isto sob o argumento de que a Turma recorrida teria acatado o laudo por livre convencimento em sua apreciação e valoração da prova, penso que é caso de conhecer o recurso da Fazenda Nacional, pois, lado outro, observa-se uma questão antecedente a tal análise probatória e de valoração da prova, o que torna a questão apta ao enfrentamento do dissídio. Veja-se que a Turma paradigmática enfrenta em momento anterior a questão da exigência de laudo em rigor das normas da ABNT, de modo que, para o paradigma, se o laudo não cumprir tal requisito (o rigor da NBR 14.653-3), sequer vai se chegar à etapa de apreciação livre das provas para a ótica da regra de livre convencimento.

Vale dizer, se a Turma paradigmática tivesse julgado o caso recorrido teria evitado partir para a análise de laudo técnico que não atendesse plenamente a norma ABNT, pois por si só o consideraria insuficiente não atendendo *standard* de prova com aptidão bastante para fixar o grau de probabilidade necessário para se considerar provada uma hipótese (*o VTN pretendido pelo contribuinte em contraposição ao arbitrado pela fiscalização*).

Destarte, a questão jurídica de ser ou não possível relativizar a exigência de laudo ABNT é antecedente a própria análise do laudo que descumpra ou cumpra parcialmente a norma técnica, a NBR 14.653-3. É aí que reside o dissídio que deve ser conhecido, exatamente na temática que delimita o tema, a saber: *“Valor da Terra Nua (VTN) – exigência de que o Laudo de Avaliação atenda às normas técnicas da ABNT”*.

Não haverá, de modo algum, revolvimento de fatos ou reapreciação das provas.

O juízo de fato está estabelecido como laudo que não atende integralmente norma da ABNT (é a mesma situação em ambos os casos, recorrido e paradigma).

O acórdão paradigma não o acata como prova suficiente tal laudo para fins de demonstrar o VTN do imóvel e afastar o arbitramento, enquanto o acórdão recorrido aceita relativizar a exigência da norma ABNT para, por critérios posteriores de livre convencimento (discricionariedade e subjetivismo), julgar se é ou não suficiente para comprovação da pretensão do contribuinte, tendo, no caso concreto da etapa subsequente, entendido que era suficiente. O argumento não chega a ser autônomo e independente, mas secundário, subsequente.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

- “Valor da Terra Nua (VTN) - exigência de que o Laudo de Avaliação atenda às normas técnicas da ABNT”

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

Consta como incontroverso nos autos (CPC/2015, art. 374, II e III)¹ que, em razão de malha fiscal do ITR, o contribuinte foi intimado para comprovar os dados informados na Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), nos termos dos arts. 14 e 15 da Lei n.º 9.393, de 1996, sob pena de lançamento de ofício.

Especificadamente, intimou-se o contribuinte para comprovar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado por meio da apresentação de Laudo de Avaliação do imóvel elaborado conforme norma da ABNT conforme NBR 14.653-3, com grau de fundamentação e precisão II, com anotação de responsabilidade técnica (ART) registrada no CREA, contendo todos os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo e preferivelmente pelo método comparativo direto de dados de mercado. Alternativamente poderia se valer de avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (exatorias) ou Municipais, assim como aquelas efetuadas pela Emater, desde que apresentando os métodos de avaliação e as fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel na forma declarada. Tais documentos deveriam comprovar o VTN na data de 1.º de janeiro do ano-base, a preço de mercado.

Consta que o contribuinte não fez a apresentação da documentação requisitada, de modo que foi efetuado o lançamento de ofício do imposto, nos termos do art. 14, § 1.º, da Lei n.º 9.393/96, sendo arbitrado o valor da terra nua por ha (VTN/ha) de acordo com o município de localização do imóvel para 1.º de janeiro, com base nos valores constantes do Sistema de Preços da Terra (SIPT), observado o menor valor apontado no SIPT por aptidão agrícola (art. 12, § 1.º, inciso II, Lei 8.629/93), em consonância com dados informados pela Secretaria Estadual de Agricultura, considerando áreas de CULTURA/LAVOURA, CAMPOS, PASTAGEM/PECUÁRIA, MATAS. Desta feita, no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o campo valor da terra nua por ha (VTN/ha) foi arbitrado e o valor total da terra nua foi calculado multiplicando-se esse VTN/ha arbitrado pela área total do imóvel.

Em decisão de primeira instância, foi registrado que a autoridade lançadora agiu corretamente ao arbitrar o VTN, uma vez que o VTN declarado era subavaliado e o arbitramento deveria ser mantido, até prova documental hábil em contrário. Ademais, é consignado que o laudo apresentado não se mostrava hábil por não seguir a totalidade das normas da ABNT, para um laudo com grau de fundamentação e de precisão II, não demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador.

Consta que a avaliação apresentada no laudo não estava em conformidade com os requisitos estabelecidos na norma NBR 14.653-3. Os pontos principais de desacordo incluem: falta de adequada pesquisa de mercado para estimar o valor do imóvel, tratamento inadequado dos dados, falta de especificação completa das avaliações realizadas conforme a norma, ausência de comparação qualitativa das características do imóvel com os imóveis circundantes para justificar a revisão do valor e uma metodologia de cálculo do valor da terra diferente da estabelecida pelo art.

¹ CPC. Art. 374. Não dependem de prova os fatos: II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; III - admitidos no processo como incontroversos.

10, § 1.º, inciso I, alíneas, da Lei n.º 9.393. Assim, o laudo não demonstraria adequadamente métodos avaliatórios e as fontes pesquisadas que levem à convicção do valor atribuído ao imóvel. Conclui que o laudo não evidencia, de forma convincente, que o mesmo possui características particulares desfavoráveis diferentes das características gerais da microrregião de sua localização, para justificar a revisão.

Efetivamente, a DRJ assim se manifesta:

Pois bem, no presente caso, não há como acatar o VTN apresentado no Laudo, pois entendo que o teor do documento trazido aos autos não se mostra hábil para a finalidade a que se propõe, uma vez que não segue a totalidade das normas da ABNT, para um Laudo com grau de fundamentação e de precisão II, não demonstrando, de forma inequívoca, o valor fundiário do imóvel à época do fato gerador do ITR/2010 (1º.01.2010).

De fato, a avaliação constante do Laudo não atende aos requisitos estabelecidos na NBR 14.653-3, principalmente os itens 7.4 – Pesquisa para estimativa do valor de mercado, 7.7 – Tratamento de Dados, 7.7.2.2 – A qualidade da amostra e 9 – Especificação das Avaliações, com todos os elementos de pesquisa identificados (número de dados efetivamente utilizados maior ou igual a cinco – item 9.2.3.5) e em especial o subitem 9.2.2.2., que estabelece que o profissional deve enquadrar o seu trabalho em cada item da Tabela 2 da Norma, para conferir o grau de fundamentação do Laudo de Avaliação.

Ainda, no que concerne aos requisitos da NBR 14653-3, o item 9.2.3.3 desta Norma estabelece que são obrigatórios, em qualquer grau, “*a explicitação do critério adotado e dos dados colhidos no mercado*”, e no item 9.2 3.5, que são obrigatórios, nos graus II e III, “*a apresentação de informações relativas a todos os dados amostrais e variáveis utilizados na modelagem*”, o que não ocorreu.

Enfim, o autor do trabalho não fez, de maneira objetiva, a comparação qualitativa das características particulares do imóvel em comparação com as demais terras dos imóveis rurais circunvizinhos, não evidenciando, de forma convincente, que o mesmo possui características particulares desfavoráveis diferentes das características gerais da microrregião de sua localização, para fins de justificar a revisão pretendida.

Ademais, o citado Laudo apresenta metodologia do cálculo do VTN que difere daquilo que está estabelecido no art. 10, §1º, inciso I e suas alíneas, da Lei nº 9.393/1996, (...).

Em decisão adotada pela Turma recorrida, já no CARF, consta que seguir a norma da ABNT é importante, mas se entendeu que pode haver flexibilização. Isso porque a norma não pode ser um fim em si mesma. Motivou-se, inclusive, que o custo de um laudo em perfeita sintonia com a norma da ABNT é dispendioso e isso deve ser ponderado na tomada da decisão. Argumentou-se que o rigor técnico não deve ser aplicado de forma absoluta, pois a autoridade julgadora não teria competência para avaliar a conformidade dos laudos com a norma técnica da ABNT, pois auditor

não é engenheiro agrônomo e se tiver dúvida deve baixar em diligência para que engenheiro faça a aferição e não auditor fiscal. Destaca a necessidade de considerar as circunstâncias locais e temporais na avaliação dos imóveis rurais, sugerindo uma abordagem mais flexível e contextualizada na determinação do valor da terra nua para efeitos de tributação.

Diante disto, a Turma recorrida, aceita apreciar o laudo, de modo que ao se debruçar sobre ele aplica a técnica da livre apreciação das provas e em leitura do laudo apresentado entende *“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”*.

Argumenta que as normas da ABNT não são cogentes e o que verdadeiramente se exigiria em um laudo seria a boa técnica e metodologia aceitável, capaz de aferir, no caso, o preço justo. Na leitura do laudo, a Turma recorrida conclui que se sente satisfeita com o VTN justificado no laudo.

Deveras, conclui que *“o laudo apresentado em defesa demonstra as características essenciais do imóvel para a análise e contexto do lançamento”* e *“se presta a fazer frente ao valor arbitrado pela fiscalização”*, de modo que, *“por ser questão de livre convencimento, de acordo com o art. 29 do Decreto 70.235/72”*, acolhe-se *“o laudo apresentado pelo recorrente devendo o VTN ser ajustado”*.

A Turma paradigmática, a seu turno, consigna ser necessário laudo técnico em conformidade íntegra com a norma da ABNT para que se afaste o arbitramento, não sendo possível laudo que não observe de modo completo a norma técnica.

É incontroverso que o laudo apresentado não atende a norma da ABNT de forma completa e que o acórdão recorrido flexibiliza essa exigência e em sequência, conhecido o laudo, passa a aplicar o livre convencimento e entende ser o instrumento suficiente para comprovar o VTN e afastar o lançamento.

Muito bem. A divergência jurisprudencial acerca do acerto ou desacerto da decisão recorrida ao não exigir Laudo de Avaliação que atenda às normas técnicas da ABNT, de forma íntegra ou completa, para fins de comprovar o VTN e afastar lançamento por arbitramento, perpassa pelos limites do chamado livre convencimento da autoridade julgadora e a importância da norma jurídica que veicula o *“standard probatório”* como elemento de suficiência de prova para controlar a subjetividade do julgador, funcionando como limitador da discricionariedade na tomada da decisão e controlador da argumentação.

Por outras palavras, o dissídio tangencia sobre o acerto ou não da aplicação do direito a partir da questão da suficiência da prova no caso de Laudo de Avaliação que não observa a completude da norma técnica da ABNT, mas o julgador do Colegiado recorrido entende estar convencido que o conteúdo documento que lê (o laudo) é suficiente para afastar o arbitramento

do VTN, considerando um contexto em que é livre para apreciar as provas diante da máxima do livre convencimento e se sente satisfeito com a prova produzida.

A temática se resolve, a meu ver, por questão meramente de direito e não por análise de juízo de fato.

