

ADL-MC 3.462-PA, j. 8.9.2005, Rel. Min. Ellen Gracie, *DJU* 21.10.2005, p. 5, e *RTJ* 195-03/918.

AC-Agr-QO 1.033-DF, j. 25.5.2006, Rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 16.6.2006, p. 4, e *LEXSTF* v. 28, n. 331, 2006, pp. 5-26.

1ª Turma, RMS 22.192-DF, Rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 19.12.1996, p. 51.802, e *RTJ* 186/900.

RE 116.188-SR, j. 20.2.1990, Rel. Min. Octavio Gallotti, *DJU* 16.3.1990, p. 1.869, *Ement.* vol. 1573-01, p. 162.

RE 11.6631-RS, j. 30.8.1988, Rel. Min. Octavio Gallotti, *DJU* 23.9.1988, p. 24.175, *Ement.* vol. 1516-04, p. 750.

RE 161.206-RS, Rel. Min. Celso de Mello, *RTJ* 150/659-663.

2ª Turma, RE 93.463-RJ, j. 16.4.1982, Rel. Min. Cordero Guerra, *RTJ* 101-02, pp. 769-775.

AI-Agr 241.201-SC, j. 27.8.2002, Rel. Min. Celso de Mello, *DJU* 20.9.2002, p. 109, *Ement.* vol. 2083-03, p. 589.

STJ

1ª Turma, REsp 584.798-PE, Reg. 2003/0157195-7, j. 4.11.2004, Rel. Min. Luiz Fux, *DJU* 6.12.2004, p. 205.

2ª Turma, REsp 83.364-RS, j. 28.3.1996, *DJU* 5.8.1996, p. 26.338.

REsp 717.308-MG, Reg. 2004/0168330-2, j. 19.5.2005, Rel. Min. Castro Meira, *DJU* 1.8.2005, p. 420.

RMS 13.617-MG, Reg. 2001/0101563-0, j. 12.3.2002, Rel. Min. Laurita Vaz, *DJU* 22.4.2002, p. 183.

REsp 119.986-SP, Reg. 1997/0011016-8, j. 15.2.2001, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJU* 9.4.2001, p. 337, e *RSTJ* 147/154.

1ª Conselho de Contribuintes

Acórdão 108-09630 da 8ª Câm., Rec. 157.302, Proc. 10735.003475/2005-30, j. 25.6.2008, Rel. Cons. João Francisco Bianco.

Acórdão 107-07720 da 7ª Câm., Rec. 138.982, Proc. 13805.000465/93-29, j. 11.8.2004, Rel. Cons. Luiz Martins Valero.

ESTUDOS

COMENTÁRIOS

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL EXIGIDO PELA RECEITA FEDERAL PARA NÃO INCIDÊNCIA DO ITR SOBRE AS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL

CÁSSIA VALÉRIA DE OLIVEIRA

Advogada, Especialista em Direito Empresarial pela UEL, Especialista em Filosofia Jurídica e Política pela UEL, Especialista em Direito Tributário pelo IBFT, Mestranda em Direito Tributário pela PUC/SP.

1. *Introdução.* 2. *Instrumentos normativos e interpretação.* 3. *A base de cálculo do ITR.* 4. *A declaração do contribuinte.* 5. *Da sistematização do agente arrecadador do ITR (a Receita Federal) para exigência do ADA.* 6. *A Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000; B) O Decreto n. 4.382, de 19 de setembro de 2002; C) A Instrução Normativa da RFB n. 746, de 11 de junho de 2007.* 6. *Do procedimento da Receita Federal diante da não entrega do ADA.* 7. *A posição do STJ.* 8. *Conclusões.*

1. Introdução

Com o presente trabalho, procuraremos apresentar alguns aspectos envolvendo o Imposto Territorial Rural (ITR). Conscientes da impossibilidade de esgotar todo o tema em um breve estudo, delimitaremos o objeto a ser observado e interpretado.

A investigação restringir-se-á em interpretar, frente aos enunciados prescritivos dispostos na Lei n. 9.393/1996, que versa sobre a exigência do ITR, se há ou não a necessidade de o contribuinte apresentar o ADA (Ato de Declaração Ambiental) no momento da entrega da DAIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) nos casos em que o imóvel rural é composto de áreas de preservação permanente e reserva legal.

2. Instrumentos normativos e interpretação

O trabalho do intérprete que se propõe a estudar o direito positivo deve iniciar-se pela Constituição Federal. Não basta fixarmos os olhos e toda nossa capacidade reflexiva sobre a lei ou seus enunciados prescritivos, nem mesmo sobre a norma jurídica já construída. É preciso ter em mente que, para bem interpretar o direito, devemos entender primeiramente seu funcionamento, que se dá com a análise do todo, ou seja, de seu sistema.

É por isso que o empenho interpretativo deve ter como ponto de partida o instrumento normativo soberano desse sistema, a Constituição Federal. É lá que encontraremos as normas de competência delegando poderes aos diversos entes polí-

⑥
 ITR - 5
 COMPLEMENTAR

ficos, bem como os grandes princípios que norteiam todo o direito positivo, dentre eles o da legalidade.

Qualquer ofensa ao princípio da legalidade, expressamente previsto nos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal, acarreta o desrespeito a outra vigem-estra, o da segurança jurídica, que embora não possa ser encontrado de forma explícita e objetiva, ressalta como valor máximo a ser observado em todo e qualquer ato interpretativo.

Da assertiva contida no art. 150, I, da Magna Carta, não pararam dúvidas. Todo e qualquer tributo somente pode ser exigido mediante lei. Trata-se de um comando bastante forte e devidamente positivado.

Atendendo ao princípio da legalidade, no exercício de sua competência, a União, mediante a Lei n. 9.393/1996 dispôs sobre o ITR. Dos seus vários enunciados prescritivos (artigos), é que o intérprete construirá a norma jurídica responsável pela exigência do tributo.

A norma jurídica não nasce pronta e acabada, encontrando-se contida no texto, podendo dele ser extraída. Construir norma é fruto (produto) do trabalho interpretativo (processo) daquele que se debruça sobre um ou vários suportes físicos (emenda constitucional, leis, decretos, etc.) e mediante os diversos enunciados prescritivos (artigos, alíneas, parágrafos) expressos no texto, obtém duas proposições dotadas de sentido, para enfim, construir a norma jurídica, cuja estrutura lógica e sintática se apresenta de forma invariável. Uma hipótese ligada a uma consequente por um conector (deve ser) neutro (H → C). É da essência da norma essa dualidade.

Inobstante a estrutura lógica sintática de toda norma ser sempre a mesma, sua mensagem prescritiva (significação) é variável, ou seja, o conteúdo semântico é algo a ser determinado pelo intérprete, que entrará em contato primeiramente com a literalidade do texto, com seus

enunciados prescritivos, verificando a sintaxe das frases para num segundo momento, formar um juízo de significação, obtendo as proposições dotadas de sentido, uma para a hipótese e outra para o consequente.

Por isso, o ser norma jurídica suscita dois processos em nossa mente: (i) de formalização, a estrutura lógica composta de duas proposições (H → C) e (ii) de desformalização (o preenchimento da estrutura por vocábulos que trarão a significação ao comando).

A regra matriz de incidência tributária, espécie do gênero norma jurídica, es-tudada e explicada de forma minuciosa pelo ilustre professor Paulo de Barros Carvalho,¹ tem-se revelado como estrutura capaz de reunir todos os comandos para que se dê a incidência fiscal no ato de aplicação praticado pelo agente competente.²

Como norma que é, a regra matriz de incidência tributária, possui aquela estrutura homogênea de todas as demais: (H → C). Uma hipótese ligada a uma consequente, que podemos ler da seguinte maneira: Se ocorrer o fato "x", com as propriedades estabelecidas, deve-ser o consequente.

É na hipótese que encontramos os seguintes critérios (dados identificativos) a serem preenchidos pelo intérprete, mediante a leitura da lei:

(i) critério material (que faz referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser);

(ii) critério espacial (que faz referência ao local que o fato deve ocorrer para que a incidência se dê).

(iii) critério temporal (que faz referência ao marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, de forma a ensejar a incidência).

Já no tocante ao consequente, temos os seguintes critérios de identificação do fato eleito pelo legislador:

(i) critério pessoal (que faz referência aos sujeitos que integrarão a relação jurídica a ser instaurada pela ocorrência do fato). Abrangendo:

(i.a) um sujeito ativo que tem o direito subjetivo de exigir a obrigação tributária, e

(i.b) um sujeito passivo que tem o dever jurídico de efetuar o cumprimento da obrigação tributária.

(ii) critério quantitativo (que faz referência aos fatores de composição do valor pecuniário, o objeto da prestação a ser cumprida a título de pagamento de tributo). Abrangendo:

(ii.a) base de cálculo (a grandeza que faz referência as proporções do fato escolhidas pelo legislador, para que aplicando sobre ela a alíquota, obtenha-se o valor a ser pago)

(ii.b) alíquota (percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, revelando assim o valor a ser pago pelo contribuinte).

Traçando a estrutura completa da regra matriz (formalização) e preenchendo os critérios (desformalização) em conformidade com os enunciados prescritivos veiculados pela Lei n. 9.393/1996, tem-se:

REGRAS MTRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITR

Hipótese

1. *Critério Material: ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de imóvel* (art. 1º da lei).

2. *Critério Espacial: localizada fora da zona urbana do município, ou seja, em área rural* (art. 1º da lei).

3. *Critério Temporal: em 1º de janeiro de cada ano* (art. 1º da lei).

RMIT

Consequente

1. Critério Pessoal:

1.1) sujeito ativo: União,

1.2) sujeito passivo: o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (art. 4º da lei).

2. Critério Quantitativo:

2.1) base de cálculo: VTN, o valor da terra na tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total (inc. III, § 1º, do art. 10 da lei).³

Sendo que para chegar-se ao VTN, deve-se excluir os valores relativos as alíneas "a", "b", "c" e "d", previstos no inc. I, do § 1º, do art. 10 da lei.⁴

E para chegar-se a área tributável do imóvel, deve-se excluir as áreas previstas nas alíneas "a", "b", "c" e "d" do § 1º do art. 10 da lei.⁵

2.2) alíquota: percentual a ser aplicado sobre o valor da terra na tributável - VTNi, prevista no anexo da lei (art. 11 da lei).

Nota-se que para se chegar a base de cálculo do ITR, é necessário atender os comandos previstos no art. 10 da lei, excluindo-se valores e áreas para que se obtenha o Valor da Terra Nua Tributável, essa sim passível da incidência do imposto em questão.

Frise-se, a base de cálculo do ITR não é simplesmente o Valor da Terra Nua (VTN), mas sim o Valor da Terra Nua Tri-

3. Lei 9.393/1996, art. 10, § 1º. "Para efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á: (...) III - VTNi, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total".

4. "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".

5. "II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n. 7.803, de 18 de julho de 1989".

1. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 235-343.

2. Não entendemos ser possível o fenômeno da incidência sem a interferência do homem. A submissão do fato à norma ocorre porque existe um agente competente que produz um relato, provocando a positividade do direito. Da aplicação das normas gerais e abstratas é que surgem as individuais e concretas.

butável (VTN). Para maior clareza, numeremos as etapas que a lei determina serem seguidas com o intuito de se obter o valor do VTN:

1ª Passo: *Obter o Valor da Terra Nua.* O inciso I do § 1º do art. 10 da lei determina que para apuração do valor do VTN deve ser excluídos os valores relativos a:

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

2ª Passo: *Obter qual é a área tributável.* O inciso II do § 1º do art. 10 da lei determina que a área tributável, é a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n. 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;

- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola, ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

- d) as áreas sob regime de servidão florestal.

3ª Passo: *Obter o valor do VTN.* O inciso III do § 1º do art. 10 da lei determina que o valor da terra nua tributável, é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total.

Assim, somente depois de percorrer o primeiro e o segundo passo (exclusão de valores e áreas), é que se obterá, numa terceira etapa, o VTN, que é efetivamente a base de cálculo do ITR, ficando claro que as áreas de preservação permanente e reserva legal, não integram a referida base

de cálculo, posto não serem áreas tributáveis, nos termos do inciso II, do § 1º, do art. 10 da Lei 9.393/1996.

3. A base de cálculo do ITR

O fato previsto hipoteticamente na norma geral e abstrata responsável pela instituição do tributo, não entra em sua inteireza para o mundo jurídico. Por isso, um olhar direcionado tão-somente para o antecedente da RMIT não é capaz de revelar todas as coordenadas necessárias e suficientes para que o recorte se produza no plano da realidade.

Complementando a delimitação que o fato hipotético apresenta, atua a base de cálculo, selecionando propriedades.

Somente a conexão perfeita entre o fato delimitado e descrito na hipótese e as notas prescritas na base de cálculo é que sensão capazes de revelar o contorno da dimensão e intensidade desse fato (evento) que entram para o mundo jurídico sob o fenômeno da incidência.

Por derradeiro, o que está fora desse contorno, não importa ao direito, e, portanto, não compõe a RMIT.

A aplicação da RMIT de maneira diversa em quaisquer de suas notas previstas nos critérios, tais como a base de cálculo, descaracteriza totalmente o tributo instituído, afrontando o princípio da legalidade, pois aquilo que não está normatizado, não pode ser exigido, pelo simples motivo de que não existe para o direito.

O direito não se confunde com a realidade, mas cria as suas próprias. Trata-se da mais célebre distinção cuja contribuição nos foi legada por Kelsen, a separação do mundo do ser e do deve ser, razão pela qual as normas jurídicas não são verdadeiras nem falsas, mas sim válidas ou inválidas na medida em que pertencam ou não ao sistema de direito positivo.

No caso do ITR, a norma jurídica (RMIT) responsável por sua instituição e pertencente ao sistema, delimitou quais as propriedades do fato constituiriam a reali-

dade para o direito positivo, deixando de fora outras, dentre elas as áreas de preservação permanente e reserva legal que, por não integrarem a base de cálculo, são irrelevantes para fins de incidência de dito imposto, devendo ser ignoradas.

4. A declaração do contribuinte

Estando as áreas de preservação permanente e reserva legal excluídas da base de cálculo da norma instituidora do ITR, o contribuinte sequer necessitará fazer a prova da existência das mesmas, consoante estabelece o § 7º do art. 10 da lei, *ver-bis*:

§ 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 a 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 (destacamos).

Não pairam dúvidas de que por força desse dispositivo contido na própria lei, a declaração do contribuinte é suficiente para a exclusão das áreas de preservação permanente e reserva legal, que não poderão compor a base de cálculo do ITR, devendo a administração, em caso de dúvidas provar que o declarante incorreu em falsidade.

Embora o legislador tenha se utilizado do vocábulo isenção, entendemos que no caso presente, o que se tem é a impossibilidade da incidência, posto as áreas de preservação permanente e reserva legal não integrem a base de cálculo da norma instituidora do ITR.

Estando a RMIT com os critérios delimitados desde a sua constituição, dentre eles a base de cálculo, cujas notas não se relacionam as áreas de preservação permanente e reserva legal para sua composição, não faz nenhum sentido dizer que o con-

tribuinte do ITR está isento do pagamento do dito tributo sobre referidas áreas.

O ITR não incide sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal porque o desenho demarcado pelo legislador o deixou de fora, considerou não jurídico tais fatos, subtraindo-os da composição da base de cálculo.

Qual seria a relevância do legislador ter selecionado cuidadosamente as notas da base de cálculo, estabelecendo os contornos de todos os critérios da RMIT, deixando de fora de sua composição as áreas de preservação permanente e reserva legal, para, num segundo momento, ainda no mesmo instrumento normativo, estabelecer que isso se deu em decorrência de norma de isenção?

A norma de isenção atua mutilando parcialmente um ou mais critérios da RMIT. Ora, se na base de cálculo de referida norma instituidora do ITR, não estão previstas as áreas de preservação permanente e reserva legal como notas seletivas para a exigência do tributo, o que estaria se isentando se nada está sendo mutilado?

Não havendo mutilação, o que temos é a não incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal, posto tais fatos não terem sido escolhidos pelo legislador para integrarem a RMIT.

Se um dado fato é tributável, por não ter sido eleito pelo legislador, no momento da composição da RMIT, tem-se a sua inexistência para o mundo do direito e sendo assim, é impossível mutilar-se o que não existe.

5. Da sustentação do agente arrecadador do ITR (a Receita Federal) para exigência do ADA

Inobstante o § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/1996, dispôr ser dispensável a apre-

6. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., cit., 2002, p. 483.

sentação de prova da existência de área de preservação permanente e reserva legal, a Receita Federal, mediante instruções normativas, alocadas na Lei n. 10.165/2000, bem como no Decreto n. 4.382, de 19.9.2002, responsável pela regulamentação do ITR, continua exigindo documento denominado ADA (Ato Declaratório Ambiental), desprezando o comando legal veiculado na lei que disciplina o ITR.

É o que se pode constatar no PITR 2007 (Programa Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural 2007)⁷ destinado a esclarecimentos diversos acerca dos procedimentos para exigência do tributo, formulando perguntas e respostas. Os itens 65 a 68 esclarecem ser o ADA documento obrigatório para as áreas declaradas como não tributáveis, cujo fundamento legal apresentado são as Leis n. 6.938, de 1981, art. 17-O, § 1º, com a redação dada pela Lei n. 10.165, de 2000, art. 1º, INSRF n. 256, de 2002, art. 9º, § 3º, I.

Ocorre que nenhum dos instrumentos normativos que servem de fundamento para a Receita Federal operar a exigência do ADA, se revelam capazes de sustentar tal ato. É o que passaremos a analisar na seqüência.

A) Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000

O § 1º, do art. 17-O, da Lei n. 10.165/2000 que alterou a Lei n. 6.938,⁸ de 31 de agosto de 1981, dispõe: "A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória".

Embora a Lei n. 10.165 em questão tenha ingressado no sistema em 27 de dezembro de 2000, o § 1º do art. 17-O, responsável pela exigência do ADA como do-

cumento indispensável para fins de não incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal, encontra-se revogado pelo § 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/1996.

É princípio basilar no direito que, lei posterior revoga lei anterior (§ 1º, do art. 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei n. 4.657/1942). O § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/1996 é fruto de acréscimo realizado pela Medida Provisória n. 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, e sendo assim, o dever instrumental exigido pelo § 1º, do art. 17-O, da Lei n. 10.165 foi revogado, pois não é possível que coexistam duas normas dentro do sistema com comandos antagônicos.

Portanto, quando a Receita Federal fundamenta a exigência do ADA com base no § 1º do art. 17-O, prática ato alicercado em norma revogada e expulsa do sistema, ofendendo o princípio da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I, da Constituição Federal) e por derradeiro, o da segurança jurídica que reveste todo o sistema de direito positivo.

B) O Decreto n. 4.382, de 19 de setembro de 2002

O Decreto n. 4.382/2002 foi introduzido no sistema visando a regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR, com fulcro no art. 84, IV, da Constituição Federal.

Notobstante contemple nos incisos I e II do art. 10 que as áreas de preservação permanente e reserva legal não são tributáveis, dispõe o Decreto n. 4.382/2002 em seus §§ 2º, 3º e 4º:

§ 2º. A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR.

§ 3º. Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o "caput" devorão:

I – ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental – ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000);

(...)

§ 4º. O IBAMA realizará vistoria por amostragem nos imóveis rurais que tenham utilizado o ADA para os efeitos previstos no § 3º e, caso os dados constantes no Ato não coincidam com os efetivamente levantados por seus técnicos, estes lavrarão, de ofício, novo ADA, contendo os dados reais, o qual será encaminhado à Secretaria da Receita Federal, que apurará o ITR efetivamente devido e efetuará, de ofício, o lançamento da diferença de imposto com os acréscimos legais cabíveis (Lei n. 6.938, de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n. 10.165, de 2000).

Ocorre que, em se tratando de um instrumento normativo secundário, como o são todos os decretos, não estão eles dotados de autonomia para inovar o direito positivo, modificando, ampliando ou reduzindo os comandos contidos na lei que pretende regulamentar.⁹

Os decretos expedidos pelos chefes do executivo retiram seu fundamento de validade da lei que pretendem regulamentar, e, portanto, não podem contrariar seus comandos.

Como a Lei n. 9.393/1996 em seu § 7º estabelece que os contribuintes do ITR que possuam áreas de preservação permanente e reserva legal dentro de sua propriedade de terras não precisam comprovar a sua existência mediante ADA, não pode um simples Decreto, modificar tal comando. Esse é inclusive, e não poderia

ser diferente, o que determina o art. 99 do Código Tributário Nacional.¹⁰

C) A Instrução Normativa da RFB n. 746, de 11 de junho de 2007

Constatamos ainda a existência de uma Instrução Normativa RFB mais recente a de n. 746, de 11 de junho de 2007, cujo art. 10 assim dispõe:

Art. 10. Para fins de apuração do ITR, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) o Ato Declaratório Ambiental (ADA) a que se refere o art. 17-O da Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981, com a redação dada pelo art. 1º da Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000, observada a legislação pertinente.

Instruções normativas são atos emanados pelas autoridades administrativas, alicercando-se no inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, sendo-lhe totalmente vedado extrapolar o conteúdo das leis, de forma a obrigar os administrados.

Em que pese os agentes arrecadadores no mais das vezes, fundamentarem suas incabíveis exigências em tais atos, tem-se que qualquer desarmonia entre o conteúdo veiculado pelas instruções normativas e as leis dispersas no sistema, notadamente aquelas que instituem a incidência de tributos, deve, sem sombras de dúvidas, prevalecerem os comandos prescritos em lei.

Como se vê, nenhum dos instrumentos normativos utilizados pela Receita Federal para alicercar a exigência do ADA no caso de existência de áreas de preservação permanente e reserva legal tem o conteúdo de contrariar o conteúdo prescrito no § 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/1996, ou

7. Material obtido no site: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>.

8. A Lei n. 6.938/1981 estabelecia por força de dispositivo acrescentado pela Lei n. 9.960, de 28.1.2000 (§ 1º do art. 17-O) que a apresentação do ADA para fins de redução do valor a pagar do ITR era opcional.

9. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., cit., pp. 72 e 73.

10. "Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei."

seja, que é suficiente a simples declaração do contribuinte, a denominada DIAT.

6. Do procedimento da Receita Federal diante da não entrega do ADA

Desprezando o comando prescrito em lei (§ 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/1996) que dispensa o contribuinte da entrega do ADA, no caso da existência de áreas de preservação permanente e reserva legal, a Receita Federal, quando não atendida em sua exigência, tem, com fulcro no art. 14 da lei em questão, realizado o lançamento de ofício sobre tais áreas.

Para tanto, baseia-se na área expressamente declarada pelo contribuinte no documento próprio (DIAT), realizando o lançamento de ofício, exigindo multas e juros, motivado pela não apresentação do ADA que seria, em seu entendimento, o instrumento hábil a fazer a prova da existência das áreas de preservação permanente e reserva legal de forma a justificar a não incidência do ITR sobre as mesmas.

Tal procedimento é totalmente equivocado, pois para que o lançamento de ofício possa ser realizado, é imprescindível, a teor do aludido § 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/1996, restar devidamente comprovado que a declaração apresentada pelo contribuinte não é verdadeira, ou seja, que existem áreas de preservação permanente e reserva legal.

O lançamento realizado pela Receita Federal, tomado o vocábulo na concepção de produto e não de procedimento, é um ato administrativo obtido pelo processo de aplicação realizado pelo agente competente, que partindo de norma geral e abstrata, produz a norma individual e concreta.

Para que o processo de positivação se aperfeiçoe sem vícios, é necessário que tanto o fato descrito no antecedente como o prescrito no consequente da norma individual e concreta do lançamento, guardem perfeita identidade com os critérios dispostos na norma geral e abstrata.

Dentre os traços dispostos nos critérios da RMIT, não encontramos o fato ser proprietário de área de preservação permanente e reserva legal como elementos do tipo. Dito de outra forma: não há incidência de ITR no tocante a tais áreas, pois o legislador no momento da composição da norma, dentre os valores prestigiados naquele momento, optou em deixá-los à margem do direito, como fatos não tributáveis.

Justamente por serem não tributáveis as áreas de preservação permanente e reserva legal, o contribuinte não está obrigado a provar a existência das mesmas, tanto é assim que consciente disso houve por bem o legislador introduzir o § 7º ao art. 10 da Lei n. 9.393/1996, dispondo que a simples declaração do ITR (DIAT) seria suficiente, ficando, porém, sujeito às consequências, caso restasse devidamente comprovado a inverdade declarada.

Portanto, não pode a Receita Federal, realizar o lançamento de ofício baseando-se tão-somente na ausência de entrega do ADA. É imprescindível que exista a prova produzida pelo agente administrativo de que as áreas declaradas como de preservação permanente e reserva legal não o são.

O fato jurídico localizado no antecedente da norma individual e concreta do lançamento produzido pela Receita Federal, necessariamente precisa ser constituído mediante prova, de forma a demonstrar que o evento realmente se deu no mundo fenomênico. Do contrário, o ato de produção encontra-se viciado, por ausência de motivo (pressuposto do ato administrativo), maculando a sua motivação (elemento do ato administrativo).¹¹

11. Fabiana Del Padre Tomé, explícita de maneira esclarecedora, baseando-se e citando os postulados de Celso Bandeira de Mello, que os pressupostos do ato administrativo referem-se aos aspectos externos à sua estrutura (anteriores a sua formação) enquanto os elementos do ato dizem respeito aos requisitos internos, verificados na proposição prescritiva introduzida (enunciada) localizada no antecedente da norma individual e concreta (*A Prova*

Como as áreas de preservação permanente e de reserva legal estão fora do campo de incidência da norma geral e abstrata que institui o tributo, somente a prova de que o contribuinte efetivamente não possui tais áreas, é que poderá servir como motivo do ato administrativo do lançamento e não a ausência de entrega do ADA.

7. A posição do STJ

Apreciando a questão da necessidade ou não da apresentação do ADA para não incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal, o STJ manifestou-se no sentido de que o mesmo é dispensável:

Processual civil. Recurso especial. Tributário. ITR. Base de cálculo. Exclusão da área de preservação permanente. Desnecessidade de Ato Declaratório do IBAMA.

1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que o "Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA" (REsp 665.123-PR, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 5.2.2007).

No mesmo sentido: REsp 587.429-AL, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ 2.8.2004.

2. Recurso especial desprovido (REsp 812.104-AL (2006/0014999-8), 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda, por unanimidade, DJ 10.12.2007, p. 296).

Tributário - Imposto Territorial Rural - Base de cálculo - Exclusão da área de preservação permanente - Desnecessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA.

no *Direito Tributário*, São Paulo, Noeses, 2005, pp. 281-283).

1. O Imposto Territorial Rural - ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/1996, permite a exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA.

2. Recurso especial provido (REsp 665.123-PR (2004/0081897-1, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, por unanimidade, DJ 5.2.2007, p. 202).

8. Conclusões

O ITR não grava as áreas de preservação permanente e reserva legal, a teor dos traços delimitados pelo legislador na base de cálculo da RMIT. Corroborando a não incidência de dito tributo sobre tais áreas, houve o acréscimo do § 7º ao art. 10 da Lei n. 9.393/1996, dispondo que bastaria a simples declaração realizada pelo contribuinte, mediante a DIAT.

As normas em que se fundamenta a Receita Federal para a exigência do ADA, não se revelam capazes de sustentar tal ato, posto:

(i) o § 1º, do art. 17-O, da Lei n. 10.165/2000, que dispõe sobre a obrigatoriedade da entrega do ADA para fins de redução do ITR a pagar, encontra-se revogado pelo § 7º, do art. 10, da Lei n. 9.393/1996;

(ii) os §§ 2º, 3º e 4º do Decreto n. 4.382/2002 que estabelecem a obrigatoriedade da entrega do ADA, foram veiculados por instrumento normativo secundário, não possuindo autonomia para inovar o direito positivo, cujo seu fundamento de validade é retirado da lei que pretende regulamentar, razão pela qual não pode contrariar seus comandos;

(iii) as Instruções Normativas expedidas pela RFB, sendo a mais recente a de n. 746/2007, são atos emanados pelas autoridades administrativas, sendo-lhes totalmente vedado extrapolar o conteúdo das leis.

Não pode a Receita Federal realizar o lançamento de ofício do ITR, baseando-se tão-somente na ausência de entrega do ADA. É imprescindível que exista a prova produzida pelo agente administrativo de que as áreas declaradas como de preservação permanente e reserva legal não o são, somente assim poder-se-ia operar a incidência.

A aplicação do direito, diga-se, dos seus comandos, dentre eles a RMITT, que se expressa pelo ato de lançamento administrativo (norma individual e concreta), precisa expressar elementos ocorridos no plano da realidade (pressupostos).

Não basta tão-somente o relato da motivação, é preciso que exista prova de sua ocorrência, do contrário, o motivo descrito no antecedente da norma individual e concreta (lançamento) estará viciado, passível de invalidação, e expulsão do sistema de direito, seja pelas vias administrativas ou judiciais.

O Superior Tribunal de Justiça ao apreciar a questão já se manifestou no sentido da desnecessidade da apresentação do ADA para justificar a não incidência do ITR sobre as áreas de preservação permanente e reserva legal, bastando para tanto a declaração produzida pelo contribuinte.

ESTUDOS & COMENTÁRIOS

CONSIDERAÇÕES SOBRE A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE NO ÂMBITO DA LEI N. 6.830/1980

FRIS VÂNIA SANTOS ROSA

Mestre e Doutoranda pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário no COGEAE/SP e IBET/SP. Advogada.

*Premissas sobre a execução fiscal. Natureza jurídica. Fundamentação, pre-
visão legal para exceção de pré-executividade. Juízo de admissibilidade.
Matérias argüíveis: questões de ordem pública e questões de mérito. Impos-
sibilidade jurídica do pedido. Illegitimidade das partes. Falta de interesse
de agir. Inexigibilidade do título executivo fiscal. Prescrição e decadência.
Pagamento, compensação e novação. Outras matérias suscitáveis. Suspenden-
ção do processo executivo. Recursos cabíveis. Honorários advocatícios.
Conclusão.*

Premissas sobre a execução fiscal

Em matéria tributária, o inadimplemento do contribuinte corresponde ao ponto de partida que envolve toda a sistemática processual que culmina na Execução Fiscal. O conflito inaugura forma processual específica, ditada pela Lei n. 6.830/1980 e subsidiariamente¹ pelo Diploma Processual Civil – Lei n. 5.869/1973.

Dentro do contexto normativo, podemos dizer que possui estrutura nuclear de-

1. Art. 1º da Lei n. 6.830/1980:

“A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas Autarquias será regida por esta Lei, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

finida por um antecedente e um consequente, sendo referida inadimplência caracterizada pelo descumprimento de um dos critérios contidos no consequente normativo que, por sua vez, corresponderá ao antecedente da norma processual, que tem como consequência um provimento jurisdicional.² Pretende-se somente demonstrar que o descumprimento da norma de direito material será o fato motivador para a formação de norma de cunho processual, adequada a todo o ordenamento jurídico pátrio. O provimento jurisdicional que se pretende é a sentença ou a norma individual e concreta capaz de fazer valer efetivamente o direito material violado.

2. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2008.