



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.720147/2010-99
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-010.434 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrentes COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SAO PAULO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2006

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: primeiro quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e segundo quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*".

In *casu*, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF nº 63 que alterou o valor para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00.

EXCLUSÕES DA ÁREA TRIBUTÁVEL. RETIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO DE ERRO DE FATO.

A retificação da DITR que vise a inclusão ou a alteração de área a ser excluída da área tributável do imóvel somente será admitida nos casos em que o contribuinte demonstre a ocorrência de erro de fato no preenchimento da referida declaração.

ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ÁREA DE RESERVA LEGAL. UTILIZAÇÃO LIMITADA. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

Da interpretação sistemática da legislação aplicável (art. 17-O da Lei nº 6.938, de 1981, art. 10, parágrafo 7º, da Lei nº 9.393, de 1996 e art. 10, Inc. I a VI e § 3º do Decreto nº 4.382, de 2002) resulta que a apresentação de ADA não é meio exclusivo à prova das áreas de preservação permanente e reserva legal,

passíveis de exclusão da base de cálculo do ITR, podendo esta ser comprovada por outros meios.

In casu, comprovada a existência da área de preservação permanente de acordo com Laudo Técnico apresentado, cabe restabelecer a isenção.

ITR. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. NECESSIDADE. SÚMULA CARF N.º 122.

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

ITR. ÁREA DESTINADAS À EXPLORAÇÃO MINERAL. COMPROVAÇÃO DE INTERESSE ECOLÓGICO. NECESSIDADE.

As áreas destinadas à mineração não se encontram no rol das áreas excluídas da incidência do ITR, não havendo como se ampliar a isenção regradada no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, para a área de exploração mineral, inclusive a de superfície, pois para tanto teríamos de adotar interpretação teleológica e, em última análise, analogia, a extrapolar a letra da lei tributária. Para efeitos de sua exclusão da base de cálculo do ITR, as áreas comprovadamente imprestáveis, têm de ser declaradas como áreas de interesse ecológico pelo órgão competente.

VALOR DA TERRA NUA (VTN). ARBITRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. APTIDÃO AGRÍCOLA. SISTEMA DE PREÇOS DE TERRAS (SIPT). LAUDO DE AVALIAÇÃO. REGRAS DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). AVALIAÇÃO DA PROVA APRESENTADA. PROVA INEFICAZ.

Mantém-se o arbitramento do VTN com base no SIPT, a partir de valores por aptidão agrícola do município de localização do imóvel, quando o contribuinte deixa de apresentar laudo de avaliação específico da propriedade rural, em conformidade com as normas da ABNT, apto para comprovar o valor menor para o preço de mercado das terras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a área de 614,3 ha do imóvel rural como de preservação permanente. Vencido o conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro que negava provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

COMPANHIA MELHORAMENTOS DE SAO PAULO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 1ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-32.386/2013, às e-fls. 1.243/1.257, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, referente ao Imposto sobre a Propriedade Rural - ITR, em relação ao exercício 2006, conforme Notificação de Lançamento, às fls. 02/07, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Notificação de Lançamento nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

Área de Benfeitorias não comprovada

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou a área declarada de benfeitorias úteis e necessárias destinadas à atividade rural. O Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) foi alterado e os seus valores encontram-se no demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

(...)

Valor da Terra Nua declarado não comprovado

Descrição dos Fatos:

Após regularmente intimado, o contribuinte não comprovou por meio de laudo de avaliação do imóvel, conforme estabelecido na NBR 14.653 da ABNT, o valor da terra nua declarado.

No Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), o valor da terra nua foi arbitrado, tendo como base as informações do Sistema de Preços de Terra - SIPT da RFB. Os valores do DIAT encontram-se no Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido, em folha anexa.

(...)

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande/MS entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **reconhecendo às áreas de reflorestamento de 3.026,57 ha e com benfeitorias de 473,76 ha, além de considerar a área total do imóvel como sendo de 4.945,36 ha**, sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

Exercício: 2006

NIRF: 2.616.522-8 - Fazenda Florestal

PEDIDO DE PERÍCIA.

Não é conhecido o pedido de perícia desacompanhado de indicação do perito e da formulação dos quesitos.

VALOR DA TERRA NUA. PROVA INEFICAZ.

O valor da terra nua apurado pela fiscalização em procedimento de ofício, nos termos do art. 14 da Lei 9.393/96, não é passível de alteração quando O contribuinte não apresenta elementos de convicção que justifiquem reconhecer valor menor.

AREAS DE INTERESSE AMBIENTAL. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL.

A não incidência de ITR sobre as áreas de interesse ambiental depende da prova da existência dessas áreas, nos termos da legislação ambiental, e da prova da entrega tempestiva do Ato Declaratório Ambiental ~ ADA perante O Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA.

ÁREA OCUPADA POR MINAS. ÁREA TOTAL DO IMÓVEL. ÁREA OCUPADA COM BENFEITORIAS. ÁREA OCUPADA COM REFLORESTAMENTO. LAUDO TÉCNICO. PROVA EFICAZ.

A exploração mineral é uma atividade econômica não enquadrável como atividade rural, de modo que as áreas ocupadas por minas são áreas não utilizadas pela atividade rural.

O laudo técnico faz prova da área total do imóvel, da área utilizada com reflorestamento e das áreas ocupadas com as benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em observância ao disposto no artigo 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972 e alterações introduzidas pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997 e pela Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Regularmente intimada e inconformada com parte da Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.264/1.300, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

Alega que no imóvel existem as seguintes áreas de interesse ambiental, isentas de ITR: a) 614,30 hectares de área de preservação permanente composta por nascentes, córregos e reservatórios de água, sendo que esses últimos, além de ter um papel importante no ecossistema da região, também são utilizados pela impugnante para abastecer a produção de papel; b) 716,9 hectares de áreas cobertas por floresta nativa destinadas à área de reserva legal.

Sustenta que é prescindível a apresentação do ADA para fins de reconhecimento da isenção do ITR sobre as áreas de interesse ambiental, pois a Medida Provisória 2.166-67 determinou que a isenção relativa às áreas de preservação permanente e de reserva legal não está condicionada à comprovação prévia. Somente nos casos em que for comprovada a falsidade da declaração é que pode-se exigir o ADA. também não prevê a exigência do ADA o artigo 104 da Lei 8.171/91, que dispõe sobre a política agrícola nacional, estabelecendo a referida isenção.

Argumenta que a área ocupada com benfeitorias totaliza 573,24 hectares e não 95 hectares como informado na DITR. Informa, com base no laudo anexo, que as benfeitorias são compostas por minas, linhas de transmissão de energia, estradas e carreadores

Esclarece que as áreas destinadas à mineração retiram granito do subsolo e que, embora a interessada seja a superficiária destas áreas, os decretos de lavra foram fonecidos a terceiros pelo Departamento Nacional da Produção Mineral - DNPM. Esclarece também que as áreas destinadas às linhas de transmissão de energia eléuica são objeto de comodato celebrado com as empresas que possuem concessão da União Federal para transmissão de energia elétrica.

Conclui que o imóvel possui grau de utilização de 100% e a alíquota a ser aplicada deve ser 0,3 %.

(...)

Insurge-se contra o valor da terra nua arbitrado, argumentando que na apuração do preço do imóvel deve ser considerada a extensão do imóvel e as benfeitorias realizadas, subtraindo-as do valor total do imóvel, como se faz com as áreas de preservação permanente, reserva legal e reservatórios, pois o que valoriza o imóvel em questão são suas plantações destinadas a reflorestamento.

Alega que o laudo técnico de avaliação do imóvel ora apresentado, o qual entende que é eficaz para provar o VTN do imóvel, considerou os dados apurados em pesquisa realizada e publicada pelo Instituto Econômico Agrícola - IEA, para a região de São Paulo, cujo valor do hectare é R\$ 2.975,21. .

Considerando que a área aproveitável é aquela utilizada pela empresa para o reflorestamento, qual seja, 3.026,57 hectares, e que o valor do hectare é R\$ 2.975,21, entende que o VTN do imóvel deve ser apurado pelo produto de R\$ 2.975,21 x 3.026,57 hectares, totalizando R\$ 9.004.681,33. Entende que a alíquota aplicada no caso é 0,3%, o que resulta no ITR de R\$ 27.014,04. Conclui que, como recolheu R\$ 109.069,11, não há mais ITR a ser exigido da impugnante, ao contrário, esta teria direito à restituição.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação de Lançamento, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

RECURSO DE OFÍCIO

Preliminar de Admissibilidade

Á época da interposição do recurso vigia a Portaria MF nº 3/2008, que estabelecia o valor de alçada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Entretanto, em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício, vinculada pela Súmula Carf nº 103, encimada.

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado pela primeira instância não alcança o limite de alçada, hoje de R\$ 2.500.000,00, não levado a efeito os juros.

No presente caso, o montante de crédito Tributário exonerado foi abaixo do novo limite de alçada, vigente na data do presente julgamento, senão vejamos:

Valor Principal Lançado: R\$ 1.325.929,63

Multa: R\$ 994.447,22 (lançada)

Total: R\$ 2.320.376,85

Valor após decisão: R\$ 656.263,55 (só principal)

Depreende-se dos valores encimados que mesmo se fosse decretada a improcedência total do crédito, este não superava o valor de alçada para conhecimento do recurso de ofício.

Nesse diapasão, não deve ser conhecido o recurso de ofício, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

ERRO DE FATO – MATÉRIA ENFRENTADA PELA DRJ

Observo das cópias da Declaração do Imposto Territorial Rural (ITR), exercício 2006, que as infrações constatadas foram a não comprovação da área com benfeitorias e a subavaliação do Valor da Terra Nua.

Por sua vez o contribuinte apresentou impugnação aduzindo que no imóvel há áreas isentas não declaradas, dessa forma requereu que fossem reconhecidas as áreas

correspondentes à reserva legal (florestas nativas), preservação permanente e de mineração, conforme laudo técnico apresentado.

A DRJ, por seu turno, ao enfrentar a matéria relativa às áreas não tributáveis, reconheceu a possibilidade da hipótese, de alteração das referidas áreas, presumindo a existência de erro de fato, pautando sua negativa na ausência do ADA, bem como a questão temporal da floresta nativa.

Tendo em vista a abrangência do litígio, uma vez que a autoridade julgadora de primeira instância admitido a “revisão de ofício” pelo erro de fato, passamos a análise do tema.

DAS ÁREAS AMBIENTAIS – DESNECESSIDADE DO ADA

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação **tributária específica** que regulamenta a matéria, mais precisamente artigo 10, § 1º, inciso II, e parágrafo 7º, da Lei n.º 9.393/1996, na redação dada pelo artigo 3º da Medida Provisória n.º 2.166/2001, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803, de 18 de julho de 1989;

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

[...]

§ 7º A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.166-67, de 2001) (grifamos)

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

Inclusive, observa-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborou o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.329/2016, reconhecendo o entendimento consolidado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a inexigibilidade do ADA, nos casos de área de preservação permanente e de reserva legal, para fins de fruição do direito à isenção do ITR.

Já no tocante às **áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração**, entendo que se encontram excluídas da exigência do ADA em virtude da ausência de sua menção no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.382/02. Trata-se de interpretação sistemática do art. 10, Inc. II, “e”, da Lei n.º 9.393/96 c/c art. 10, Inc. I a VI e §3º, Inc. I do Decreto n.º 4.382/02 c/c art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Ainda que se considere o fato de que a introdução da exclusão da referida área da base de cálculo do ITR somente sobreveio com a vigência da Lei n.º 11.428, de 2006, que incluiu a alínea “e”, no inciso II, do § 1º, da Lei n.º 9.393/96, e que o Regulamento do ITR é do ano de 2002, época em que não havia, portanto, a referida previsão legal, não é possível a utilização do recurso da analogia para criar obrigações tributárias, sob pena de desrespeito ao art. 108, § 1º, do CTN. Se não houve a alteração formal da legislação, não cabe ao intérprete criar obrigações não previstas em lei.

Ademais, ressalto, novamente, que a previsão contida no § 1º do art. 17-O, no sentido de que a utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é imperativa, não pode ser analisada isoladamente, e sua aplicação deve ser restrita às hipóteses em que o benefício da redução do valor do ITR tenha como condição o protocolo tempestivo do ADA, não sendo o caso das áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, por não estarem previstas no *caput* do art. 10 do Decreto n.º 4.382/02.

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

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

DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE

Restando clara a desnecessidade do ADA para reconhecimento da isenção de referida área, o contribuinte traz aos autos **Lauda Técnico, e-fls. 1.035/1.059, o qual conclui pela existência de uma área de preservação permanente de 614,30 ha.**

Neste diapasão, deve ser reconhecido 614,30 ha como sendo área de preservação permanente.

DA ÁREA DE RESERVA LEGAL

A contribuinte aduz que a área com vegetação nativa constante do aludo é destinada à reserva legal, devendo ser assim reconhecida.

Pois bem!

Para ara fazer jus à isenção pleiteada, à área referente à utilização limitada/reserva legal deve está averbada na matrícula do imóvel, como entendimento supramencionado e no teor da Súmula CARF n.º 122, contemplando o tema, senão vejamos:

A averbação da Área de Reserva Legal (ARL) na matrícula do imóvel em data anterior ao fato gerador supre a eventual falta de apresentação do Ato declaratório Ambiental (ADA).

Neste diapasão, não tendo o contribuinte anexado documentação que comprove a averbação, não cabe o reconhecimento dos 716,91 ha pleiteados como de reserva legal (vegetação nativa).

DA ÁREA DESTINADA A MINERAÇÃO

Em face da legislação tributária, a área de jazida ou mina é área não utilizada pela atividade rural, eis que o art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, não a exclui da área tributável, salvo se caracterizada como de interesse ecológico por ser comprovadamente imprestável para a atividade rural e a demandar declaração específica do órgão competente, federal ou estadual.

Logo, a área de exploração minerária, por si só, não deve transitar pelo ADA (Portaria IBAMA n.º 162-N, de 1997; e IN IBAMA n.º 76, de 2005).

O art. 50, §4º, c, da Lei n.º 4.504, de 1964, na redação da Lei n.º 6.746, de 1979, não prevalece perante o art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996. Nos termos de seu art. 1º, a Lei n.º 4.504, de 1964, regula os direitos e obrigações concernentes aos bens imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e promoção da Política Agrícola. A Lei n.º 9.393, de 1996, dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências, sendo lei posterior, a tratar especificamente dos fatos geradores e da tributação do ITR. Acrescente-se ainda que o parágrafo 4º do art. 50 da Lei n.º 4.504, de 1964, na redação da Lei n.º 6.746, de 1979, assevera dispor especificamente para os efeitos da Lei n.º 4.504, de 1964.

Temos ainda de ter em mente que a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente (CTN, art. 111, II), não se podendo, em razão disso, acolher as decisões do antigo Conselho de Contribuintes invocadas pelo recorrente.

O fato de a propriedade eventualmente atender sua função social pelo exercício da exploração minerária não tem o condão de afastar a interpretação literal determinada pela lei complementar.

Não há como se ampliar a isenção regrada no art. 10 da Lei n.º 9.393, de 1996, para a área de exploração minerária, inclusive a de superfície, pois para tanto teríamos de adotar interpretação teleológica e, em última análise, analogia, a extrapolar a letra da lei tributária.

Portanto, no âmbito tributário, a exploração minerária é uma atividade econômica diversa da atividade rural, devendo ser considerada área não utilizada pela atividade rural (IN SRF n.º 256, de 2002, art. 30, II).

Nesse sentido, é ilustrativa a seguinte ementa da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ITR. ÁREAS DE MINERAÇÃO E JAZIDAS. ÁREAS IMPRESTÁVEIS.

As áreas destinadas a Mineração - Jazidas não se encontram dentre o rol das áreas excluídas da incidência do ITR, conforme previsto na Lei n.º 9.393/96, artigo 10, §1 inciso II.

Para efeitos de sua exclusão da base de cálculo do ITR, as áreas comprovadamente imprestáveis, têm de ser declaradas como áreas de interesse ecológico pelo órgão competente.

Acórdão n.º 9202-005.527, de 25 de maio de 2017

Ademais, os termos utilizados neste tópico foram retirados do Acórdão n.º 2401-009.685, da lavra do Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, o qual a turma já se posicionou em relação a matéria.

Portanto, não merece prosperar o argumento da contribuinte.

DO VALOR DA TERRA NUA – VTN

Em detrimento ao valor da terra nua declarado pelo contribuinte, no importe de R\$ 3.635.637,00, a autoridade lançadora adotou o VTN de R\$ 47.833.291,46 (R\$ 8.729,34/ha) para o imóvel rural, extraído do SIPT, por considerar a existência de subavaliação do preço das terras (fls. 05/09).

O montante de R\$ 8.729,34/ha corresponde ao menor valor médio por aptidão agrícola (campos) para as terras do município de Caieiras, a partir de informações prestadas pela Secretaria Estadual de Agricultura do Estado de São Paulo, relativas ao exercício de 2006 (fls. 16).

No curso da ação fiscal, para comprovar o valor da terra nua em 1º de janeiro de 2006, a empresa fiscalizada apresentou o laudo técnico assinado pelo engenheiro agrônomo Paulo de Mello Schwenck Júnior, CREA 600856083/SP, datado do mês de dezembro/2010, acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART (fls. 1.034/1.060).

No laudo de avaliação o valor total do imóvel foi calculado com base no método da comparação com os preços de terras publicados pelo IEA, no importe de R\$ 14.713.494,00.

Ao apreciar o litígio instaurado, o acórdão de primeira instância não acolheu qualquer um dos valores descritos no laudo de avaliação, sob a justificativa que o documento não atendia aos requisitos estabelecidos na NBR 14.653-3 da ABNT para atingir o grau II de fundamentação e precisão, com base na apuração do valor da terra nua levando-se em consideração dados de mercado.

Pois bem. O art. 14 da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, autoriza o lançamento de ofício do imposto com base em arbitramento, na hipótese de se constatar a subavaliação do valor da terra nua:

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 n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

(...)

As informações sobre preços de terras compõem os dados constantes do SIPT, aprovado pela Portaria SRF n.º 447, de 28 de março de 2002, fornecidos à administração tributária federal pelas secretarias de agricultura dos estados e municípios.

Os levantamentos de preços de mercado do VTN têm origem em transações, ofertas, opiniões e/ou laudos de avaliação sobre imóveis de determinado município, observados a localização, a dimensão, as potencialidades e as restrições para aproveitamento das terras na atividade rural, entre outros aspectos.

Com relação ao exercício de 2006, enquanto o VTN médio declarado pelos contribuintes para imóveis localizados no município de Caieiras (SP) foi equivalente a R\$ 13.006,28/ha, a Companhia Melhoramentos de São Paulo informou um VTN de R\$ 663,49/ha. A acentuada discrepância entre os valores é indicativa de possível subavaliação do preço das terras.

A autoridade fiscal estimou o VTN, por hectare, a partir do SIPT, que tem respaldo na lei e considera os dados informados pelo órgão público estadual ou municipal, conforme o enquadramento de aptidão agrícola das terras.

Particularmente, para os imóveis localizados no município do imóvel, as informações que serviram de base de cálculo para o arbitramento dos preços de terras, relativamente ao exercício de 2006, foram prestadas pela Secretaria Estadual de Agricultura do Estado de São Paulo.

Apesar da produção probatória, ou seja, laudo de avaliação de dezembro/2010, acompanhado de parecer técnico de junho/2013, todos subscritos pelo engenheiro Paulo de Mello Schwenck Júnior, a documentação não é capaz de gerar convicção para afastar o VTN arbitrado pela autoridade tributária, o que veremos agora:

O laudo não adotou o método comparativo direto de dados de mercado, metodologia recomendada para avaliação do preço da terra nua pela NBR 14.653-3 da ABNT.

Com efeito, a metodologia utilizada no trabalho não estima o preço da terra nua apoiada no levantamento do mercado local de imóveis rurais com características comparáveis ao imóvel objeto do laudo de avaliação, a partir de transações, ofertas e opiniões, observado o tratamento dos dados para fins de homogeneização da amostra coletada.

Para delimitar o valor total do imóvel rural, o laudo acostado aos autos leva em consideração os preços médios de imóveis rurais com área acima de 242 ha na Região Administrativa de São Paulo publicados pelo IEA.

Pois bem. **Em primeiro lugar, como restou esclarecido nos autos, a fonte dos dados do VTN médio do SIPT, por hectare, utilizado pela fiscalização, está assentada na pesquisa do IEA.**

Por sua vez, a recorrente pretende a substituição do SIPT por outro critério de arbitramento, igualmente com origem nos dados publicados pelo IEA, porém a partir de interpretação distinta para o VTN divulgado.

Com fundamento no laudo de avaliação, o recurso voluntário afirma que o imóvel rural e suas terras são indissociáveis, de modo que não há preços de mercado para terra nua, efetivamente apartada das demais características do imóvel.

Os preços médios do IEA para a terra nua são tratados pelo avaliador como valores de mercado do imóvel de forma integral, não deixando dúvidas que estão incluídas as culturas e as benfeitorias.

Penso diferente. O conceito de terra nua da pesquisa do IEA não parece divergir da definição da lei tributária, tampouco da NBR 14.653-3 da ABNT.

Neste ponto, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênua para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Cleber Alex Friees, no Acórdão nº 2401-007.881. cujo adoto como razões de decidir:

Segundo a lei tributária, o valor da terra nua é o valor de mercado do imóvel rural, excluídos os valores de construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas.

Nesse sentido, o art. 10 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

(...)

Por sua vez, o conceito de terra nua da NBR 14.653 da ABNT não é diferente daquele da legislação do ITR; pelo contrário, assemelha-se. Com efeito, terra nua é “Terra sem produção vegetal ou vegetação natural” (item 3.12, da NBR 14.653-3).

Quanto à metodologia do levantamento do valor da terra nua no Estado de São Paulo, copio texto retirado do sítio da Internet do IEA, contemporâneo ao procedimento de revisão da declaração de ITR:

Metodologia do Levantamento de Valor de Terra Nua no Estado de São Paulo

O Instituto de Economia Agrícola (IEA) e a Coordenadoria de Assistência Técnica Integral (CATI) realizam levantamentos de preços de terras agrícolas, por meio da rede de Casas de Agricultura existentes em quase todos os municípios do Estado de São Paulo, desde o início da década de 70.

Os dados são coletados por município pela rede da CATI, os enumeradores devem preencher os questionários enviados pelo IEA, com base em pesquisa junto aos agentes do mercado imobiliário local (cartórios, corretores e empresas imobiliárias) com a finalidade de obter um valor médio de terra negociada para o município em questão.

Após o preenchimento, os dados passam por depuração e análise no IEA. Como a Instituição não publica os dados por município as informações são agregadas de acordo com a regionalização adotada pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo (atualmente, Escritórios de Desenvolvimento Rural) e pelo Governo (Regiões Administrativas).

A definição de VALOR DA TERRA NUA, de acordo com o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), é o valor do imóvel, excluídos os valores de:

- Construções, instalações e benfeitorias: Os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais, terreiros e similares para secagem de produtos agrícolas, eletrificação rural, captação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e, ainda, as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural
- Culturas permanentes e temporárias;
- Pastagens cultivadas e melhoradas;
- Florestas plantadas.

Os **PREÇOS DE TERRA NUA** são levantados nos meses de junho e de novembro de cada ano, nas seguintes categorias: terra de cultura de primeira, terra de cultura de segunda, terra para pastagem, terra para reflorestamento e terra de campo.

Conforme as seguintes definições:

Terra de cultura de primeira: potencialmente apta para culturas anuais, perenes e outros usos, que suporta manejo intensivo de práticas culturais, preparo de solo, etc. É terra de produtividade média e alta, mecanizável, plana ou ligeiramente declivosa e o solo é profundo e bem drenado.

Terra de cultura de segunda: apesar de potencialmente apta para culturas anuais e perenes e para outros usos, apresenta limitações bem mais sérias do que a terra de cultura de primeira. Pode apresentar problemas de mecanização, devido à declividade acentuada. Porém, o solo é profundo, bem drenado, de boa fertilidade, necessitando, às vezes, de algum corretivo.

Terra para pastagem: imprópria para culturas, mas potencialmente apta para pastagem e silvicultura. É terra de baixa fertilidade, plana ou acidentada, com exigências, quanto às práticas de conservação e manejo, de simples a moderadas, considerando o uso indicado.

Terra para reflorestamento: imprópria para culturas perenes e pastagens, mas potencialmente apta para silvicultura e vida silvestre, cuja topografia pode variar de plana a bastante acidentada, podendo apresentar fertilidade muito baixa.

Terra de Campo: terra com vegetação natural, primária ou não, com possibilidades restritas de uso para pastagem ou silvicultura, cujo melhor uso é para o abrigo da flora e da fauna.

Os **PREÇOS DE IMÓVEIS RURAIS COM BENFEITORIAS** são levantados anualmente no mês de junho, os valores de imóveis rurais com benfeitorias são divididos por tamanho de acordo com as seguintes faixas:

- propriedade acima de 242 hectares;
- propriedade de 72,6 a 242 hectares;
- propriedade de 24,2 a 72,6 hectares;
- propriedade de 7,26 a 24,2 hectares;
- propriedade com menos 7,26 hectares.

A coleta das informações é feita por meio de questionários enviados às Casas de Agricultura de responsabilidade da Coordenadoria de Assistência Técnica Integral - CATI, presente em todos os municípios do Estado de São Paulo.

Após o retorno dos questionários, há a análise de consistência das informações. Em caso de se detectar possível viés, ocorre a confirmação da informação, por meio de telefonema para o responsável pelo preenchimento do questionário. Após todos os ajustes necessários, as informações são agregadas de acordo com a regionalização adotada pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, EDR e pelo Governo do Estado representado pelas Regiões Administrativas (RA).

Só então são separados os valores: maior e menor, e calculadas a média, a moda e a mediana, seguindo para a publicação na revista Informações Econômicas, e no site da Instituição (www.iea.sp.gov.br). Os valores de terra nua, Imóveis Rurais com benfeitorias, o preço menor, o preço maior, a média, a moda e a mediana que ocorreram em cada uma das regionalizações: EDR e RA, assim como para o Estado de São Paulo como um todo.

Deve-se ressaltar que essas informações vêm sendo publicadas, ininterruptamente, desde o início da década de 70. O hiato existente entre a coleta e a disponibilização das informações não impede/inviabiliza o uso desses valores como parâmetro de referência oficial, são valores nominais e, portanto, podem ser utilizados em qualquer período definido para os mais diferentes fins.

(...)

Como se observa do texto copiado, o levantamento dos dados é dotado de caráter subjetivo, feito com base no preenchimento de questionários por agentes do mercado imobiliário espalhados no Estado de São Paulo.

Percebe-se claro direcionamento para que a opinião dos informantes reflita os preços praticados no mercado de terras paulistas sob duas vertentes: (i) o valor da terra nua dentro de cada classe de aptidão agrícola; e (ii) o valor dos imóveis rurais com benfeitorias, divididos por faixas de tamanho.

Na época dos fatos, os preços da terra nua eram apurados nos meses de junho e novembro de cada ano, ao passo que os preços dos imóveis com benfeitorias anualmente no mês de junho.

Com relação ao valor da terra nua, a metodologia do IEA faz expressa referência ao conceito da legislação tributária para orientar o preenchimento dos dados por parte dos seus colaboradores, com exclusão de valores de culturas, florestas plantadas, construções e benfeitorias.

Para efeito de atribuir preço da terra nua nas diferentes categorias de terras, segundo a aptidão agrícola, não importa qual tipo de cultura está sobre ela, nem o valor de mercado destas.

Logo, não me parece apropriado afirmar que os dados do IEA para a terra nua abstêm-se de efetuar exclusões de valores de construções, instalações, benfeitorias, culturas, pastagens cultivadas e florestas plantadas. Na primeira vertente, os preços médios da pesquisa do IEA têm o propósito de reproduzir o valor da terra nua, alinhando-se ao conceito da legislação tributária.

Vale ressaltar que os dados do SIPT e as publicações do IEA têm a finalidade de apresentar um valor médio referencial, ambos utilizados para fins de estimativa na ausência de informações específicas sobre o preço de mercado da terra nua do imóvel rural, por razões de praticabilidade para suprir deficiências probatórias.

No caso em apreço, a recorrente não providenciou a juntada de avaliação específica do imóvel rural, representativa do preço de mercado da terra nua pertencente à Fazenda Santa Marina, capaz de evidenciar o seu valor em função do tamanho, localização, vias de acesso, recursos naturais, aptidão agrícola das terras, capacidade de uso do solo, entre outros fatores que interferem de maneira significativa no preço de alienação, segundo as individualidades da propriedade rural.

Nada altera o raciocínio o procedimento de preenchimento da declaração de ITR, pelo qual o contribuinte deve informar os campos “valor total do imóvel”, “valor das benfeitorias” e “valor das culturas, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas”, calculando o próprio sistema o “valor da terra nua”, mediante operações aritméticas de subtração.

O VTN deve refletir o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se refere a declaração fiscal, cabendo ao declarante o ônus probatório de atestar a rigidez da expressão monetária, quando instado a fazê-lo.

Sobre a autoavaliação da terra nua a preço de mercado, transcrevo a redação do art. 8º da Lei nº 9.393, de 1996:

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.

(...)

Na falta de apresentação de laudo de avaliação, em conformidade com a NBR 14.653-3 da ABNT, apto para comprovar o valor fundiário menor do imóvel, a preços de mercado no dia 01/01/2006, data do fato gerador do imposto, não cabe alterar o VTN arbitrado pela fiscalização.

Apenas a título de esclarecimento, o cálculo do valor do tributo deverá ser efetuado pela autoridade preparadora no momento da execução dos acórdãos, levando em consideração as alterações promovidas dentro do contencioso administrativo. Vale ressaltar também que na hipótese do reconhecimento de erro de fato, o imposto apurado nunca pode ser menor do que o originalmente declarado pela contribuinte, tendo em vista os limites da lide.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o lançamento *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

- a) NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente; e
- b) CONHECER DO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer uma área de preservação permanente de 614,30 ha, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira