



---

## Solução de Consulta nº 198 - Cosit

**Data** 5 de novembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR**  
IMÓVEL LOCALIZADO EM ZONA URBANA UTILIZADO EM EXPLORAÇÃO EXTRATIVA VEGETAL, AGRÍCOLA, PECUÁRIA OU AGROINDUSTRIAL. TRIBUTAÇÃO.

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) não incide sobre imóvel localizado na zona urbana, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora desse tributo.

**Dispositivos Legais:** Constituição da República, arts. 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, 148, 150, inciso I, 153, incisos VI e VII, 154, inciso I, e 195, § 4º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 29, 32, 97, incisos III e IV, e 218; Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, art. 15; Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, arts. 6º e 12; Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1º; Resolução do Senado Federal nº 313, de 30 de junho de 1983; Resolução do Senado Federal nº 9, de 7 de junho de 2005; Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, art. 2º; Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, art. 1º; Parecer PGFN/CAT nº 1.093, de 2008.

## Relatório

Trata-se de consulta relativa à legislação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), em que o peticionante alega que os imóveis que menciona estão localizados em zona urbana, porém as áreas não possuem os melhoramentos necessários à incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), nos termos do art. 32, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). Articula que, nessas glebas, há prática de atividade rural agrícola e pecuária, pelo que o requerente pleiteia a incidência do ITR, e não do IPTU, com fundamento no disposto no art. 6º da Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972.

2. O processo vem instruído com mapas de localização das glebas, certidões de matrícula destas, sentença de instância única proferida pela junta municipal de recursos fiscais, entre outras peças.
3. A dita sentença administrativa colaciona decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) prolatada em sede do rito de recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial nº 1.112.646-SP, bem como o referenciado art. 6º da Lei nº 5.868, de 1972, e cancela o lançamento do IPTU dos imóveis sob exame.
4. A final, o solicitante presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
5. É o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

6. Inicialmente, ressalte-se que o presente feito preenche os requisitos de admissibilidade estabelecidos pela legislação de regência, estando, dessarte, apto ao conhecimento por parte desta Autoridade Tributária.
7. Nada obstante, é de salientar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente tem competência legal para solucionar processos administrativos de consulta que versem sobre a interpretação da legislação tributária federal. Portanto, a presente decisão se cingirá, exclusivamente, na interpretação da legislação federal pertinente. Assim, os pontos que envolvam interpretação da legislação municipal não serão aqui apreciados.
8. Ademais, cabe ressaltar que a consulta não suspende o prazo para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
9. Adentrando no mérito da questão, importa transcrever estas disposições da Constituição Federal da República de 1988 (CF/1988):
  - “Art. 146. Cabe à lei complementar:
    - [...]
    - III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
      - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
      - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
    - [...]
  - Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
    - [...]
  - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
    - I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
    - [...]
  - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

10. Sendo assim, depreende-se que a Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, isto é, aptidão para instituir tributos. Por via de regra, a lei ordinária é a lei apta a criar tributo (cfr. art. 150, inciso I, da CF/1988), mas, excepcionalmente, admite-se a instituição de determinados tributos por lei complementar (designadamente, Imposto sobre Grandes Fortunas, Empréstimos Compulsórios, Impostos Residuais e Contribuições Sociais Residuais, na forma dos arts. 148, 153, inciso VII, 154, inciso I, e 195, § 4º, da Carta).

11. De sua vez, o CTN preconiza:

“Art. 29. 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, localização **fora da zona urbana do Município**.

[...]

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, **localizado na zona urbana do Município**.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, **entende-se como zona urbana a definida em lei municipal**; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

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

II - abastecimento de água;

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.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas 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 nos termos do parágrafo anterior.

[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

[...]

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

Art. 218. Esta Lei entrará em vigor, em todo o território nacional, no dia 1º de janeiro de 1967, revogadas as disposições em contrário, especialmente a [Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949.](#)” (negritos nossos)

12. Assim sendo, denota-se que o CTN estabeleceu, nos arts. 29 e 32, o *critério da localização (situação)* do imóvel para delimitar o fato gerador do ITR e do IPTU (também denominado *critério topográfico* ou *geográfico*). Consequentemente, imóvel rural é aquele localizado fora da zona urbana do Município, ao passo que, por óbvio, será urbano o imóvel nela localizado. Outrossim, viu-se que, para os efeitos do IPTU, entende-se como zona urbana aquela definida em lei municipal, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN.

13. Todavia, antes mesmo da entrada em vigor daquele diploma legal, a qual ocorreu no dia 1º de janeiro de 1967, o Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, recebido como lei complementar pela Constituição — segundo a jurisprudência e doutrina majoritárias —, por versar normas gerais de direito tributário, veio a preceituar como segue:

“Art 15. O disposto no [art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.”

14. Destarte, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, adotou o critério da prevalência da *destinação* (ou *utilização*) *econômica* do imóvel, para fins de incidência do IPTU ou do ITR, sujeitando a este imposto federal o imóvel com destinação rural, ainda que situado na área urbana do Município.

15. Por seu turno, a mencionada Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, alterou novamente a incidência do ITR, e revogou, expressamente, o citado art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966:

“Art. 6º. Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o [Art. 29 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o [Art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

[...]

Art. 12. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário, em especial os [parágrafos 1 e 2 do Art. 5º](#), e os [artigos 7, 11, 14 e 15](#), e seus parágrafos, do [Decreto-lei nº 57, de 18 de novembro de 1966](#), o [parágrafo 4 do Art. 5º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970](#), e o [Art. 39 da Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965.](#)”

16. Acresce que o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 93.850-8/MG, declarou, em Sessão Plenária de 20 de maio de 1982, a inconstitucionalidade do art. 6º e seu parágrafo único da Lei nº 5.868, de 1972, visto que, por

não ser lei complementar, não poderia, para fins tributários, ter estabelecido critério de caracterização de imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos arts. 29 e 32 do CTN.

17. Por sua vez, a Resolução nº 313, de 30 de junho de 1983, do Senado Federal, suspendeu a execução daquele malsinado art. 6º da Lei nº 5.868, de 1972.

18. Outrossim, conseguintemente, em 8 de outubro de 1998, a Corte Suprema julgou inconstitucional (RE nº 140.773-5/SP) o art. 12 da Lei nº 5.868, de 1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966 (cfr. Resolução do Senado Federal nº 9, de 7 de junho de 2005).

19. Já sob a égide da Constituição de 1988, ao abrigo do seu art. 153, inciso VI, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, veio a dispor no seu art. 1º o seguinte:

“Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, **localizado fora da zona urbana do município**, em 1º de janeiro de cada ano.” (grifo nosso)

20. Tal disposição foi reproduzida no art. 2º do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002 - Regulamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (RITR/2002), bem como no art. 1º da IN SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002.

21. Verifica-se que a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, optou exclusivamente pelo critério da localização do imóvel, para efeito de incidência do ITR, e não pelo princípio da destinação, previsto no art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966.

22. Instada, no passado, por esta Coordenação-Geral de Tributação a pronunciar-se a respeito da questão em comento, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1.093, de 2008, que esclarece como segue:

9. Tem-se, portanto, de um lado, a previsão constante do CTN e da Lei nº 9.393, de 1996, no sentido de que o ITR somente incide sobre imóveis localizados “fora da zona urbana”; por outro, o Decreto-Lei nº 57, de 1966, e a Lei nº 5.868, de 1972, admitem a incidência do ITR sobre imóveis urbanos, desde que sejam utilizados para a exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

10. Diante da pluralidade do tratamento normativo destinado à matéria, questiona-se qual a lei aplicável. Ora, as Leis nº 5.868, de 1972, e nº 9.393, de 1996, se revelam, desde logo, inaptas a cumprir o mister de definir o fato gerador do ITR, dado o seu *status* de leis ordinárias, conforme exigência do artigo 146, inciso I, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A dúvida, portanto, envolve dois regramentos: o art. 29 do CTN e o artigo 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966.

11. Nesse ponto, cumpre enfatizar, por necessário, que se trata de imposto sobre a propriedade territorial rural, e não sobre a propriedade urbana. Essa preocupação, muito embora seja um tanto quanto óbvia, não parece, com a devida vênia, ter norteado as discussões até então travadas sobre o assunto.

12. Observe-se que o fato de haver no texto constitucional um imposto sobre a propriedade rural e outro sobre a propriedade urbana traz a necessidade de diferenciar a propriedade rural da urbana. O CTN cumpriu essa tarefa, ao listar requisitos aptos a considerar determinada zona urbana; e à área rural aplicou conceito residual. O Decreto-Lei acima mencionado, por outro lado,

demonstrou-se incompatível com o texto constitucional, ao determinar a incidência do ITR sobre área urbana.

13. Ora, a jurisprudência do STF é firme em rechaçar o “desprezo do sentido vernacular das palavras”, considerando o artigo 110 do CTN nada mais do que um preceito decorrente da própria lógica do sistema de balizamento constitucional, a exemplo dos paradigmas a seguir colacionados [...].

21. Ante o exposto, conclui-se pela não incidência do ITR sobre imóveis localizados na zona urbana, ainda que sejam utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

23. Nada obstante, recorde-se que o Superior Tribunal de Justiça, com efeito, proferiu acórdão, sob o regime de julgamento de recursos repetitivos, nos autos do sobredito Recurso Especial nº 1.112.646-SP, 1ª Seção, rel. Min. Herman Benjamin, exarado em 26 de agosto de 2009, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.”

24. Certo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhece a força persuasiva especial e diferenciada que ostentam os precedentes judiciais oriundos do STF ou do STJ, formados nos moldes da sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extremos repetitivos (cfr. Pareceres PGFN/CRJ nº 492, de 22 de março de 2010, PGFN/CRJ nº 492, de 30 de março de 2011, PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013).

25. Inobstante, em que pese o respeitável entendimento do Colendo STJ acima transcrito, assinala-se que a Lei nº 9.393, de 1996, não exerceu a possibilidade constante do art. 15 do Decreto-Lei nº 57, de 1966, uma vez que não trouxe dispositivo prevendo que o ITR incidirá também sobre a propriedade de imóveis situados na zona urbana que tenham destinação comprovadamente rural.

## Conclusão

26. Diante do exposto, é forçoso concluir que o ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana do Município, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontra prevista na lei ordinária instituidora desse tributo.

27. É o entendimento. Encaminhe-se ao Auditor-Fiscal Coordenador-Geral de Tributação, para prosseguimento do feito.

*Assinado digitalmente*  
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinado digitalmente*  
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

*Assinado digitalmente*  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit