CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O IPTU E O ITR: análise constitucional, infraconstitucional e jurisprudencial

CONFLICT OF JURISDICTION BETWEEN IPTU AND ITR: constitutional, sub-constitutional, and jurisprudential analysis

Everton Henrique de Carvalho Pinheiro[1]

Recebido/Received: 27.07.2026/Jul 27th, 2026
Aprovado/Approved: 04.09.2026/Sep 04th, 2026
DOI: https://doi.org/10.68431/rdc.v5i2.450

RESUMO: O presente artigo examina o conflito de competência entre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR), tributos que incidem sobre a propriedade imobiliária, mas cuja delimitação de incidência gera controvérsias relevantes na prática tributária brasileira. A análise parte dos fundamentos constitucionais previstos na Constituição Federal de 1988, complementados pelas disposições do Código Tributário Nacional (CTN) e pelo Decreto-Lei nº 57/1966, que introduziu o critério da destinação econômica do imóvel como elemento decisivo para a definição da competência tributária. A pesquisa aborda as regras-matriz de incidência de cada tributo, destacando suas diferenças estruturais e a importância da interpretação sistemática para evitar a bitributação. Examina-se a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reafirma a prevalência da destinação econômica sobre a mera localização geográfica do imóvel. A discussão é enriquecida com aportes doutrinários e análises críticas, além da investigação de casos práticos, como o do Município de Sorocaba, que evidencia os desafios da aplicação das normas constitucionais e infraconstitucionais na realidade administrativa. Conclui-se que a solução normativa e jurisprudencial para o conflito de competência entre IPTU e ITR reside na conjugação entre critério espacial e destinação econômica, aliada à disciplina das leis complementares e à consolidação jurisprudencial. Essa abordagem assegura segurança jurídica, justiça fiscal e equilíbrio federativo, além de projetar impactos econômicos e sociais relevantes, como a autonomia financeira dos municípios, a política agrária da União, a carga tributária dos contribuintes e a efetivação da função social da propriedade.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU; ITR; Regra-matriz de incidência; Conflito de Competência; Jurisprudência STF/STJ.

ABSTRACT: This article examines the jurisdictional conflict between the Urban Property Tax (IPTU) and the Rural Land Tax (ITR) - levies that apply to real estate

[1] Mestrando em Direito, Justiça e Desenvolvimento pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), São Paulo - SP (Brasil); Bacharel em Direito pela Instituição Toledo de Ensino (ITE) em Bauru - SP (Brasil). Currículo Lattes: http://lattes.cnpq.br/0093722625021450. E-mail: evertonpin@hotmail.com.

but whose scope of application sparks significant controversy in Brazilian tax practice. The analysis begins with the constitutional foundations set forth in the 1988 Federal Constitution, supplemented by provisions of the National Tax Code (CTN) and Decree-Law No. 57/1966, which introduced the property's economic use as the decisive criterion for determining taxing authority. The study addresses the tax incidence rules for each levy, highlighting their structural differences and the importance of a systematic interpretation to prevent double taxation. It examines established case law from the Supreme Federal Court (STF) and the Superior Court of Justice (STJ), which reaffirms that economic use takes precedence over the property's mere geographic location. The discussion incorporates doctrinal insights and critical analyses, alongside an investigation of specific cases - such as that of the Municipality of Sorocaba—which illustrate the challenges posed by constitutional and statutory norms within administrative reality. The article concludes that the normative and judicial solution to the jurisdictional conflict between IPTU and ITR lies in combining the spatial criterion with economic use, supported by supplementary legislation and consolidated case law. This approach ensures legal certainty, tax equity, and federal balance, while also yielding significant economic and social impacts - such as municipal financial autonomy, the Federal Government's agrarian policy, the tax burden on taxpayers, and the realization of the social function of property.

KEYWORDS: IPTU; ITR; tax incidence matrix; jurisdictional conflict; STF/STJ case law.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro apresenta complexa repartição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, prevista na CF/1988, garantindo autonomia financeira e preservando o pacto federativo. Essa descentralização, contudo, ocasiona conflitos, especialmente quando diferentes tributos incidem sobre situações semelhantes.

Destaca-se o conflito entre o IPTU de competência municipal, e o ITR, da União. Ambos incidem sobre a propriedade imobiliária, mas a delimitação de suas hipóteses de incidência gera controvérsias, sobretudo em imóveis urbanos com atividade rural comprovada. Nessas situações, a definição do tributo aplicável exige interpretação da Constituição, legislação infraconstitucional e jurisprudência.

O CTN, no art. 32, adotou critério topográfico: imóveis em zona urbana sujeitam-se ao IPTU; em zona rural, ao ITR. Contudo, a localização nem sempre resolve o conflito, impondo análise da destinação econômica da propriedade, conforme estabelece Decreto-Lei nº 57/1966 e posteriormente consolidado pela

jurisprudência, para evitar bitributação e assegurar justiça fiscal. Assim, imóveis voltados à exploração agrícola ou pecuária devem ser tributados pelo ITR, mesmo em perímetro urbano.

O presente estudo analisa o conflito de competência entre IPTU e ITR à luz da legislação, doutrina e jurisprudência, destacando seus impactos econômicos e sociais. O tema exige abordagem sistemática e crítica, capaz de oferecer soluções seguras e equitativas na tributação patrimonial brasileira.

1 FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL

1.1 Constituição Federal de 1988

A CF divide competências tributárias para evitar conflitos e sobreposição de impostos. O art. 153, inc. VI atribui à União o ITR; enquanto o art. 156, inc. I, confere aos Municípios o IPTU, assegurando segurança jurídica e o pacto federativo.

O IPTU é um tributo municipal sobre imóveis urbanos, cuja cobrança é regulamentada pelos Municípios, dentro dos limites constitucionais e princípios tributários, garantindo justiça e equilíbrio no sistema.

Já o ITR, de competência da União, incide sobre imóveis rurais e, além da função arrecadatória, possui caráter extrafiscal, sendo instrumento de política pública. Seu objetivo é estimular uso produtivo da terra, visar ao combate da especulação fundiária e promove reforma agrária, pressionando proprietários a cumprir a função social da propriedade.

Em síntese, a delimitação entre IPTU e ITR segue, via de regra, a localização: zona urbana, IPTU; zona rural, ITR. Essa distinção reforça a lógica federativa e organiza a competência tributária.

1.2 O Código Tributário Nacional (CTN)

A Lei nº 5.172/1966 instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), norma complementar que define diretrizes gerais aplicáveis a todos os entes federativos, constituindo instrumento estruturante do Sistema Tributário Nacional. O CTN assegura uniformidade normativa e segurança jurídica, sendo essencial para evitar conflitos de competência, como entre IPTU e ITR. Sua função vai além da

organização normativa, atuando na harmonização da competência tributária e garantindo estabilidade ao sistema.

O CTN disciplina elementos essenciais dos tributos, como fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo, fornecendo parâmetros para atuação dos entes tributantes. Essa definição é crucial em situações limítrofes que podem gerar conflitos. Conforme observa Machado (2024, p. 87), por ser lei complementar, o CTN estabelece normas gerais que garantem uniformidade e segurança jurídica. Assim, além de organizar institutos tributários, previne controvérsias interpretativas e reforça sua importância na delimitação das competências entre IPTU e ITR.

A doutrina reconhece que a lei complementar concretiza disposições constitucionais em matéria tributária, especialmente nos conflitos de competência. Amaro (2017, p. 195) destaca que sua função é estabelecer critérios normativos que orientem a repartição do poder de tributar, assegurando coerência entre CF e prática. Nesse contexto, o CTN padroniza o regime jurídico, conferindo previsibilidade e uniformidade. Essa função é relevante em hipóteses de incidência concorrente, nas quais a correta interpretação de critérios legais, como o aspecto espacial do fato gerador, define a competência. Com base nessa estrutura, consolidam-se as regras específicas de incidência do IPTU e do ITR, sobretudo na distinção entre zona urbana e rural.

O CTN disciplina o tributo sobre a propriedade imobiliária urbana nos arts. 32 a 34, definindo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado em zona urbana. A delimitação dessa zona deve ser estabelecida por lei municipal e condicionada à presença de pelo menos dois dos melhoramentos previstos no §1º do art. 32, como calçamento, abastecimento de água, esgoto, iluminação pública, escola ou posto de saúde próximos. Esses critérios conferem objetividade à caracterização do espaço urbano e restringem a margem de discricionariedade municipal, vinculando a incidência do IPTU a elementos concretos de urbanização.

O CTN também flexibiliza essa delimitação ao admitir, no §2º do art. 32, que áreas de expansão urbana ou loteamentos aprovados para fins habitacionais, industriais ou comerciais sejam consideradas urbanas, mesmo fora dos limites formais. A jurisprudência consolidou essa ampliação, como na Súmula 626 do STJ, que admite a incidência do IPTU independentemente da existência dos melhoramentos do §1º quando houver loteamento aprovado pelo poder público.

Essa interpretação permite a cobrança do imposto mesmo sem infraestrutura completa, relativizando o critério territorial clássico e ampliando o alcance do IPTU. Observa-se, assim, que o critério espacial não é aplicado de forma rígida, sendo influenciado por normas e pela jurisprudência.

Por sua vez, o ITR é disciplinado pelo CTN nos arts. 29 a 31, que estabelecem parâmetros específicos para sua incidência. O art. 29 define como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana, evidenciando que o critério espacial também é central nesse tributo. Diferentemente do IPTU, cuja incidência pode ser ampliada por áreas de expansão urbana, o ITR permanece vinculado à noção residual de área rural, funcionando como contraponto à tributação municipal. Assim, a definição do espaço rural torna-se determinante para identificar corretamente o ente competente, consolidando o critério espacial como elemento-chave na separação entre IPTU e ITR.

Diante desse cenário, observa-se que o CTN estabelece parâmetros gerais para delimitar a incidência do IPTU e do ITR a partir da distinção entre zona urbana e zona rural. Embora essa diferenciação pareça clara em nível abstrato, sua aplicação prática revela sobreposições e ambiguidades, sobretudo em contextos de expansão urbana e flexibilização interpretativa. A coexistência de critérios legais objetivos e interpretações jurisprudenciais mais amplas demonstra que a definição da competência tributária não se resolve apenas pela literalidade da norma. Assim, a análise do conflito entre IPTU e ITR exige compreender não apenas as regras infraconstitucionais, mas também sua articulação com a CF e a jurisprudência dos tribunais superiores.

1.3 Decreto-lei nº 57/1966: integração normativa e exceções

No âmbito infraconstitucional, o Decreto-Lei nº 57 (Brasil, 1966) desempenha papel relevante na delimitação da incidência do IPTU e do ITR, ao introduzir elementos que relativizam a aplicação estritamente territorial desses tributos. Editado no mesmo contexto histórico do CTN, esse diploma atua como instrumento complementar na organização do sistema tributário, evitando distorções decorrentes da aplicação rígida dos critérios legais. Sua função vai além da mera regulamentação, alcançando a harmonização da incidência tributária em situações que desafiam a lógica tradicional de repartição de competências. Assim, contribui

para aperfeiçoar os critérios de delimitação entre os tributos sobre a propriedade imobiliária e revela-se indispensável para compreender as exceções ao modelo estabelecido pelo CTN.

A principal inovação do Decreto-Lei nº 57/1966 foi relativizar o critério de localização geográfica previsto no art. 32 do CTN, ao admitir a incidência do ITR sobre imóveis situados em zona urbana quando destinados à exploração rural. Essa previsão abrange atividades agrícolas, pecuárias, extrativas ou agroindustriais, deslocando o foco da análise do aspecto espacial para a destinação econômica do imóvel. Ao reconhecer que o uso efetivo da propriedade pode prevalecer sobre sua localização formal, o legislador buscou aproximar a tributação da realidade material. Essa orientação introduz um critério funcional que convive com o territorial, configurando exceção relevante à regra geral de incidência do IPTU.

O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966[1] consolidou a diretriz de que imóveis localizados em área urbana, mas destinados a atividades rurais, devem ser tributados pelo ITR. Essa previsão gerou controvérsia normativa, sobretudo diante da tentativa de revogação pela Lei nº 5.868 (Brasil, 1972). O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que normas gerais em matéria tributária só podem ser alteradas por lei complementar, razão pela qual o Senado Federal editou a Resolução nº 9/2005, suspendendo os efeitos da revogação e preservando a vigência do dispositivo. Esse percurso evidencia a complexidade do tema e reforça a centralidade da hierarquia normativa e da competência legislativa, reafirmando a força do decreto-lei no âmbito das normas gerais tributárias.

O Decreto-Lei nº 57/1966 introduz um critério adicional para a delimitação da incidência tributária, ao privilegiar a destinação econômica do imóvel em determinadas hipóteses. Essa diretriz amplia a análise da competência para além do critério geográfico, incorporando elementos funcionais que expressam a realidade econômica da propriedade. Tal flexibilização, contudo, aumenta a complexidade na aplicação prática das normas, sobretudo em situações limítrofes entre o urbano e o

[1] Nota Explicativa: O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, que alterou o art. 32 do CTN para considerar a destinação econômica do imóvel na definição da incidência de IPTU e ITR, foi inicialmente revogado pela Lei nº 5.868/1972. Contudo, o STF declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos dessa lei (arts. 6º e 12), por não se tratar de norma complementar, requisito indispensável para fixar critérios gerais de tributação. A Resolução nº 9/2005 do Senado suspendeu a execução da revogação, restabelecendo a vigência do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966. O STF consolidou entendimento de que imóveis destinados à exploração agropastoril devem ser tributados pelo ITR, ainda que localizados em área urbana, reafirmando a função complementar do Decreto-Lei nº 57/1966 e sua prevalência sobre normas ordinárias.

rural. Nesse contexto, a coexistência dos critérios territorial e econômico evidencia zonas de sobreposição normativa.

2 FATO GERADOR DOS TRIBUTOS: DELIMITAÇÃO NORMATIVA E TENSÕES INTERPRETATIVAS

A definição do fato gerador é central para compreender a incidência tributária, pois delimita juridicamente a situação que origina a obrigação. No caso do IPTU e do ITR, essa delimitação é ainda mais relevante, já que ambos incidem sobre a propriedade imobiliária e exigem critérios precisos para evitar conflito de competências. Nesse contexto, a localização do imóvel e sua destinação econômica são parâmetros fundamentais para identificar o ente competente. Conforme observa Campos (2020, p. 55), embora ambos tenham como base a propriedade, a distinção repousa, em regra, na localização: IPTU para imóveis urbanos e ITR para os situados fora da zona urbana. Assim, a correta definição do fato gerador é essencial para a coerência do sistema tributário.

Por incidirem sobre a mesma materialidade, IPTU e ITR são mutuamente excludentes, de modo que a incidência de um afasta a do outro. Essa característica evita a bitributação, entendida como a cobrança simultânea de dois tributos sobre o mesmo fato gerador por entes distintos, prática vedada pelo ordenamento jurídico. A proibição da bitributação relaciona-se diretamente aos princípios da segurança jurídica e da repartição constitucional de competências, que asseguram previsibilidade e coerência na tributação. Dessa forma, a delimitação adequada do fato gerador não apenas define a incidência, mas também previne conflitos entre União e Municípios, tornando indispensável a análise dos critérios que orientam essa delimitação.

No caso do IPTU, de competência municipal, seu fato gerador está previsto no art. 156, I, da CF/1988 e regulamentado nos arts. 32 a 34 do CTN. O imposto incide sobre a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel situado em zona urbana, cuja delimitação deve ser definida por lei municipal, observando os critérios mínimos do CTN. O §1º do art. 32 exige ao menos dois melhoramentos, como calçamento, abastecimento de água, esgoto, iluminação pública, escola ou posto de saúde próximos. Esses requisitos vinculam a incidência do IPTU a condições concretas de

urbanização, reduzindo a discricionariedade municipal e estruturando o imposto a partir de um critério espacial objetivo.

Por sua vez, o ITR, de competência da União, tem seu fato gerador no art. 153, inc. VI, da CF e nos arts. 29 a 31 do CTN, incidindo sobre imóveis fora da zona urbana. Sua incidência segue, em princípio, o critério espacial, funcionando como categoria residual em relação ao IPTU. Conforme Lira (2016, p. 238), imóveis rurais correspondem, por exclusão, aos que não se enquadram na definição de zona urbana do art. 32 do CTN. Contudo, normas como o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504) (Brasil, 1964) e a Lei nº 8.629 (Brasil, 1993) adotam a destinação econômica como critério central, considerando rural o imóvel destinado ou passível de destinação agrícola, pecuária, extrativa ou agroindustrial, independentemente da localização. Essa abordagem introduz um elemento funcional que relativiza o critério geográfico.

A coexistência dos critérios espacial e econômico gera tensão interpretativa na delimitação da competência entre IPTU e ITR. Enquanto a CF e o CTN privilegiam a localização, a legislação agrária e parte da doutrina enfatizam a destinação econômica. Essa divergência produz efeitos práticos, sobretudo em imóveis urbanos utilizados para atividades rurais, nos quais a definição do tributo devido deixa de ser evidente e abre espaço para interpretações conflitantes entre União e Municípios.

2.1 Critério espacial e destinação econômica

A distinção entre IPTU e ITR tem como ponto de partida o critério espacial, isto é, a localização do imóvel, utilizada para delimitar a competência tributária entre Municípios e União. Contudo, a definição das zonas urbana e rural é mais complexa, gerando debates doutrinários e jurisprudenciais em razão de tensões interpretativas (Kiszka; Abbas, 2013, p. 13).

A doutrina diverge quanto ao critério determinante para a incidência dos tributos, ora privilegiando a localização geográfica, ora a destinação econômica da propriedade (Marcon; Lisboa, 2020, p. 2574). Assim, a delimitação da competência tributária exige análise além da simples classificação territorial.

Em regra, o IPTU incide sobre imóveis urbanos, enquanto o ITR recai sobre propriedades rurais, conforme CF e CTN. Contudo, a aplicação prática revela limitações, pois a localização formal nem sempre corresponde ao uso efetivo.

O CTN flexibiliza o critério espacial ao admitir IPTU em áreas de expansão urbana ou loteamentos aprovados pelo poder público. O §2º do art. 32 permite considerar tais áreas como urbanas para fins tributários. Nesse contexto, a legislação municipal redefine o perímetro urbano, incorporando regiões destinadas à habitação, indústria ou comércio (Silva Tavares; Oliveira, 2021, p. 96). O Plano Diretor reforça essa diretriz ao orientar a organização do espaço urbano (Campos, 2020, p. 11). Assim, observa-se que o critério espacial já não se apresenta como elemento absoluto, sendo moldado por instrumentos normativos e políticas urbanas.

Por outro lado, o Decreto-Lei nº 57/1966 estabelece que imóveis urbanos utilizados em atividades rurais devem ser tributados pelo ITR. O STF reconheceu a natureza de norma geral desse dispositivo, assegurando sua prevalência. A jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que a incidência não depende apenas da localização, mas também da destinação econômica (REsp 492.869/PR). A correta definição do fato gerador exige análise conjunta desses elementos (Stefani; Novais, 2025, p. 10).

A regra geral da incidência tributária funda-se no critério espacial, enquanto as exceções decorrem da destinação econômica do imóvel. A jurisprudência reconhece que o uso efetivo pode prevalecer sobre a classificação formal, sobretudo em áreas limítrofes entre urbano e rural. Essa sobreposição gera zonas de incerteza e potenciais conflitos entre União e Municípios, exigindo análise fática e contextualizada que considere localização, função econômica e social da propriedade.

A conjugação entre critério espacial e destinação econômica, associada à função social da propriedade, constitui o núcleo interpretativo da delimitação entre IPTU e ITR. Tal articulação demonstra que a incidência não pode ser compreendida isoladamente, mas pela integração entre normas constitucionais, infraconstitucionais e jurisprudência, evidenciando a necessidade de instrumentos teóricos que sistematizem essa complexidade e orientem a prática tributária.

3 REGRAS-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A teoria da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é instrumento essencial para compreender a estrutura normativa dos tributos. Trata-se de modelo lógico que organiza os elementos da norma tributária, permitindo identificar com

precisão os critérios que condicionam a incidência. Mais que construção teórica, funciona como ferramenta metodológica para interpretação e aplicação do direito, garantindo rigor na definição do fato gerador e dos sujeitos da obrigação.

A RMIT decompõe a norma em critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Esse esquema atua como instrumento de simplificação, reduzindo ambiguidades e facilitando a compreensão da norma impositiva (Nogueira, 2020, p. 386). Ao explicitar tais critérios, possibilita identificar a hipótese de incidência e seus efeitos jurídicos, notadamente a obrigação tributária. Ainda que a doutrina aprofunde a análise em dimensões antecedentes e consequentes, aqui se privilegia a identificação dos critérios essenciais, suficientes para compreender a incidência dos tributos em estudo. Dessa forma, estabelece-se base teórica adequada para a análise comparativa entre IPTU e ITR.

A aplicação da regra-matriz é relevante nos conflitos de competência entre IPTU e ITR, pois permite examinar de forma estruturada os elementos que os diferenciam. Ao decompor as normas de incidência, identificam-se pontos de convergência e divergência, sobretudo nos critérios espacial e material. Embora ambos incidam sobre a propriedade imobiliária, distinguem-se pela delimitação do espaço e, em certos casos, pela destinação econômica do imóvel. Assim, a RMIT afasta interpretações superficiais e reforça a necessidade de análise técnica e sistematizada, consolidando-se como ferramenta essencial para a correta delimitação da competência tributária.

O estudo da regra-matriz aplicada ao IPTU e ao ITR aprofunda a compreensão da estrutura normativa de cada tributo e dos critérios que orientam sua incidência. Essa abordagem favorece a identificação de sobreposições e contribui para soluções interpretativas mais coerentes com o sistema constitucional, além de destacar a importância da articulação entre teoria e prática na resolução de conflitos de competência.

3.1 Estrutura e aplicação ao IPTU e ao ITR

A regra-matriz de incidência tributária corresponde ao conjunto mínimo de elementos estruturantes da norma tributária, permitindo identificar a hipótese de incidência e seus efeitos jurídicos. Tradicionalmente, é composta por cinco critérios: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. A decomposição da norma

nesses elementos possibilita análise mais rigorosa, reduzindo ambiguidades e conferindo precisão à aplicação do direito. Nesse sentido, a RMIT sistematiza a estrutura normativa dos tributos e viabiliza a identificação de conflitos de competência. Sua aplicação ao IPTU e ao ITR é essencial para compreender os critérios que orientam cada exação.

No caso do IPTU, sua estrutura normativa encontra fundamento no art. 156, I, da CF e nos arts. 32 a 34 do CTN. O critério material consiste na propriedade, domínio útil ou posse de imóvel urbano (Pontalti, 2024, p. 638). O critério espacial refere-se ao território urbano definido por lei municipal, podendo incluir áreas de expansão ou loteamentos aprovados, o que demonstra flexibilização do conceito de urbanidade (Leão, 2015, p. 81). Essa flexibilização também é destacada em estudos posteriores (Accioly, 2018, p. 26). O critério temporal, em regra, ocorre em 1º de janeiro de cada exercício fiscal (Campos, 2020, p. 31). Quanto ao critério pessoal, o Município é sujeito ativo, enquanto o passivo é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, admitindo-se excepcionalmente a atuação da União em territórios federais e do Distrito Federal em sua circunscrição (Kramer; Castro; Duque, 2026, p. 1032). Por fim, o critério quantitativo tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, sendo a alíquota definida por lei municipal, com possibilidade de progressividade conforme valor, localização ou utilização, nos termos do art. 156, §1º, da CF. Dessa forma, observa-se que a estrutura do IPTU organiza-se predominantemente a partir do critério espacial urbano, ainda que sujeito a flexibilizações normativas.

Por sua vez, o ITR, de competência da União, possui estrutura normativa semelhante ao IPTU, mas com critérios distintos. Previsto no art. 153, inc. VI, da CF e regulamentado pelos arts. 29 a 31 do CTN, tem como critério material a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel rural. O critério espacial abrange áreas fora da zona urbana, funcionando como categoria residual em relação ao IPTU (Kramer; Castro; Duque, 2026, p. 1029). O critério temporal ocorre anualmente em 1º de janeiro, conforme a Lei nº 9.393/1996 (Pontalti, 2024, p. 638). No plano subjetivo, a União é sujeito ativo, podendo delegar fiscalização e arrecadação aos Municípios mediante convênio, hipótese em que estes recebem integralmente a receita (Simões, 2018, p. 23). O sujeito passivo é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel rural. Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo corresponde ao valor da terra nua, excluídas benfeitorias, com alíquota progressiva

conforme área e grau de utilização, mecanismo que desestimula a improdutividade e promove a função social da propriedade (Leão, 2015, p. 65). Essa dimensão funcional também é destacada em análises posteriores (Kramer; Castro; Duque, 2026, p. 1033).

A comparação das regras-matrizes evidencia que, embora IPTU e ITR compartilhem a mesma materialidade - a propriedade imobiliária - diferenciam-se nos critérios espacial e quantitativo, além da influência da destinação econômica. A definição do tributo aplicável, sobretudo em conflitos de competência, exige análise conjunta dos critérios material, espacial e pessoal (Campos, 2020, p. 58). Conforme Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 217), a correta identificação da incidência depende da articulação entre localização, melhoramentos urbanos e destinação econômica.

Essa leitura integrada é especialmente relevante em situações limítrofes, nas quais a classificação do imóvel não é evidente. Imóveis urbanos destinados a atividades rurais atraem o ITR, enquanto propriedades rurais podem ser alcançadas pelo IPTU quando inseridas em áreas de expansão urbana. Nesses casos, a destinação econômica assume papel decisivo, relativizando a rigidez do critério espacial. Assim, a aplicação da regra-matriz demonstra que a incidência tributária resulta da conjugação de elementos normativos e fáticos.

Para sistematizar essa distinção, apresenta-se, a seguir, um quadro comparativo que sintetiza os principais elementos das regras-matrizes do IPTU e do ITR (Quadro 1), permitindo visualizar de forma objetiva os pontos de convergência e divergência entre os tributos. Tal representação auxilia na compreensão da estrutura normativa de cada exação e reforça a importância de uma análise integrada dos critérios de incidência.

Quadro 1 - Comparativo RMIT entre IPTU e ITR

Critério	IPTU	ITR
Material	Propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel localizado em zona urbana	Propriedade, domínio útil ou posse de imóvel localizado fora da zona rural
Espacial	Zona urbana do Município, definida em lei municipal com infraestrutura mínima exigida	Zona rural, fora dos limites urbanos definidos em lei municipal
Temporal	Definida pelo legislador municipal	1º de janeiro de cada exercício financeiro

Subjetivo	Sujeito ativo: Município (exceção União e DF)	Sujeito ativo: União, com possibilidade de delegação ao Município
	Sujeito passivo: proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel	Sujeito passivo: proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel rural
Quantitativo	Base de cálculo: valor venal do imóvel	Base de cálculo: valor da terra nua (VTN)
	Alíquota: definida por lei municipal	Alíquota: progressiva conforme grau de utilização da terra

Fonte: Autoria própria, 2026.

A representação esquemática evidencia que, embora os tributos compartilhem elementos estruturais semelhantes, suas diferenças são suficientes para justificar a repartição de competências estabelecida no sistema constitucional tributário. Ao mesmo tempo, revela que a sobreposição de critérios, especialmente entre localização e destinação econômica, pode gerar zonas de incerteza na aplicação das normas. Nesse sentido, a utilização da regra-matriz como instrumento analítico permite não apenas compreender a estrutura dos tributos, mas também orientar a solução de conflitos de competência de forma mais coerente e sistemática.

3.2 Relevância da destinação econômica do imóvel

O critério espacial, relativo à localização do imóvel, mostra-se insuficiente em certas situações para definir a incidência do IPTU ou do ITR sobre propriedades rurais em áreas urbanas. Nessas hipóteses, a solução deve ser orientada pela destinação econômica do imóvel, assegurando a adequada relação jurídica e a incidência tributária (Campos, 2020, p. 65).

A destinação econômica tem se consolidado como parâmetro relevante para identificar o imposto aplicável, sobretudo em imóveis urbanos com exploração agrícola. A jurisprudência, especialmente do STF, reconhece que a utilização efetiva em atividades rurais, como agricultura, pecuária, extrativismo ou silvicultura, justifica a incidência do ITR, mesmo em zona urbana.

Esse entendimento fundamenta-se na prevalência da função econômica sobre a localização legal, desde que comprovada a exploração rural. Busca-se, assim, evitar bitributação e garantir a repartição de competências, em conformidade com os princípios da legalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Nesse contexto, a análise da regra-matriz de incidência tributária, aliada à verificação da destinação econômica, é indispensável. Tal abordagem delimita com precisão o tributo aplicável e promove segurança jurídica e equidade fiscal, alinhando a tributação à realidade fática da utilização do bem.

4 CONFLITO DE COMPETÊNCIA

A competência tributária e a delimitação da incidência do IPTU e do ITR decorrem da CF, que adota o critério espacial: imóveis urbanos sujeitam-se ao IPTU, enquanto os rurais ao ITR. Contudo, existem situações de dúvida quanto ao ente autorizado a exigir o tributo (Carvalho, 2010, p. 216). Para preservar o equilíbrio federativo, o constituinte atribuiu à lei complementar a função de prevenir conflitos e evitar invasões de competência, conforme art. 146, inc. I, da Carta Magna.

A definição das áreas urbanas e rurais pode gerar conflitos quando imóveis urbanos possuem destinação agrícola (Stefani; Novais, 2025, p. 14). Nessas hipóteses, a simples localização não basta, sendo necessário considerar a função econômica. O critério de localização previsto no CTN mostra-se insuficiente para dirimir conflitos (Kramer; Castro; Duque, 2026, p. 1031). A CF, nesse sentido, atribui à lei complementar a disciplina dos conflitos e das normas gerais (art. 146, incs. I e III).

A legislação complementar foi concebida como instrumento de alcance nacional, harmonizando interesses locais, regionais e federais (Carvalho, 2010, p. 210). Nesse contexto, cabe a ela definir zona urbana e, por exclusão, zona rural. O constituinte buscou fórmula legislativa para solucionar conflitos de competência, por meio de leis complementares que esclarecem critérios de discriminação (Coêlho, 2018, p. 74).

Essa diretriz materializou-se com o CTN (Lei nº 5.172/1966), que atribui ao Município a definição de zonas urbanas, condicionada a melhorias específicas. O §2º do art. 32 prevê exceção: mesmo em áreas rurais, incide IPTU quando houver loteamento aprovado para habitação, indústria ou comércio. Já o Decreto-Lei nº 57/1966, reconhecido como norma geral, estabeleceu que a incidência do ITR deve observar a destinação econômica do imóvel.

Ao editar o CTN e o Decreto-Lei nº 57/1966, o legislador tratou de matéria reservada à lei complementar, especialmente na definição de imóvel urbano e rural

para fins de competência tributária. Essas normas cumprem a função prevista no art. 146, inc. I, ao uniformizar critérios e prevenir conflitos, embora exista tensão interpretativa entre seus comandos (Carvalho, 2010, p. 216).

Nessa perspectiva, o CTN, como norma geral de direito tributário, constitui o veículo legislativo adequado para disciplinar a definição de zona urbana e, por exclusão, de zona rural. Em seu art. 32, adotou o critério topográfico, em consonância com a CF, para dirimir conflitos de competência e estabelecer parâmetros uniformes.

Essa disciplina dialoga com o art. 30, inc. I, da CF/1988, que confere aos Municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local. Tal autonomia permite normas voltadas às peculiaridades municipais, desde que respeitados os limites constitucionais. Accioly (2018, p. 19) observa que a CF inovou ao instituir, nos arts. 182 e 183, capítulo específico sobre Política Urbana, atribuindo ao poder público municipal sua execução. Dessa previsão resultaram o Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001) e o Plano Diretor.

A delimitação das zonas urbanas e rurais, conforme o art. 32 do CTN, deve ser realizada pelos Municípios, padronizando o conceito de zona urbana e evitando bitributação e conflitos de competência (Marcon; Lisboa, 2021, p. 2569). Leão (2015, p. 86) ressalta que, na prática, o plano diretor municipal define se incidirá IPTU ou ITR. Contudo, a ausência de identificação precisa entre solo urbano e rural gera insegurança, levando proprietários a optar pelo imposto menos oneroso ou de menor risco de cobrança judicial, situação comum em Municípios pequenos quanto ao IPTU.

Roque (2020, p. 206) defende que, mesmo em imóveis localizados dentro dos limites urbanos, deve prevalecer o imposto rural quando comprovada a utilização agropecuária ou extrativista. Nesse sentido, o critério da destinação econômica sobrepõe-se ao espacial, assegurando maior coerência na aplicação da norma tributária e evitando conflitos de competência entre União e Municípios.

A doutrina não é unânime quanto à competência municipal para definir zona urbana. Santos, Naves e Martorelli (2010, p. 103) destacam que a delimitação do espaço urbano implica também na definição do rural, repercutindo diretamente na incidência do ITR, tributo da União. Essa sobreposição evidencia a complexidade da matéria e a necessidade de critérios uniformes para evitar conflitos de competência.

O Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), ao regulamentar direitos e obrigações sobre imóveis rurais, definiu em seu art. 4º, I, que imóvel rural é o prédio rústico, de área contínua, independentemente da localização, desde que destinado à exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial (Carvalho, 2010, p. 216). Assim, o imóvel rural caracteriza-se pela destinação econômica, não pela localização geográfica.

Para fins de fiscalização e tributação, a Receita Federal, pela Lei nº 9.393/1996, art. 1º, §2º, considera rurais os imóveis situados fora do perímetro urbano (Campos, 2020, p. 14). Dessa forma, a caracterização da zona rural decorre tanto da localização quanto da destinação econômica. Como observa Campos (2020, p. 21), essa distinção é fundamental para definir a incidência de IPTU ou ITR. Contudo, por envolver critérios distintos, abre espaço para interpretações divergentes, resultando em frequentes conflitos de competência entre União e Municípios.

4.1 Problema com o conflito

A ausência de critérios uniformes para delimitar zonas urbana e rural tem gerado sobreposição de competências entre União e Municípios, permitindo a bitributação, quando o mesmo imóvel é cobrado por IPTU e ITR. Essa situação compromete a justiça fiscal e gera insegurança jurídica aos contribuintes.

Segundo Kiszka e Abbas (2018, p. 14), o conflito decorre, em grande parte, do critério usado para identificar se o imóvel é urbano ou rural. A autonomia municipal para definir zonas urbanas, sem considerar adequadamente a destinação econômica, pode levar à incidência indevida do IPTU sobre imóveis que, por sua utilização agrícola, deveriam estar sujeitos ao ITR.

A bitributação, caracterizada pela cobrança de mais de um ente sobre o mesmo fato gerador (Costa, 2019, p. 79), representa invasão de competência. No conflito entre IPTU e ITR, quando a propriedade é rural e incide o ITR, a competência é da União, não cabendo ao Município exigir IPTU. Paulsen (2025, p. 103) explica que a bitributação envolve conflito de competências, ainda que aparente, em que diferentes entes tributam a mesma base de cálculo com alíquotas próprias, fenômeno previsto constitucionalmente, especialmente no art. 156-A.

Campos (2020, p. 23) ressalta que o conflito não se limita à identificação dos sujeitos, mas alcança a natureza do bem. Isso ocorre em imóveis rurais destinados à atividade agrícola, mas localizados em áreas urbanas, intensificando a dificuldade de enquadramento e ampliando a possibilidade de sobreposição de tributos.

As consequências do problema são significativas: além da bitributação, há aumento de litígios administrativos e judiciais, necessidade de intervenção dos tribunais superiores e agravamento da insegurança jurídica. Nesse cenário, o contribuinte é o principal prejudicado, diante de exigências fiscais duplicadas e conflitantes.

Em síntese, o conflito entre IPTU e ITR evidencia tensão normativa entre critério topográfico e critério econômico. Sem harmonização desses parâmetros, seja por legislação complementar mais clara ou pela consolidação jurisprudencial, persistirá a insegurança jurídica e a invasão de competências, perpetuando a bitributação.

4.2 Jurisprudência

A jurisprudência do STF e do STJ tem papel essencial na interpretação dos conceitos constitucionais e na fixação de parâmetros que reduzem sobreposições na aplicação do IPTU e do ITR. Inicialmente prevaleceu o critério da localização, mas consolidou-se o entendimento de que a destinação econômica é indispensável para definir a incidência tributária (Accioly, 2018, p. 10).

O STF reiterou que a delimitação não pode se restringir ao critério espacial, reconhecendo a natureza complementar do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, que assegura o ITR sobre imóveis urbanos usados em exploração rural. No Recurso Extraordinário 140.773/SP, Relator Ministro Sydney Sanches, julgado em oito de outubro de 1998 e publicado em quatro de junho de 1999 pelo Tribunal Pleno, o Supremo reconheceu o caráter complementar do dispositivo. Por esse entendimento, recepcionado como Lei Complementar e, assim como o CTN, considerado norma geral, consolidou-se a possibilidade de cobrança do ITR sobre imóveis urbanos destinados à atividade rural.

O STJ consolidou que não incide IPTU sobre imóvel urbano comprovadamente utilizado em atividades rurais. No Tema 174, reafirmou a prevalência da destinação econômica sobre o critério topográfico, aplicando o ITR

mesmo em imóveis dentro do perímetro urbano. A Súmula 399 reforça que cabe ITR sobre imóvel rural, ainda que próximo à zona urbana, desde que destinado à exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial (Stefani; Novais, 2025, p. 17).

No REsp 1.112.646/SP, relatado por Herman Benjamin (2010), o STJ reconheceu que, mesmo em área formalmente urbana, deve prevalecer o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, aplicando o ITR quando comprovada a utilização rural. Esse posicionamento reafirma que a controvérsia configura conflito de competência, cuja solução deve vir da legislação complementar (Souza; Silva, 2018, p. 93).

Decisões recentes reforçam que a mudança de ITR para IPTU em áreas urbanizadas deve considerar não apenas a localização, mas também a destinação econômica, evitando bitributação. A Súmula 626 do STJ legitima a cobrança de IPTU em áreas de expansão urbana, mesmo sem os melhoramentos do art. 32, §1º, do CTN, desde que integradas em loteamentos aprovados.

O STF também enfrentou situações complexas, como no Tema 1.297 (2024), sobre IPTU em imóveis da União arrendados a concessionárias, evidenciando que a competência pode variar conforme a relação jurídica e a função social da propriedade.

Em síntese, a jurisprudência consolidou que a incidência do IPTU ou do ITR depende não apenas da localização formal, mas também da destinação econômica. Imóveis urbanos usados para exploração rural são tributados pelo ITR, enquanto propriedades rurais destinadas a atividades urbanas podem ser alcançadas pelo IPTU. Esse entendimento busca evitar bitributação, assegurar coerência na repartição de competências e garantir maior estabilidade ao sistema tributário.

4.3 Considerações prévias

Apesar do entendimento consolidado na doutrina e jurisprudência, ainda há Municípios que insistem em cobrar IPTU sobre imóveis urbanos destinados à exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial. Essa prática gera tensão entre a autonomia municipal e a competência privativa da União para instituir o ITR (CF/88, art. 153, VI), revelando que, embora a delimitação normativa esteja bem estruturada, sua aplicação prática enfrenta desafios relevantes.

A adoção exclusiva do critério espacial, sem considerar a destinação econômica, contraria o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, amplia indevidamente o

campo de incidência do IPTU e potencializa a bitributação, comprometendo segurança jurídica e justiça fiscal. Ao ignorar a função econômica da propriedade, desconsidera-se a evolução normativa e jurisprudencial que exige análise integrada dos critérios de incidência.

Doutrina e jurisprudência convergem em reconhecer a localização como parâmetro primário, mas não absoluto. Lira (2016, p. 238) aponta que imóveis em zona urbana estão sujeitos ao IPTU, salvo quando utilizados em atividades rurais, hipótese em que incide o ITR. Eduardo Sabbag (2017, p. 145) reforça que não há IPTU quando o imóvel urbano apresenta destinação agrícola, pecuária ou agroindustrial, consagrando a prevalência do critério econômico em situações excepcionais.

O desafio contemporâneo é assegurar aplicação uniforme das normas, evitando conflitos de competência e garantindo previsibilidade. A harmonização entre legislação, doutrina e jurisprudência é essencial para segurança jurídica, equidade fiscal e efetivação da função social da propriedade. Nesse processo, STF e STJ têm buscado equilibrar a autonomia municipal com a competência da União, reconhecendo que a destinação econômica pode prevalecer sobre a localização formal.

5 ESTUDO DE CASOS PRÁTICOS

Este capítulo examina o conflito de competência tributária entre o Município de Sorocaba e a União, tomando como objeto de análise a legislação municipal vigente - Lei nº 1.541/1968 (Código de Zoneamento), Lei nº 1.444/1966 (Código Tributário Municipal) e Decreto nº 11.891/1999, em sua interação com a regra-matriz de incidência prevista no CTN e na disciplina do ITR. O propósito é demonstrar, a partir da normativa local, de que forma a destinação econômica do imóvel deve orientar a exigência tributária, quais procedimentos municipais são legítimos para a comprovação da atividade rural e em que medida a atuação do ente municipal pode, indevidamente, invadir a competência tributária da União ao conceder isenções ou afastar a incidência do ITR.

A CF, em seu artigo 156, inciso I, atribui aos municípios a competência para instituir o IPTU, cujo fato gerador, conforme o artigo 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em zona urbana. O §1º do mesmo

artigo exige a presença de ao menos dois melhoramentos urbanos, como pavimentação, iluminação pública, rede de água ou esgoto, para caracterizar a área como urbana, e o §2º admite a incidência do IPTU em áreas rurais quando inseridas em loteamento aprovado pela legislação municipal, evidenciando destinação urbana. Por sua vez, o ITR é de competência da União, conforme o artigo 153, inciso VI, da CF, e encontra regulamentação nos artigos 29 a 31 do CTN; seu fato gerador é a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel localizado fora da zona urbana, sendo que o artigo 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, recepcionado como lei complementar, estabelece que o ITR também incide sobre imóveis situados em zona urbana quando comprovadamente utilizados em atividades rurais, prevalecendo, nesse caso, a função econômica rural sobre a localização formal.

No âmbito municipal, a Lei nº 1.541/1968 institui o Código de Zoneamento de Sorocaba, definindo zonas urbanas, rurais e de expansão urbana, bem como critérios urbanísticos e de melhoramentos públicos que servem de base para a caracterização formal da zona urbana. Já a Lei nº 1.444/1966, que disciplina o Código Tributário Municipal, prevê a incidência do IPTU sobre imóveis situados em zona urbana e estabelece hipóteses de exclusão para propriedades iguais ou superiores a um hectare destinadas à exploração agrícola, pecuária ou extrativa, desde que atendidos requisitos formais. O Decreto nº 11.891/1999, por sua vez, regulamenta os procedimentos administrativos municipais para a comprovação da atividade rural e da função social da propriedade, especificando documentos, prazos e critérios técnicos que devem ser observados pela administração para reconhecer a destinação rural e aplicar a disciplina tributária correspondente.

O conflito de competência surge quando a legislação municipal deixa de reconhecer a comprovação da atividade econômica rural do contribuinte, mantendo a incidência do IPTU e afastando a aplicação do ITR. A questão central reside no fato de que, quando um imóvel localizado em zona urbana é efetivamente destinado a fins rurais, a tributação deve ser deslocada para o ITR, evitando a bitributação e preservando a competência da União.

Em situações práticas, observa-se que, ao longo dos anos, alguns contribuintes acabam recolhendo simultaneamente IPTU e ITR sobre o mesmo

imóvel, configurando a cobrança de dois tributos sobre o mesmo fato gerador, a propriedade, e evidenciando o conflito de competência[1].

O Município de Sorocaba pode, legitimamente, disciplinar o zoneamento, estabelecer critérios formais de urbanidade e ruralidade, bem como definir procedimentos administrativos para comprovação da atividade rural e excluir a cobrança do IPTU quando comprovada a destinação agrícola. Todavia, não lhe é permitido conceder isenção ou afastar a incidência do ITR, tributo de competência exclusiva da União, nem criar efeitos fiscais que repercutam sobre tributos federais. Como observa Carrazza (2025, p. 924), a CF, ao repartir competências tributárias, conferiu aos entes políticos a prerrogativa de optar por não as exercer, inclusive mediante concessão de isenções, mas sempre restritas aos tributos de sua própria alçada.

A atuação administrativa municipal deve limitar-se ao reconhecimento da destinação econômica comprovada e à aplicação da legislação local quanto ao IPTU. A prevalência da função econômica sobre a localização formal é entendimento consolidado na doutrina e na jurisprudência, de modo que imóveis situados em zona urbana, mas utilizados para fins rurais, devem ser tributados pelo ITR, evitando a cobrança simultânea de IPTU e ITR.

Na prática, isso impõe à Prefeitura o dever de adotar critérios objetivos de instrução processual para a comprovação da atividade rural, observando os requisitos previstos no Decreto nº 11.891/1999, sem extrapolar sua competência ao declarar isenções que atinjam a esfera federal. A prática municipal que reconhece a atividade agrícola e, em consequência, concede formalmente uma isenção que repercute sobre o ITR, apresenta risco concreto de invasão de competência, podendo gerar nulidade de atos administrativos, contencioso tributário e insegurança jurídica. Para mitigar tais riscos, recomenda-se a padronização de procedimentos administrativos, a limitação dos atos ao reconhecimento da exclusão da base de cálculo do IPTU, o registro dos elementos probatórios, a cooperação técnica com órgãos federais responsáveis pelo ITR, a capacitação de servidores e a revisão do ordenamento municipal para explicitar limites e procedimentos.

[1] Nota explicativa: A verificação da efetiva atividade econômica desenvolvida no imóvel é elemento central para a correta definição da competência tributária entre União e Município. A comprovação da destinação rural impede a bitributação, deslocando a incidência para o ITR. Contudo, é necessário que a análise das provas seja criteriosa, a fim de evitar simulações de uso agrícola com o objetivo de recolher apenas o tributo federal.

Conclui-se, portanto, que a legislação municipal de Sorocaba é adequada para delimitar zonas e regulamentar procedimentos de comprovação da atividade rural, mas não autoriza o Município a conceder isenção de tributo de competência da União. A comprovação da atividade agrícola desloca a incidência para o ITR, cabendo exclusivamente à União disciplinar isenções e benefícios relativos a esse tributo. A observância dessa fronteira normativa preserva a repartição constitucional de competências, evita a bitributação e assegura maior segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para a administração pública.

6 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DA DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA

O conflito de competência entre IPTU e ITR ultrapassa o aspecto jurídico, afetando arrecadação, organização econômica e dinâmicas sociais ligadas ao uso da propriedade. A definição do tributo aplicável delimita competências entre União e Municípios, mas também influencia receitas, instrumentos de política pública e comportamento dos contribuintes, revelando dimensão econômica e política relevante.

Para os Municípios, o IPTU é fonte essencial de receita e sustenta serviços locais e políticas urbanas. Já o ITR, embora menos expressivo em arrecadação, possui função extrafiscal estratégica para a União, incentivando o uso produtivo da terra e combatendo a especulação fundiária. Assim, a disputa envolve critérios técnicos, interesses arrecadatórios e estratégias de intervenção estatal.

Do lado dos contribuintes, a escolha do tributo impacta a carga fiscal: o IPTU, com alíquotas mais altas e base sobre o valor venal, tende a onerar mais; o ITR, por incidir apenas sobre a terra nua, geralmente reduz o montante devido. A indefinição pode gerar bitributação, aumentar custos de conformidade e comprometer a segurança jurídica.

A delimitação também repercute na função social da propriedade. O IPTU atua como política urbana, estimulando o aproveitamento de imóveis e combatendo a especulação; o ITR incentiva a produtividade rural e penaliza propriedades improdutivas, alinhando-se a objetivos de justiça social.

No plano social, a definição de competência afeta a organização territorial e a distribuição de recursos. Municípios urbanos arrecadam mais IPTU, enquanto regiões rurais dependem do ITR, acentuando desigualdades regionais.

Em síntese, a disputa entre IPTU e ITR é estratégica para o sistema tributário, com reflexos econômicos, sociais e institucionais. A correta delimitação assegura repartição de receitas, influencia o comportamento dos contribuintes e efetiva a função social da propriedade. A harmonização entre normas, doutrina e jurisprudência é essencial para garantir segurança jurídica, equidade fiscal e eficiência estatal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A repartição de competências tributárias no sistema constitucional brasileiro constitui elemento estruturante do pacto federativo, ao assegurar a autonomia financeira dos entes federativos e evitar sobreposições indevidas na tributação da propriedade imobiliária. Nesse contexto, a CF/1988 estabelece, de forma clara, a competência dos Municípios para instituir o IPTU sobre imóveis urbanos e da União para instituir o ITR sobre imóveis rurais, estruturando a incidência tributária a partir de um critério espacial. Essa delimitação normativa busca promover segurança jurídica, previsibilidade e coerência na arrecadação, ao mesmo tempo em que organiza a atuação estatal sobre o território e a propriedade.

Entretanto, a análise do ordenamento infraconstitucional evidencia que essa distinção não se apresenta de forma absolutamente rígida. O CTN, ao disciplinar o fato gerador dos tributos, e o Decreto-Lei nº 57/1966, ao introduzir hipóteses de exceção, demonstram que a incidência do IPTU e do ITR não pode ser definida exclusivamente com base na localização formal do imóvel. A admissão da incidência do IPTU em áreas de expansão urbana, bem como a possibilidade de incidência do ITR sobre imóveis situados em zona urbana, desde que destinados à atividade rural, revelam a importância da destinação econômica como critério complementar. Essa flexibilização normativa busca evitar distorções, especialmente a bitributação, e promover maior aderência da tributação à realidade material da propriedade.

A teoria da regra-matriz de incidência tributária, desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho (2023, p. 264), oferece um referencial técnico indispensável para a compreensão dessa complexidade, ao permitir a decomposição da norma tributária em seus elementos estruturantes e a identificação precisa dos critérios de incidência. A partir dessa abordagem, torna-se evidente que a delimitação entre IPTU e ITR exige a conjugação entre critérios espacial, material e funcional, não

sendo possível resolver os conflitos de competência por meio de uma análise isolada de qualquer desses elementos. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça tem consolidado esse entendimento, ao reconhecer que a destinação econômica do imóvel pode, em situações específicas, prevalecer sobre sua classificação territorial, em consonância com os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da função social da propriedade.

A análise prática demonstra, contudo, que ainda persistem divergências na aplicação desses critérios, especialmente diante da atuação de Municípios que insistem na cobrança do IPTU com base exclusivamente na localização do imóvel. Situações como a verificada no Município de Sorocaba evidenciam os limites da competência municipal, uma vez que, embora seja possível disciplinar aspectos urbanísticos e administrativos, não cabe aos entes locais afastar a incidência de tributo federal ou instituir benefícios fiscais que interfiram na competência da União. A observância dessas fronteiras normativas é essencial para preservar o equilíbrio federativo e evitar conflitos de competência.

Diante desse cenário, conclui-se que a definição da incidência entre IPTU e ITR segue, como regra, o critério espacial, mas admite exceções fundamentadas na destinação econômica do imóvel, especialmente quando esta revela incompatibilidade com sua classificação territorial formal. A correta aplicação desses critérios exige uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, que integre normas constitucionais, infraconstitucionais e entendimento jurisprudencial. Mais do que uma questão técnica, trata-se de garantir justiça fiscal, segurança jurídica e eficiência na atuação estatal, assegurando que a tributação da propriedade imobiliária esteja alinhada à sua função social e à realidade econômica. Nesse sentido, a harmonização entre os critérios de incidência não apenas resolve conflitos de competência, mas também fortalece a coerência e a legitimidade do sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Ana Francisca Pedrosa Leite. *IPTU x ITR*: aplicabilidade do critério da destinação. 2015. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/AL, Maceió, 2015. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ana-Francisca-Pedrosa-Leite-Accioly-OK.pdf. Acesso em: 07 jul 2026.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jul. 2026.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966*. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972*. Cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993*. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 9.393, de 19 de dezembro 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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. *Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 06 jul. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 140.773/SP*. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em 08 out. 1998. Publicado em 04 jun. 1999. Tribunal Pleno. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur109712/false. Acesso em: 25 ago. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). *Recurso Especial nº 1.112.646/SP*. Relator: Min. Herman Benjamin. Julgado em 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ). *Tema 174*: recurso repetitivo. Definição da incidência de IPTU ou ITR em imóveis urbanos utilizados para exploração rural. Julgado em 2010.

CAMPOS, Ricardo Uehara Minelli. *Incidência dos impostos (IPTU e ITR) em propriedade rural localizada em área urbana*. 2020. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020. Disponível em: https://adelpha-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/498faac3-437f-47f8-a53a-65bbd8461324/content. Acesso em: 16 abr. 2026.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 36. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 6, p. 209-222, jul./dez. 2010. Disponível em: https://fesdt.org.br/docs/revistas/6/artigos/11.pdf. Acesso em: 16 abr. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário brasileiro*. 33. ed., rev. São Paulo: Noeses, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: constituição e código tributário nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

KISZKA, Iraci de Oliveira; ABBAS, Sandréa Alves. *Conflito de competência*: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto território rural. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/conflito_de_competencia_imposto_sobre_a_propriedade_predial_e_territorial_urbana_e_o_imposto_territorio_rural.pdf. Acesso em: 15 abr. 2026.

KRAMER, Helton; CASTRO, Eduardo Rodrigues de; DUQUE, Felipe. *Tributos em espécie*. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2026.

LEÃO, Celina Gontijo. *ITR e IPTU*: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada. 2015. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

LIRA, Daniel Ferreira de. A tributação e o desenvolvimento de pequenos municípios rurais no Brasil: da zona cinzenta entre o IPTU e o ITR à construção de uma política

fiscal adequada à realidade rural brasileira. In: SILVA, Saulo Medeiros da Costa; PEREIRA, Arthur Cesar de Moura (orgs.). *Curso avançado de direito tributário municipal*: impostos municipais. Campina Grande: EDUEPB, 2016. v. 2.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 43. ed. rev., atual. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

MARCON, Gian Carla Coelho Naccarati; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. A aplicação da legislação tributária no que pertine ao aspecto espacial dos impostos sobre a propriedade territorial rural e sobre a propriedade predial e territorial urbana. *Revista de Direito da Cidade*, *[S. l.]*, v. 12, n. 4, p. 2557-2578, 2021. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/rdc/article/view/43616. Acesso em: 16 abr. 2026.

NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco. Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. *Revista Direito Tributário Atual*, *[S. l.]*, n. 45, p. 382-401, 2020. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1215. Acesso em: 15 abr. 2026.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 16. ed., rev., atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.

PONTALTI, Mateus. *Manual de direito tributário*. 5. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ROQUE, Nathaly Campitelli. IPTU: atualidades na jurisprudência. *Cadernos Jurídicos*, São Paulo, v. 21, n. 54, p. 203-215, abr./jun. 2020. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/server/api/core/bitstreams/6b4ebe53-2e97-41c8-93e4-aa86f63518b8/content. Acesso em: 15 abr. 2026.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Cláudia Guimarães dos; NAVES, Larissa Vasconcelos; MARTORELLI, Thays. IPTU: um estudo sobre o critério espacial da hipótese tributária. *Revista do Direito Público*, *[S. l.]*, v. 5, n. 2, p. 90-105, 2010. Disponível em: https://doi.org/10.5433/1980-511X.2010v5n2p90. Acesso em: 15 abr. 2026.

SILVA TAVARES, Rodrigo; OLIVEIRA, Hamilton Afonso de. Aspectos técnicos e jurídicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, v. 25, n. 42, p. 85-106, 2021. Disponível em: https://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/3479/3235. Acesso em: 16 abr. 2026.

SIMÕES, Rosilene Xavier. *Conflito de competência*: ITR x IPTU: um estudo de caso no município de Anchieta/ES. 2018. Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado em Direito) - Faculdades Doctum de Guarapari, Guarapari, 2018. Disponível em: https://dspace.doctum.edu.br/jspui/bitstream/123456789/2429/1/Artigo%20Rosilene%20Aprovado.pdf. Acesso em: 07 de julho de 2026.

SOROCABA. *Decreto nº 11.891, de 28 de dezembro de 1999*. Dispõe a comprovação de atividade de exploração econômica e o cumprimento de sua função social. Disponível em: https://leis.org/municipais/sp/sorocaba/lei/decreto/1999/11891/decreto-n-11891-1999-dispoe-a-comprovacao-de-atividade-de-exploracao-economica-e-o-cumprimento-de-sua-funcao?__cf_chl_f_tk=8OW7idQUMbqBlPnTXKwxZ5IOA8RHjoMdcc3OEDUx0fQ-1783438065-1.0.1.1-dwzeA3dc1vK3MvE653UNfbPOwd66JtEvjHNwOEYTtco. Acesso em: 07 de julho de 2026.

SOROCABA. *Lei nº 1.444, de 13 de dezembro de 1966*. Dispõe sobre o sistema tributário do município e dá outras providências. Disponível em: https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sorocaba/lei-ordinaria/1966/145/1444/lei-ordinaria-n-1444-1966-dispoe-sobre-o-sistema-tributario-do-municipio-e-da-outras-providencias. Acesso em: 07 de julho de 2026.

SOROCABA. *Lei nº 1.541, de 23 de dezembro de 1968*. Dispõe sobre o Código de Zoneamento. Disponível em: https://planejamento.sorocaba.sp.gov.br/wp-content/uploads/2024/04/1968-codigo-zoneamento-1.pdf. Acesso em: 07 de julho de 2026.

SOUZA, Josan Santos; SILVA, Suênio Walttemberg Gonçalves e. IPTU x ITR: da aplicabilidade do Art. 53 da Lei nº 6.766/79 na hipótese de alteração de zona rural para zona urbana. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, *[S. l.]*, v. 138, n. 26, 2018. Disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/75. Acesso em: 16 abr. 2026.

STEFANI, Eduardo; NOVAIS, Fabrício Muraro. IPTU ou ITR: uma análise comparativa à luz do conflito de competência na cobrança dos tributos de áreas urbanas. *Revista Foco*, *[S. l.]*, v. 18, n. 2, p. e7587, 2025. Disponível em: https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/7587. Acesso em: 19 abr. 2026.