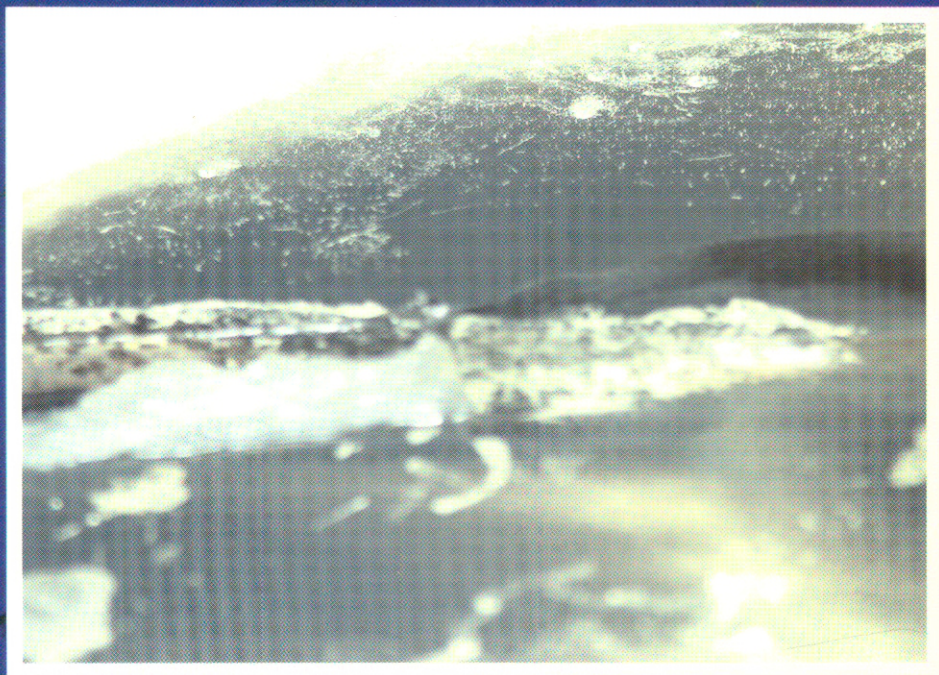


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



139

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

139

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Duble Express*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(ABRIL - 2007)



*Francisco Lobello*

é o autor da fotografia reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

## SUMÁRIO

(Biblioteca)

**Doutrina****Alberto Xavier** - A alienação de aplicações financeiras face ao tratado Brasil-Japão

I - A qualificação do produto da alienação de aplicações financeiras antes do vencimento como ganho de capital e não como juro. II - Aplicabilidade do tratado Brasil-Japão às filiais de bancos japoneses estabelecidas fora do Japão.

7

**Cristiano Gadelha Vidal Campelo** - IPI - saldo credor pela aquisição de insumos - reflexões sobre aplicabilidade e efeitos do ADI SRF nº 05/2006, em relação à imunidade de que trata o parágrafo 3º, do art. 155, da CF1. Introdução ao tema. 2. Do aparato normativo pertinente à hipótese *sub examine*. 3. Do fundamento da imunidade constitucional no contexto econômico das atividades listadas no parágrafo 3º, do art. 155, da CR/88 combinado com o princípio da não-cumulatividade do IPI - preceitos nos quais o art. 11, da Lei nº 9.779/99 encontra motivação constitucional. 4. Análise literal do permissivo contido no art. 11, da Lei nº 9.779/99 - estudo dos vocábulos *inclusive* e *exclusive*. 5. Aos contribuintes imunes (art. 155, parágrafo 3º, da CR/88) não detentores de solução de consulta favorável - impossibilidade de a SRF aplicar penalidades moratórias retroativamente em relação a compensações já declaradas. 6. Aos contribuintes imunes (art. 155, parágrafo 3º, da CR/88) possuidores de solução de consulta favorável - impossibilidade de a SRF pretender retroagir em relação a compensações já declaradas. 7. Conclusões.

13

**Danilo Monteiro de Castro** - A necessidade de constituição, via lançamento de ofício, dos débitos fiscais inseridos em declaração de compensação desconsiderada pelo Fisco

1. Introdução. 2. Das inovações legislativas ocorridas em 2003 e 2004. 3. Não-homologação da compensação x desconsideração da compensação. 4. Dos efeitos da decisão que considera não declarada a compensação. 5. Não constitui confissão de dívida a declaração de compensação desconsiderada pelo Fisco. 6. Da observância ao devido processo legal. 7. Conclusões.

23

**Gilberto Rodrigues Gonçalves** - O ISS e o fornecimento de mão-de-obra temporária

1. Precedentes. 2. O trabalho temporário. 3. A celeuma. 4. Serviços remunerados por comissão. 5. A receita bruta do fornecedor de mão-de-obra. 6. As valias ou bens envolvidos na prestação. 7. O que dizem os doutrinadores. 8. A jurisprudência com maioria, mas indefinida. 9. A necessidade de superar a insegurança.

32

**Guilherme Cezaroti** - Crédito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado. Compensação. Prazo prescricional

1. Introdução. 2. A compensação como forma de extinção do crédito tributário. 3. Os efeitos da decisão judicial transitada em julgado. 4. O prazo para compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado. 5. A possibilidade de interrupção do prazo prescricional. 6. A compensação mensal. 7. Conclusão.

42

**Hugo de Brito Machado** - Critérios geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR

1. Introdução. 2. O critério geográfico. 3. Critério da destinação do imóvel.

56

**Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado** - ISS e operações de *leasing*1. Introdução. 2. O ISS e a natureza do *leasing*. 3. Eventual conflito de competência entre Municípios.

61

# Critérios Geográfico e da Destinação do Imóvel para definir a Incidência do IPTU ou do ITR

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

A Constituição Federal define o âmbito de incidência de cada um dos impostos que integram nosso sistema tributário. Dois deles, porém, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) albergam um ponto de intermináveis conflitos de competência, que geralmente se coloca com a pretensão de municípios de cobrarem IPTU relativo a imóveis que na verdade estão sujeitos ao ITR. Atritos que se manifestam, portanto, na relação entre o proprietário do imóvel e o município em cujo território está o mesmo situado.

Esses atritos já ensejaram manifestações diversas dos tribunais, inclusive e especialmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). A questão essencial diz respeito à definição do imóvel como urbano, ou como rural, pois disto depende a determinação de qual dos dois impostos incide sobre a respectiva propriedade. E tem sido suscitada tanto a partir de diferentes interpretações de dispositivos do Código Tributário Nacional que limitam a liberdade do legislador municipal na definição da zona urbana, que implica a definição, por exclusão, da zona rural, mas também, talvez na maioria dos casos, em razão da alteração do critério de definição do imóvel como urbano ou rural.

Realmente, com o Código Tributário Nacional foi instituído o critério simplesmente geográfico. Critério segundo o qual o imóvel se define como urbano por estar situado na zona urbana, e como rural por estar situado na zona rural. Era o critério simplesmente geográfico. Ocorre que esse critério foi alterado quando ainda nem havia o Código Tributário Nacional entrado em vigor. Foi introduzido o critério da destinação do imóvel, ou critério de sua utilização com atividades tipicamente rurais. A alteração foi questionada. O dispositivo que introduziu essa alteração foi revogado. E a revogação ensejou novo questionamento.

Agora a jurisprudência parece já haver superado essas questões. Na prática, porém, os atritos continuam surgindo,



**Hugo de Brito Machado**  
é Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

sobretudo entre contribuintes e municípios. Interessante e oportuno, portanto, é o estudo dos critérios para a definição da incidência do IPTU ou do ITR. Em outras palavras, o estudo dos critérios que nos permite saber qual desses dois impostos incide sobre a propriedade imobiliária.

Primeiro vamos examinar o critério preconizado pelo Código Tributário Nacional, vale dizer, o critério simplesmente geográfico, e algumas das questões suscitadas em razão das limitações impostas pelo Código ao legislador municipal. Depois examinaremos a introdução do critério da destinação do imóvel, que há de ser visto como um critério complementar, posto que não foi colocado para substituir inteiramente o critério geográfico. E a revogação do dispositivo que o instituiu, bem como as razões pelas quais terminou prevalecendo aquele critério substitutivo complementar.

## 2. O Critério Geográfico

### 2.1. A zona rural

A Constituição Federal atribui à União competência para instituir e cobrar o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, e aos municípios atribui competência para instituir e cobrar o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. Restou colocada, assim, a questão de saber como se distingue a zona rural da zona urbana, para que se possa identificar o âmbito constitucional de cada um desses dois impostos.

O Código Tributário Nacional estabelece que

“o imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município”.<sup>1</sup>

Como se vê, o Código define a zona rural. Em seu art. 32, porém, a propósito do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, diz que zona urbana é a como tal definida em lei municipal, e estabelece requisitos mínimos a serem observados pelo legislador municipal nessa definição. A definição da zona rural, portanto, é alcançada por exclusão. De todo modo, ficou estabelecido que o critério essencial na definição de zona urbana, e por exclusão, de zona rural, é o critério geográfico. Não serve o critério da destinação do imóvel, embora a destinação do imóvel possa ser colocada como determinando da incidência do ITR, como adiante será explicado.

### 2.2. Os limites do legislador municipal

Embora a definição da zona urbana e, por exclusão, também a da zona rural, tenha ficado a cargo do município, o Código Tributário Nacional impôs limites ao legislador municipal estabelecendo que na definição da zona urbana do município deve ser observado o requisito mínimo de existência de pelo menos dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público:<sup>2</sup>

I - meio-fio ou calçamento com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

<sup>1</sup> Código Tributário Nacional, art. 29.

<sup>2</sup> Código Tributário Nacional, art. 32, parágrafo 1º.

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Estabeleceu, ainda, o Código Tributário Nacional que a lei municipal pode considerar urbanizadas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas por lei municipal com observância do requisito mínimo no mesmo estabelecido.<sup>3</sup>

### 2.3. *Alguns questionamentos*

Na definição da incidência do IPTU, ou do ITR, podem surgir diversos questionamentos. O meio-fio ou calçamento deve ser diretamente ligado ao imóvel, ou basta que esteja em suas proximidades? A canalização de águas pluviais deve estar sendo utilizada pelos que estejam no imóvel? O sistema de esgotos sanitários é apenas aquele que esteja sendo utilizado pelos ocupantes do imóvel? A rede de iluminação pública a ser considerada deve ser somente aquela na qual existam lâmpadas em funcionamento?

Com certeza cada um dos melhoramentos capazes de atender a exigência de requisito mínimo para que a área seja definida na lei municipal como zona urbana deve ser considerado em relação ao imóvel de cuja tributação se esteja cogitando. O meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais deve ser limítrofe, vale dizer, estar junto ao imóvel; o abastecimento de água a ser considerado é somente aquele que possa ser utilizado por quem estiver no imóvel; o sistema de esgotos sanitários a ser levado em conta é somente aquele que sirva ou possa servir a quem esteja no imóvel em questão; a rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar que o legislador municipal deve considerar para a definição da zona urbana, é aquela que se presta para a iluminação pública junto ao imóvel em questão, isto é, a que fornece energia elétrica para iluminar as vias públicas em sua vizinhança.

Ha quem sustente não ser necessária a existência de lâmpadas na rede de iluminação pública para que a presença desta funcione como um dos requisitos da definição da respectiva zona como urbana. Tal argumento é desprovido de consistência jurídica porque, embora fundado no elemento literal do dispositivo legal, não é compatível com o elemento finalístico ou teleológico. Rede de iluminação pública para quê? A lei já dispensa a existência de posteamento para distribuição domiciliar. Basta que se preste para a iluminação pública. Se considerarmos desnecessária a própria iluminação pública, então essa rede será desprovida de toda e qualquer utilidade.

Em síntese, os melhoramentos referidos no art. 32, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, cuja presença de pelo menos dois constitui requisito para a definição da zona urbana, devem ser efetivos, vale dizer, devem estar efetivamente dis-

<sup>3</sup> Código Tributário Nacional, art. 32, parágrafo 2º.

poníveis para os ocupantes do imóvel. Podem não estar sendo efetivamente utilizados, mas devem estar disponíveis. Deve ser possível a utilização sempre que o ocupante do imóvel desejar.

#### 2.4. Exceção ao critério geográfico

O Decreto-lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, introduziu uma exceção ao critério meramente geográfico para a distinção entre zona urbana e zona rural, ao estabelecer que a destinação do imóvel pode ser determinante da incidência tributária a que o mesmo fica submetido. Assim, mesmo localizado na zona urbana do município, um imóvel pode ser considerado excluído da tributação pelo IPTU em razão de sua destinação.

É o que vamos a seguir examinar.

### 3. Critério da Destinação do Imóvel

#### 3.1. O dispositivo inovador

O art. 15 do Decreto-lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, estabeleceu que: “O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.”

Esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, mas foi restabelecido com a declaração de inconstitucionalidade da referida lei, cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal.<sup>4</sup>

Entenderam os tribunais, inclusive o Supremo Tribunal Federal,<sup>5</sup> que o art. 15 do Decreto-lei nº 57/66 é válido por ser anterior à exigência constitucional de lei complementar, e que o art. 12, da Lei nº 5.868/72, é inconstitucional porque trata de matéria à época já incluída na reserva de lei complementar. E hoje prevalece no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); se na zona rural, incidiria o ITR.<sup>6</sup> Reconheceu a jurisprudência a validade do Decreto-lei nº 57/66, o qual ganhou a natureza de lei complementar, tal como ocorreu com o próprio Código Tributário Nacional em face da Constituição de 1967. Dessa forma o critério topográfico previsto no art. 32 do Código Tributário Nacional deve ser entendido em face da norma do art. 15 do Decreto-lei nº 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações nele previstas.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Senado Federal, Resolução nº 9 de 2005.

<sup>5</sup> STF, Plenário, RE nº 140.773/SP, rel. Ministro Sidney Sanches, unânime, julgado em 08.10.98, DJU de 04.06.99, p. 17, e *Ementário* vol. 1.953, p. 127.

<sup>6</sup> STJ, Primeira Turma, REsp nº 492.869/PR, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 15.02.05 e publicado no DJU de 07.03.05, p. 141, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, p. 161.

<sup>7</sup> STJ, Primeira Turma, REsp nº 492.869/PR, rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 15.02.05 e publicado no DJU de 07.03.05, p. 141, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, p. 161.

### 3.2. *Exigência de área superior a um hectare*

A Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, determinou que, para o fim da incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural, “considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare” (art. 6º). E os imóveis que não se compreendam nesse conceito ficaram, segundo a referida Lei, sujeitos ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, independentemente de sua localização.

Esse dispositivo legal, todavia, teve sua inconstitucionalidade decretada, e sua vigência suspensa pelo Senado Federal.<sup>8</sup>

### 3.3. *Destinação como critério complementar*

Como se vê, a destinação do imóvel presta-se apenas como um critério complementar na determinação de qual dos dois impostos incide sobre sua propriedade. Em se tratando de imóvel situado fora da zona urbana prevalece simplesmente o critério geográfico. Incide o Imposto Territorial Rural. Não o IPTU. Em se tratando, porém, de imóvel situado na zona urbana do município, prevalece a destinação.

Se o imóvel, situado na zona urbana, não tem a destinação prevista no art. 15 do Decreto-lei nº 57/66, incide o IPTU. Se tal a destinação indicada naquela dispositivo legal, incide o ITR. Fora da zona urbana o IPTU não incide em nenhuma hipótese.

Ressalte-se, finalmente, que fora da zona urbana a existência de edificações no imóvel é irrelevante para fins tributários. Não podem as edificações implicar aumento da base de cálculo do ITR porque o fato gerador desse imposto não diz respeito aos imóveis por acessão física. Abrange apenas os imóveis por natureza. O art. 29 do Código Tributário Nacional é claro a esse respeito. Os conceitos da lei civil, vigentes à época da edição do Código Tributário Nacional, prevalecem, posto que o novo Código Civil não podia alterar, como efetivamente não alterou o Código Tributário.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Resolução nº 313, de 30 de abril de 1983, do Senado Federal, *DOU* de 04.07.83.

<sup>9</sup> Cf. Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, Atlas, São Paulo, 2003, pp. 346/348.