O caso se soluciona pela compreensão da norma jurídica do “*standard probatório*”. Este deve ser entendido como norma jurídica, do tipo regra jurídica, sendo um conceito jurídico indeterminado. Nele se fixa o limite e se controla a argumentação da decisão recorrida no sentido de verificar se foi seguida a orientação normativa correta de quando uma prova pode ser considerada suficiente para os fins probatórios no direito processual.

O fato está posto nas instâncias anteriores, soberanas nos juízos de fato. Houve o arbitramento do VTN, considerando que o VTN declarado era subavaliado e para afastar o arbitramento o contribuinte apresentou um laudo que apresenta um VTN com metodologia que o acórdão recorrido entendeu, por livre convencimento, lhe satisfazer, mas que não segue a íntegra e a completude da norma da ABNT que trata do grau de fundamentação e de precisão para o laudo ser considerado hábil ao propósito de demonstrar o valor de avaliação de um imóvel rural.

A meu sentir, a questão não é reapreciação de provas, já superado com o conhecimento, mas de análise de quando a prova é considerada suficiente, de quando um fato é considerado provado, de acordo com as regras de direito. Isso perpassa pelo aprendizado quanto ao *standard probatório* e a compreensão que ele é norma jurídica que veicula um conceito indeterminado na hipótese ou no antecedente da norma (*preponderância da prova, prova clara e convincente* ou *prova além de dúvida razoável*) e apresenta como consequência normativa um dever ser modalizado por um comando obrigatório de considerar um fato como provado ou como refutado (não comprovado) de acordo com a exigência mínima de suficiência da prova que seja emanado pelo *standard probatório*.

O estandar de prova é compreendido como o grau mínimo de suficiência da prova (ou o nível mínimo de evidência necessário) aceito como motivação válida para que uma hipótese fática possa ser considerada verdadeira, isto é, seja confirmada como provada e a partir daí possa ocorrer a correta aplicação do direito por critérios jurídicos-dogmáticos com o método dedutivo por subsunção. Como se sabe, em simplificação, o direito se aplica por técnica de subsunção para dado fato se aplica uma determinada norma. Este fato precisa, portanto, ser bem delimitado no processo para que possa ser utilizado como premissa primeira para aplicação da técnica de subsunção, enunciando-se a consequência jurídica adequada e correta.

O *standard* baliza a verificação da hipótese fática a partir de critérios inteligíveis, com determinado grau (ou medida eleita), para confirmar ou refutar uma proposição de fato e formar ou não um juízo fático a ser considerado no julgamento. Consiste, assim, num conjunto de critérios utilizados ou na medida mínima necessária eleita para considerar um fato como provado e, destarte, controlar de forma racional a valoração da prova, afastando o subjetivismo que se propaga pelo famigerado livre convencimento.

A comprovação de um fato depende de um processo de argumentação de viés lógico indutivo, considerando que o fato precisa ser confirmado por técnica de verificação indireta. Nunca se tem acesso direto ao fato; se verifica a sua existência e os seus contornos a partir de informações, dados e elementos – de documentos no processo –, que permitem a sua confirmação ou não. Essa confirmação deve se dá até determinado momento processual, ocasião em que, sob determinada exigência mínima, o fato é considerado provado ou é plenamente refutado.

O controle dessa exigência mínima para o fato ser considerado provado, para passar a ser considerado premissa (antecedente) para fins de aplicação da norma, é normatizado pelo *standard* probatório.

Os *standards* servem como balizas para tentar compreender qual é a prova necessária, ou suficiente, para considerar um fato como provado, inclusive para controlar possíveis erros, considerando que se objetiva acertar em relação ao relato do que é verdadeiro. Certamente, que determinados fatos podem ser considerados provados sem uma exigência de mais elevado grau de exigência probatório, como, por exemplo, a exigência de um grau de certeza quase absoluto exigido para que ocorra uma condenação penal (*prova além de dúvida razoável*) ou a imputação de uma multa qualificada no direito tributário.

Estabelecer níveis de suficiência probatória, encontrando o *standard* de prova adequado, finda por reduzir eventual erro no proceder e no julgar, evitando-se considerar provado o que é falso e evita-se não considerar provado o que é verdadeiro. Cria-se uma maior exigência quanto a motivação da decisão, afastando-se de um livre convencimento, que não se sustente em balizas de um adequado *standard* de prova.

Aliás, a maior exigência de justificação e controle das decisões parece ser o caminho adotado pela processualista hodierna focado na **persuasão racional** e não necessariamente no livre convencimento. Daí a importância de estândares probatórios adequados para cada caso e a necessidade de motivação considerada válida e adequadamente controlável.

O convencimento do julgador não é precisamente livre, mas tangenciado em bases jurídicas. As provas seguem um requisito jurídico de exigência mínima para ser considerada efetivamente capaz de provar algo. Daí a importância do *standard* probatório enquanto requisitos de suficiência mínima para que determinados elementos probatórios constituam um fato como possível de ser comprovado.

Os *standards* probatórios no direito tributário são, essencialmente:

a) preponderância da prova (possui um grau mais reduzido de exigência probatória do juízo de fato, podendo-se presumir a ocorrência do fato, ocorre, por exemplo, quando a legislação permite uma redução dos critérios probatórios de forma expressa, tal como quando a lei autoriza a autoridade fiscal a proceder com o arbitramento, na forma do art. 148 do CTN; trabalha-se com a plausibilidade dos fatos terem ocorrido, sem necessariamente provar de forma

clara e convincente a ocorrência fática; nesse modelo teórico venceria quem provar melhor, de forma mais convincente, considera-se provado o fato cujo conjunto de documentos seja mais forte do que as provas coletadas em contrário; valerá para o âmbito cível em geral, entre particulares);

b) prova clara e convincente (trata-se de um grau ordinário exigido na normalidade dos casos, no comum dos lançamentos tributários, dá-se, por exemplo, quando da aplicação do art. 142 do CTN, aplica-se na constituição ordinária de créditos tributários, exige-se uma prova convincente e sólida que deixe pouca margem para dúvidas, considerando que o lançamento pretende adentrar na esfera patrimonial do contribuinte em contexto de Estado Democrático de Direito; nesse modelo teórico não basta ser mais convincente ou ter uma melhor prova, é preciso que se demonstre ser muito mais provável a ocorrência do fato do que a sua não ocorrência); e

c) prova acima de dúvida ou além da dúvida razoável (padrão qualificado de exigência, aplica-se, por exemplo, para infrações tributárias com multa qualificada, devendo observar o disposto no art. 112 do CTN, exige-se que a probabilidade do juízo de fato ser verdadeiro seja extremamente elevado, sendo a prova tão convincente a ponto de eliminar qualquer dúvida razoável, haveria um grau maior do que o anterior; um homem médio consideraria o fato efetivamente provado com eventual dúvida subjacente se apresentando como insignificante, de modo a ter sido afastados todos os argumentos em contrário).

A título exemplificativo, se o estândar probatório consiste na “**prova clara e convincente**”, que exige um grau de prova ordinário, a hipótese fática deve, no mínimo, atingir esse grau de suficiência para que seja tida como provada. Não se exigirá um grau de certeza mais elevado como o da **prova além da dúvida razoável**, mas também não haverá flexibilidade para que seja aceito como provado o fato cuja prova aparentar ser mais forte do que outras provas, aplicando-se a técnica de *standard* da **preponderância da prova**. Se o requisito for “prova clara e convincente” se exigirá a demonstração de que é muito mais provável a ocorrência do fato do que a sua não ocorrência.

É certo que, para fins do processo administrativo fiscal federal, o art. 29 do Decreto n.º 70.235 prescreve que “[n]a apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, todavia o chamado livre convencimento não é uma autorização absoluta ao subjetivismo ou a discricionariedade.

Exige-se, antes de tudo, uma motivação e essa precisa ser válida, consistente, sustentável, apta a não merecer reforma, de acordo com as normas do ordenamento jurídico. Daí importar observar a regra jurídica do *standard* probatório mínimo exigido como elemento controlador da decisão que invoque o livre convencimento.

O próprio Decreto n.º 70.235 prescreve no art. 30 que: “Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais

congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres”.

Por óbvio, não poderia, por exemplo, o julgador administrativo, focado em premissa de livre convencimento, pretender afastar um laudo ou parecer emitido por órgão técnico federal sem demonstrar eventual consistente equívoco.

Há limites ao livre convencimento, portanto. Esses limites, de qualquer sorte, devem ser normativos.

Essa limitação que encontra sustentação no dever de fundamentação, de motivação, também se propaga pelo campo probatório na necessária abordagem de **ponderação da suficiência da prova, que envolve documentos portadores de informações que sejam fontes capazes de sustentar um requisito de informação exigido para o desfecho válido do processo de acordo com o grau de prova exigido.** Afinal, o fato considerado provado, a partir de certa exigência normativa mínima para que um fato seja considerado comprovado, será premissa antecedente na aplicação do direito pela técnica de subsunção. Em tempos pretéritos os romanos já enunciavam *“da mihi factum, dabo tibi ius”* (dá-me os fatos que lhe darei o direito).

Destaca-se que é responsabilidade do auditor fiscal provar o fato constitutivo do lançamento, na forma do art. 142 do CTN, porém lhe é autorizado, em determinadas situações, devidamente justificadas, valer-se de presunções ou do arbitramento, na forma do art. 148 do CTN. Lado outro, compete ao contribuinte provar a existência (defesa afirmativa) de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito Fazendário ou, ainda, se obriga a trazer elementos de suficiência de provas (observado o adequado *standard* de prova exigido) que sejam capazes de infirmar presunções ou o arbitramento, quando estes tiverem sido invocados pela autoridade lançadora.

É preciso que o contribuinte, quando o ônus da prova lhe for atribuído, especialmente em relação a fatos que apresenta como controvertidos em impugnação, sendo essa o instrumento que instaura o contencioso administrativo fiscal, apresente provas que ataquem o grau de corroboração do juízo de fato apresentado pela autoridade lançadora ao constituir sua hipótese fática que ampara a exigência fiscal.

Vale dizer, é preciso que o contribuinte, quando tiver o ônus de produzir a prova, o faça com provas capazes de atacar o fato apresentado pela autoridade lançadora.

Interessante notar que sempre haverá ônus probatório a quem interessar ver uma hipótese de fato sendo considerada provada e prevalecendo sobre outra, daí especialmente importante o *standard* de **preponderância da prova**.

É preciso dizer que ao contribuinte cabe atender o *standard* probatório da **preponderância da prova**, uma vez que não lhe é exigido estandar qualificado (*prova além da dúvida razoável*), tampouco lhe é exigido *standard* ordinário (*prova clara e convincente*) aplicável

ao Fisco que objetiva a persecução patrimonial em esfera do direito privado dentro do Estado Democrático de Direito.

O *standard* de prova a ser produzido pelo contribuinte lhe é protetivo no sentido de ser de menor rigor, por isso basta observar a técnica da **preponderância da prova**, contudo suas provas precisam ser efetivamente preponderantes às provas produzidas pela administração ou serem preponderantes às presunções legais que tiverem sido aplicadas. Só assim terá aptidão de se sobreporem. Sem um grau adequado de corroboração a prova produzida pelo sujeito passivo não lhe socorre.

O *standard* de prova adequado ao caso, dentro do contexto probatório, ao estabelecer critérios claros e mensuráveis para a aceitação e avaliação das provas, reduzindo complexidades, busca evitar distorções e arbitrariedades na apreciação de documentos e na constituição de fatos considerados provados e aceitos. Permite-se um controle intersubjetivo no qual se permite verificar a consistência e a validade das conclusões e melhorar o controle do chamado livre convencimento.

Neste viés, a abordagem de ponderação da suficiência da prova significa que ao se utilizar o *standard* adequado, no caso concreto é o da **preponderância de provas**, pode-se chegar ao acerto ou desacerto quanto a tomada da decisão pelo Colegiado recorrido.

Pois bem. Considerando o *standard* probatório adequado, sob o paradigma da **preponderância da prova**, tem-se que o laudo apresentado pelo contribuinte, na versão reportada pelo voto condutor da decisão vergastada, não tem abrangência suficiente a considerar provado o real VTN do imóvel, não sendo o laudo suficiente para atingir o *standard* de **preponderância da prova** apto a considerar o VTN como provado.

Ora, diante do não atendimento íntegro às normas da ABNT pelo laudo trazido aos autos pelo contribuinte, conforme se extrai do acórdão recorrido, não se pode considerar atendido o *standard* probatório mínimo para que o laudo seja preponderante ao arbitramento.

A observância da íntegra das normas da ABNT são a exigência normativa, pela técnica da regra do *standard* de preponderância da prova, para que se considere que o laudo atende informações em padrão adequado e confiável, exatamente por seguir o órgão responsável por firmar balizas dos requisitos mínimos para que um laudo seja suficientemente adequado a demonstrar com aptidão suas conclusões, de modo a se aproximar dos laudos oficiais, a exemplo do ponderado no art. 30 do Decreto n.º 70.235.

Observe-se que não se está a exigir do contribuinte um *standard* de prova maior do que o da preponderância da prova. O requisito é o laudo de acordo com norma da ABNT, ainda que produzido unilateralmente a pedido do contribuinte para profissional técnico de sua confiança e habilitado no CREA como engenheiro agrônomo. Não se exige, por exemplo, um laudo produzido por órgão federal, que elevaria o *standard* para o da prova clara e convincente.

A questão é que o acórdão recorrido registra que o laudo não segue a integra das normas da ABNT, de modo que este laudo não atende o requisito mínimo de suficiência para que prepondere e afaste o VTN arbitrado; ainda assim o laudo é utilizado para afastar o arbitramento. Ora, não há autorização para subjetivismo ou discricionariedade para a Turma recorrida entender que a leitura do laudo, que não atende a norma da ABNT, seja considerado como capaz de provar o VTN do imóvel. O laudo sem conformidade com a ABNT não é preponderante ao VTN do arbitramento a partir do SIPT, por aptidão agrícola. O laudo sem atender a ABNT não atende o *standard* de prova mínimo exigido pelo direito para ser considerado prova preponderante.

Interessante que um dos argumentos da Turma recorrida para conhecer o laudo e, ao conhecê-lo, proceder com sua leitura e, por livre convencimento, entender que satisfaz a uma suposta correta indicação do VTN do imóvel apto a afastar o VTN arbitrado, parte de uma suposta incompetência da autoridade julgadora para atestar eventual descumprimento da NBR 14.653-3 da ABNT, todavia há plena competência para se averiguar o atendimento de requisitos meramente formais. Uma eventual incompetência seria para aferir questões meritórias da técnica em si do engenheiro agrônomo quanto ao mérito do laudo. No caso concreto consta que não houve a observância dos requisitos formais para validá-lo, de modo que o laudo não atende plenamente a norma da ABNT e, assim, não contém precisão adequada para fundamentar sua conclusão. Acaba sendo contraditório, aí sim, o fato de a Turma recorrida adentrar no mérito do laudo (aí sim adentrando em questão meritória) para entender, por livre convencimento, que o laudo é prova suficiente para imperar. A Turma recorrida supera as falhas formais, de fácil verificação e parte para avaliar o mérito da conclusão do laudo para dizer que é eficaz.

Veja-se que o VTN arbitrado parte de uma técnica reconhecidamente aceita, enquanto o laudo que desatende as normas da ABNT não segue o mesmo caminho, exatamente por desprezar a recomendação técnica e se distanciar ainda mais de um laudo oficial, tal como o seria àquele previsto no art. 30 do Decreto n.º 70.235.

A adoção da solução presente, *mutatis mutandis*, tem por aplicação, em certa medida, os efeitos das normas que se extraem da conjunção do art. 30 do Decreto n.º 70.235 em dinâmica com o art. 29 do mesmo diploma legal e o *standard* probatório mínimo exigido do contribuinte em relação a suficiência da prova (do laudo que apresenta, que não atendeu ao mínimo para ser preponderante).

Observe-se que não se está a exigir *standard* probatório superior do contribuinte, vez que lhe seria permitido trabalhar com laudo técnico produzido unilateralmente com opção de escolha do profissional técnico de sua livre escolha. Porém, a questão é que deveria ter seguido as normas técnicas recomendadas à situação para ser considerado confiável e preciso, apto a produzir efeitos que preponderassem em relação ao VTN arbitrado.

Veja-se que a base de cálculo tributável no ITR é resultado de uma operação complexa que tem como ponto de partida o Valor da Terra Nua (VTN), o qual sofre o efeito de

vários elementos redutores. O valor é declarado pelo contribuinte e se não estiver de acordo ou não for comprovado, então a autoridade fiscal pode realizar o arbitramento.

O arbitramento em questão foi realizado porque o contribuinte, uma vez intimado a fazer prova do VTN que declarou, não apresentou comprovação no procedimento fiscal.

No que diz respeito ao VTN, para fins de apuração do ITR, o art. 8.º da Lei n.º 9.393, de 1996, determina que ele refletirá o preço de mercado de terras apurado no dia 1.º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e deve considerar a avaliação da terra nua a preço de mercado.

Como o contribuinte declarou um VTN e não comprovou o valor que declarou, então a autoridade lançadora utilizou os dados constantes no SIPT para lançar a base adequada a partir de arbitramento. Aplicou-se a norma do art. 14 da Lei n.º 9.393, que dispõe:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

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

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

Não há dúvidas de que o procedimento utilizado pela fiscalização para apuração do VTN, com base nos valores constantes em sistema da Secretaria da Receita Federal, no SIPT, encontra amparo no art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996, especialmente ao se ater aos critérios estabelecidos no art. 12, § 1.º, inciso II, da Lei n.º 8.629, de forma que o preço de mercado do imóvel em sua totalidade inclui considerar as terras e acessões naturais, as matas e florestas e as benfeitorias, assim observando os aspectos de aptidão agrícola.

O valor do SIPT só foi utilizado porque, depois de intimado, o contribuinte não apresentou elementos suficientes para comprovar o valor por ele declarado.

Os dados extraídos do SIPT decorrem de informações fornecidas pela Secretaria Estadual de Agricultura do Estado em que pertence o Município de localização do imóvel, constante da base de dados da Receita Federal do Brasil, logo ao proceder com o arbitramento pretende-se buscar o valor justo para o VTN, inclusive por utilizar dados cadastrais apurados **por aptidão agrícola**.

No arbitramento busca-se aplicar metodologia adequada ao ajustamento por meio do VTNm/ha, por aptidão agrícola, que representa a média ponderada dos preços mínimos dos diversos tipos de terras de cada microrregião, observando-se o conceito legal de terra nua previsto

na legislação, utilizando-se como data de referência o último dia do ano anterior ao do lançamento, no caso 31 de dezembro, bem como observando as aptidões agrícolas do imóvel.

Levando em conta que o VTN utilizado teve por **base a média por aptidão agrícola** e que esta metodologia cumpre os critérios fixados pela legislação, foi adequado o arbitramento realizado.

Por outro lado, é certo que o valor apurado pela fiscalização pode ser questionado, mediante Laudo Técnico de Avaliação, revestido de rigor científico suficiente a preponderar, devendo estar presentes os requisitos mínimos exigidos pela norma NBR 14.653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

A ABNT 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). Aliás, a ABNT compõe o rol de organizações integrantes do SINMETRO – Sistema Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, coordenado pelo INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia. O INMETRO é autarquia federal instituída pela Lei n.º 5.966, de 1973.

Porém, a questão é que se o contribuinte não apresentou laudo em padrão com rigor íntegro das normas da ABNT, então não há prova que possa preponderar frente ao arbitramento realizado de acordo com metodologia prevista em lei. De mais a mais, essa exigência afasta o livre convencimento utilizado pela decisão recorrida para afastar a exigência.

Ora, o livre convencimento é regrado pelo dever de fundamentação de acordo com normas jurídicas e, pela exposição, não se cumpriu regra jurídica de suficiência de prova, não se atendeu o *standard* mínimo (preponderância da prova) necessário para afastar o arbitramento, de modo que não há espaço ao livre convencimento, com aplicação subjetiva para afastar o lançamento, de modo a merecer reforma a decisão vergastada.

Veja-se que a análise não é sobre os fatos ou sobre a prova em caráter de reavaliação, mas sim sobre o direito.

Não há uma análise da prova em si mesma, o que ocorre é uma avaliação jurídica acerca da sua preponderância ou não a partir de regra jurídica de suficiência da prova, quando ela é considerada suficiente para fins de direito aplicado.

O fato e a prova documental constam descritos no acórdão recorrido. Utilizou-se laudo que não atende integralmente a norma da ABNT para afastar arbitramento do VTN e se adotou a técnica do livre convencimento para, diante da análise do mencionado laudo, entender que ele é prova suficiente ao afastamento do arbitramento diante de seu conteúdo que convenceu suficientemente o julgador. Ocorre que, o critério mínimo de suficiência da prova (o *standard* probatório, que no caso é o da preponderância da prova) é regra jurídica e exige que

para afastar o arbitramento tenha uma prova preponderante e essa precisaria ser aquela que atende integralmente a norma da ABNT para se aproximar da própria concepção de laudo de rigor técnico previsto no art. 30 do Decreto n.º 70.235.

Tem-se uma análise puramente jurídica e essa avaliação de direito não permite compreender que o conteúdo de tal laudo, que não atendeu ao rigor técnico, possa ser elemento de convencimento suficiente para o julgador, sob pena de se partir para o subjetivismo e deixar de se adotar normas jurídicas, em especial a regra jurídica do **standard probatório*** como método de aplicação do direito, inclusive de solução e redução das complexidades.

Aliás, este Conselho vem entendendo majoritariamente que a norma ABNT, em rigor técnico, é requisito necessário à suficiência da prova apta para afastar arbitramento como o da análise, veja-se:

Acórdão 2401-011.346, sessão de 12/09/2023

ITR. VALOR DA TERRA NUA - VTN. ARBITRAMENTO COM BASE NO SIPT. POSSIBILIDADE.

A apresentação de Laudo de Avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do Sistema de Preços de Terras (SIPT).

Acórdão 2402-009.590, sessão de 10/03/2021

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. ITR. VALOR DA TERRA NUA. SUBAVALIAÇÃO. ARBITRAMENTO. SIPT. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO. PROVA INEFICAZ.

O laudo técnico de avaliação elaborado em desacordo com a NBR 14653-3 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e inconclusivo quanto ao VTN, é ineficaz para afastar o arbitramento efetuado pela autoridade lançadora com base no SIPT.

Acórdão 2301-008.244, sessão de 08/10/2020

FISCALIZAÇÃO. VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). SECRETARIA ESTADUAL. APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DO ARBITRAMENTO DO VTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. LAUDO. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS.

Cabe a manutenção do arbitramento realizado pela fiscalização com base no VTN registrado no SIPT, com valores fornecidos pela Secretaria Estadual da Agricultura e delineados de acordo com a aptidão agrícola do imóvel, se não existir comprovação, mediante laudo técnico, que justifique reconhecer valor menor. Somente se admite a utilização de laudo para determinação do VTN se este atender aos requisitos determinados na legislação para sua validade. A avaliação de imóvel rural elaborada em desacordo com as prescrições da NBR 14653-3 da

ABNT é ineficaz para afastar o valor da terra nua arbitrado com base nos dados do SIPT.

Acórdão 9202-009.038, sessão de 22/09/2020

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO COM BASE NO SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). VALOR MÉDIO COM APTIDÃO AGRÍCOLA. POSSIBILIDADE. LAUDO DE AVALIAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DA NBR-ABNT 14653-3.

Resta próprio o arbitramento do VTN com base no SIPT que observou o requisito legal de aptidão agrícola para fins de estabelecimento do valor do imóvel, sobretudo quando o valor atribuído por meio de laudo de avaliação, que não observou rigorosamente aos preceitos da NBR-ABNT 14653-3, se mostrou significativamente inferior àquele.

Acórdão 2202-007.046, sessão de 03/08/2020

VALOR DA TERRA NUA. ARBITRAMENTO E LAUDO DE AVALIAÇÃO.

O lançamento que tenha alterado o VTN declarado, utilizando valores de terras constantes do Sistema de Pregos de Terras da Secretaria da Receita Federal – SIPT, nos termos da legislação, é passível de modificação, somente, se na contestação forem oferecidos elementos de convicção, como solicitados na intimação para tal, embasados em Laudo Técnico, elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT nº 14653-3.

Este Conselheiro, em Turma Ordinária, já teve a oportunidade de, igualmente, decidir sobre o assunto, nos termos do voto no Acórdão CARF n.º 2202-005.342, veja-se:

A controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, de que houve subavaliação do VTN indicado na declaração do ITR para fins de apuração do imposto. A fiscalização, após intimar o contribuinte e não ser atendida no prazo concedido, arbitrou novo VTN com base no VTN/ha por aptidão agrícola (outras) do SIPT/RFB. A solicitação era para que o sujeito passivo apresentasse documentos, dentre eles, laudo de avaliação do imóvel, com ART/CREA, nos termos da NBR 14.653 da ABNT, com fundamentação e grau de precisão II, contendo os elementos de pesquisa identificados e planilhas de cálculo.

O recorrente só apresentou o laudo de avaliação em sede de impugnação e apenas no recurso voluntário apresentou a ART/CREA.

Pois bem. A questão da ART/CREA resta superada, no entanto ainda não assiste razão ao recorrente na pretensão de afastar o arbitramento, pois o laudo técnico não se atenta a todos os requisitos obrigatórios, a exemplo da plena observação da norma NBR 14.653-3 da ABNT, deixando de apresentar fundamentação/grau de precisão II, 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 da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

O laudo, após detalhada análise, não contém o pleno requisito da NBR 14.653-3 da ABNT, especialmente 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 da terra nua do imóvel, a preços de 1.º de janeiro do exercício em discussão, em intervalo de confiança mínimo e máximo de 80% (oitenta por cento).

Desta forma, a irrisignação contra o valor arbitrado se apresenta prejudicada. Ora, não comprova a veracidade das amostras utilizadas na suposta aplicação do método comparativo de mercado. Não consta comprovação de efetivas negociações, de preços, de matrículas de imóveis vendidos, negociados, recortes de jornais da época ofertando imóveis. Aliás, a quantidade mínima seria cinco, conforme a norma da ABNT. Dito isto, acrescente-se que das possíveis amostras não há informações das específicas características e demais dados para comparar com a propriedade avaliada, não há como afirmar se são similares ou não.

É o caso de se reconhecer a incidência do item 9.1.2 da NBR 14.653-3, que estipula que o laudo que não atende os requisitos mínimos deve ser considerado parecer técnico, o que, neste caso, substancia que a avaliação ali constante não apresenta grau de fundamentação II, conforme exigido normativamente, não havendo como, em sede de julgamento, aceitar-se levantamento precário, inapto a alterar o lançamento.

A utilização dos dados relativos ao SIPT para o lançamento de ofício tem previsão legal. O SIPT é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura dos Estados ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do Imposto Territorial Rural (ITR), não se constituindo em parâmetro alheio à realidade da região em que localizado o imóvel.

Portanto, quando constatada a potencial subavaliação do VTN utilizado pelo contribuinte, como acima relatado, cabe ao sujeito passivo, após intimado, a apresentação de laudo de avaliação do imóvel nos termos da NBR 14.6533 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), que trata das regras de avaliação de bens imóveis rurais, preferencialmente com fundamentação e grau de precisão II, acompanhado da respectiva anotação de responsabilidade técnica (ART) registrada no CREA, com vistas a contrapor o valor obtido no SIPT. Desta forma, se o sujeito passivo não apresentou o laudo com os cuidados devidos, não é cabível a revisão do lançamento arbitrado.

Veja-se que a NBR 14.6533 assevera ser obrigatório, em qualquer grau de fundamentação, no mínimo, 3 (três) dados de mercado. Diz, outrossim, que devem ser efetivamente utilizados, o que denota deverem ser comprovados. Aliás, a normativa avança e menciona ser obrigatório nos graus de fundamentação II e III, pelo menos, 5 (cinco) dados de mercado, os quais, de igual modo, devem também ser efetivamente utilizados (itens 9.2.3.3 e 9.2.3.5). Neste diapasão, o laudo de avaliação apresentado descumprir as prescrições da norma de avaliação da ABNT, o que compromete a qualidade e a força comprobatória que se objetiva.

A própria norma da ABNT afirma que no caso de insuficiência de informações que permitam a utilização adequada do método comparativo direto de dados de mercado, o trabalho realizado não será classificado quanto à fundamentação e à precisão, mas pode ser considerado um parecer técnico (item 9.1.2, da NBR 14.6533). Não se vê no laudo anexado, por exemplo, a aplicação de técnicas de homogeneização, a efetiva prova de valor de mercado.

Em relação a coleta de dados para elaboração do laudo, nota-se que requisitos exigidos no item 7.4 da NBR 14.653-1 não foram atendidos. Veja-se que o laudo de avaliação não observa os subitens 7.4.2 e 7.4.3 da NBR 14.653-1, vez que não comprovou ter buscado demonstrar possuir os dados de mercado com atributos mais semelhantes possíveis aos do bem avaliado, não diversificou as fontes de informações, não identificou e descreveu as características relevantes dos dados de mercado coletados, como também não consta do laudo informações sobre a situação mercadológica com dados do mercado relativos à oferta e o tempo de exposição da oferta no mercado.

7.4.2 Aspectos Qualitativos

Na fase de coleta de dados é recomendável:

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

7.4.3 Situação mercadológica

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

A coleta de dados se apresenta incompleta, não se observando os requisitos estabelecidos no subitem 7.4.3.3 da NBR 14.653-3. Não se expõe os dados relativos as ofertas, bem com as características econômicas, físicas e de localização e, também, as fontes diversificadas:

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

Portanto, o laudo não alcançou o grau de fundamentação II, pois não utilizou efetivamente um mínimo de cinco dados de mercado, como determinado pela NBR 14.653-3, alínea “b” do item 9.2.3.5.

Verifica-se, em suma, que o laudo de avaliação apresentou insuficiência de informações e não atendeu aos requisitos mínimos estabelecidos pela NBR.

Observa-se que a busílis do presente processo diz respeito à suficiência da prova necessária a demonstrar o direito alegado (VTN do imóvel rural apto para afastar o SIPT, isto é, o arbitramento). A despeito de se falar em prova, a discussão é essencialmente de direito, por técnica de experiência quanto ao requisito mínimo a ser exigido do laudo que trata de avaliar o

valor da terra nua de imóvel rural. A análise é estritamente de direito pelo entendimento da norma jurídica de suficiência da prova documental necessária direcionada e controlada por regra jurídica posta pelo *standard* probatório mínimo exigido para a prova ser considerada suficiente.

O estandar é um conceito jurídico indeterminado, enquadrado como norma jurídica, na modalidade regra jurídica, que outorga um poder vinculado ao ato decisório que deve se pautar pelo método indicado, no caso o da preponderância da prova.

Em doutrina sobre a temática do *standard* probatório o Insigne jurista Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados e ex-Procurador da Fazenda Nacional, esclarece e sustenta tese segundo a qual²:

Colocadas essas premissas teóricas, percebe-se que um *standard* de prova pode ser estruturalmente considerado como um conceito jurídico indeterminado. Isso porque o antecedente normativo veicula uma expressão vaga (*preponderância da prova, prova clara e convincente e prova além de dúvida razoável*) e a consequência veicula uma autorização para que o juiz considere o fato provado como premissa no raciocínio normativo. Para fins de clareza, pode-se estruturar uma regra de *standard* da seguinte forma: se apresentada prova clara e convincente a respeito da hipótese H (antecedente), *então* o juiz pode utilizar essa alegação como premissa fática na aplicação da norma N. A regra de *standard* configura a justificação externa probatória da aplicação da norma.

A noção de um *standard* como um conceito jurídico indeterminado se coaduna com compreensão de literatura do *common law* a respeito da classificação desse tipo de norma. Doutrina de escol, além de diferenciar princípios de regras, diferencia ainda as regras em sentido estrito de outras regras mais abertas e dependentes do contexto, justamente identificando-as como *standards*. (...).

(...)

Já a regra de que o juiz deverá considerar provado (consequência) o fato demonstrado por prova clara e convincente (hipótese), tem antecedente aberto e adaptável, cuja formulação normativa decorre da vagueza de uma expressão.

(...)

Conclui-se que, do ponto de vista estrutural, um *standard de prova* é conceito indeterminado que estabelece critérios epistêmicos para que um órgão possa considerar um fato provado como premissa no raciocínio decisório.

Neste viés, o laudo técnico quando não observa a completude da norma da ABNT passa a se qualificar como mero parecer técnico (NBR 14.653-3, item 9.1.2), de forma que não é considerado preponderante ao SIPT (metodologicamente forte, previsto em lei), faltando-lhe a precisão suficiente para comprovar o VTN do imóvel rural.

² QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Standards de prova no Direito Tributário** (Série Doutrina Tributária, Volume 49, XLIX). São Paulo: IBDT, 2022, 288 p., páginas 66 a 69.

O parecer técnico não contém aptidão bastante para fixar o grau de probabilidade necessário para se considerar provada a hipótese (o VTN do imóvel rural que pretende o contribuinte ver prevalecer).

Vale dizer, o mero laudo técnico, com características de parecer, é insuficiente em conformidade com norma jurídica que fixa o *standard* probatório pela preponderância da prova.³

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional) merecendo reforma o acórdão recorrido por ter acolhido laudo que se qualifica como parecer técnico por não ter atendido integralmente a norma ABNT NBR 14.653-3.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência da União e, no mérito, dou-lhe provimento para restabelecer o VTN arbitrado. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

³ Na doutrina, dentre outros autores, um dos juristas que bem desenvolve a temática dos standards probatórios no direito tributário e sua natureza como regra jurídica é o Ilustre jurista Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, ex-Procurador da Fazenda Nacional. Na obra: Standards de prova no Direito Tributário (Série Doutrina Tributária, 49). São Paulo: IBDT, 2022, 288 p.