



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

A ANTINOMIA ENTRE ITR E IPTU:
O CONFLITO NORMATIVO NA DEFINIÇÃO DO IMÓVEL RURAL E URBANO E A
ORIENTAÇÃO DO TEMA 174 DO STJ

ORIENTANDO – LUCAS OLIVEIRA MELO AMARAL
ORIENTADORA – PROF. DOUTORA FERNANDA DE PAULA FERREIRA MOI

GOIÂNIA-GO
2026

LUCAS OLIVEIRA MELO AMARAL

A ANTINOMIA ENTRE ITR E IPTU:
O CONFLITO NORMATIVO NA DEFINIÇÃO DO IMÓVEL RURAL E URBANO E A
ORIENTAÇÃO DO TEMA 174 DO STJ

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás).
Profa. Orientadora: Doutora Fernanda de Paula Ferreira Moi

GOIÂNIA

2026

LUCAS OLIVEIRA MELO AMARAL

A ANTINOMIA ENTRE ITR E IPTU:
O CONFLITO NORMATIVO NA DEFINIÇÃO DO IMÓVEL RURAL E URBANO E A
ORIENTAÇÃO DO TEMA 174 DO STJ

Data da Defesa: 11 de Junho de 2026

BANCA EXAMINADORA

Profa. Orientadora: Doutora Fernanda de Paula Ferreira Moi

Nota:

Profa. Examinador: Luiz Antônio de Paula

Nota:

*Aos que acreditaram em mim, mesmo nos
momentos em que eu precisei aprender,
sozinho, a continuar.*

Cada passo que me trouxe até aqui também foi sustentado por aqueles que acreditaram em mim, por isso, esta conquista também pertence a eles.

À minha família e aos meus amigos, meu mais sincero agradecimento.

*Ter medo não é uma coisa ruim. Foi o meu
medo que me trouxe até tão longe.*

~ Eisen

RESUMO

A pesquisa analisou a controvérsia entre o Imposto Territorial Rural e o Imposto Predial e Territorial Urbano nas hipóteses em que a localização do imóvel e sua destinação econômica conduziram a resultados distintos quanto ao tributo incidente. O estudo teve como objetivo verificar se a divergência entre o critério topográfico, previsto nos arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional, e o critério da destinação econômica, previsto no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, configurou antinomia jurídica no ordenamento tributário brasileiro. A investigação adotou o método hermenêutico-constitucional e desenvolveu-se por meio de revisão bibliográfica e documental, com análise da legislação tributária, da doutrina especializada, do Tema 174 do Superior Tribunal de Justiça e da Solução de Consulta COSIT nº 198/2018 da Receita Federal do Brasil. Verificou-se que a controvérsia decorreu da coexistência de dois parâmetros normativos de incidência tributária, um vinculado à localização do imóvel e outro à sua utilização econômica efetiva. Constatou-se, ainda, que a tensão analisada configurou antinomia aparente, própria, de direito interno e parcial-parcial, pois o conflito surgiu apenas em situações específicas envolvendo imóveis localizados em zona urbana, mas destinados à exploração rural. Concluiu-se que a solução adequada não exigiu a criação de nova norma, mas a interpretação sistemática dos dispositivos aplicáveis, com prevalência do critério da especialidade. Assim, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 prevaleceu sobre a disciplina geral do Código Tributário Nacional nas hipóteses específicas em que o imóvel, embora situado em área urbana, foi comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Palavras-chave: ITR; IPTU; Antinomia jurídica; Critério topográfico; Destinação econômica.

SUMARIO

INTRODUÇÃO	1
1 A ANTINOMIA JURÍDICA E A COERÊNCIA DO ORDENAMENTO	4
1.1 CONCEITO E REQUISITOS DE ANTINOMIA JURÍDICA	4
1.2 CLASSIFICAÇÕES E CRITÉRIOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS NORMATIVOS	6
1.2.1 QUANTO AO CRITÉRIO DE SOLUÇÃO:	6
1.2.2 QUANTO AO SEU CONTEÚDO:	7
1.2.3 QUANTO AO SEU ÂMBITO:.....	8
1.2.4 QUANTO À EXTENSÃO DA CONTRADIÇÃO:.....	8
1.3 OS CRITÉRIOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS NORMATIVOS	9
2 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)	13
2.1 ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.....	13
2.2 CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.....	16
2.3 DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DO ITR.....	19
3 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	21
3.1 ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO.....	21
3.2 BEM IMÓVEL COMO OBJETO COMUM DO IPTU E DO ITR.....	25
3.3 CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA E CRITÉRIO TOPOGRÁFICO.....	27
4 ANÁLISE DE EXISTÊNCIA DE ANTINOMIA.	30
4.1 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA COM BASE NO TEMA 174.....	30

4.2	POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DE ACORDO COM A SOLUÇÃO DE CONSULTA – COSIT Nº 198 DE 2018	32
4.3	ANÁLISE FUNDAMENTADA NAS CLASSIFICAÇÕES DAS ANTINOMIAS	34
	CONCLUSÃO.....	38
	REFERÊNCIAS	40

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a controvérsia existente entre o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) nas hipóteses em que a localização do imóvel e sua destinação econômica conduzem a resultados distintos quanto ao tributo incidente.

No sistema tributário brasileiro, em regra, o ITR incide sobre a propriedade territorial rural, enquanto o IPTU recai sobre a propriedade predial e territorial urbana. Contudo, determinadas situações concretas revelam uma tensão normativa relevante, especialmente quando um imóvel localizado em zona urbana é utilizado em atividade extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

O problema de pesquisa que motiva este estudo consiste em verificar se a divergência entre o critério topográfico, previsto nos arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional, e o critério da destinação econômica, previsto no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, configura verdadeira antinomia jurídica no ordenamento tributário brasileiro.

A questão se torna ainda mais relevante diante do contraste entre o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 174, que atribui prevalência à destinação econômica do imóvel, e a orientação adotada pela Receita Federal na Solução de Consulta nº 198/2018, que privilegia o critério da localização geográfica.

Diante desse cenário, o objetivo geral da pesquisa é analisar a controvérsia entre o ITR e o IPTU à luz da teoria das antinomias jurídicas, a fim de verificar se há efetivamente conflito normativo entre os critérios de localização e de destinação econômica, bem como identificar sua possível classificação e os critérios adequados para sua solução.

Como objetivos específicos, busca-se examinar os fundamentos teóricos das antinomias jurídicas, apresentar a estrutura normativa do ITR e do IPTU, distinguir o critério topográfico do critério da destinação econômica e analisar os entendimentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça e pela Receita Federal sobre a matéria.

Quanto aos procedimentos metodológicos, a presente pesquisa adota o método hermenêutico-constitucional, uma vez que seu objeto central consiste na interpretação e compatibilização de normas constitucionais e infraconstitucionais em

aparente tensão, especialmente aquelas relacionadas ao critério topográfico, previsto nos arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional, e ao critério da destinação econômica, previsto no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 e reafirmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 174.

A investigação desenvolve-se por meio de revisão bibliográfica e documental, com análise de obras doutrinárias, legislação tributária, decisões judiciais e atos interpretativos administrativos pertinentes ao tema. Nesse sentido, são examinados autores de referência (como Maria Helena Diniz, Norberto Bobbio e Flávio Tartuce) no estudo das antinomias jurídicas e do Direito Tributário (como Paulo de Barros Carvalho, Eduardo Sabbag, Leandro Paulsen, entre outros), bem como o Tema 174 do STJ, e a Solução de Consulta nº 198/2018 da Receita Federal do Brasil, a fim de verificar de que modo o conflito entre ITR e IPTU é interpretado no plano normativo, jurisprudencial e administrativo.

A relevância do tema decorre de suas implicações teóricas e práticas. No plano teórico, a pesquisa contribui para a compreensão da coerência do ordenamento jurídico e da aplicação dos critérios de solução das antinomias.

No plano prático, a controvérsia repercute diretamente na segurança jurídica do contribuinte e na delimitação das competências tributárias da União e dos Municípios, especialmente em situações nas quais o imóvel se encontra formalmente em área urbana, mas possui destinação econômica rural.

Este trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro, examinam-se os fundamentos teóricos das antinomias jurídicas, seus requisitos de existência, suas classificações e os critérios clássicos de solução dos conflitos normativos.

No segundo, analisa-se o Imposto Territorial Rural, a partir da Regra-Matriz de Incidência Tributária, com destaque para seus critérios de incidência, sua estrutura normativa e a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa.

No terceiro, estuda-se o Imposto Predial e Territorial Urbano, com foco em sua Regra-Matriz de Incidência Tributária, na materialidade econômica da tributação imobiliária, e os critérios topográfico e o da destinação econômica.

Por fim, no quarto capítulo, examinam-se o Tema 174 do Superior Tribunal de Justiça, a Solução de Consulta nº 198/2018 da Receita Federal e a possível configuração de antinomia normativa entre os critérios analisados.

Assim, a presente pesquisa busca demonstrar que a definição do tributo incidente sobre determinados imóveis não pode ser resolvida apenas por uma leitura isolada dos dispositivos legais. Ao contrário, exige uma análise sistemática do ordenamento jurídico, capaz de identificar se a tensão entre o critério topográfico e o critério da destinação econômica representa mera divergência interpretativa ou verdadeira antinomia normativa.

1 A ANTINOMIA JURÍDICA E A COERÊNCIA DO ORDENAMENTO

O presente capítulo tem por objetivo examinar os fundamentos teóricos que sustentam o estudo das antinomias jurídicas e sua relação com a coerência interna do ordenamento. Para compreender o conflito existente entre o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), é indispensável analisar como o sistema jurídico brasileiro lida com a presença de normas potencialmente incompatíveis, bem como os critérios adotados pela doutrina para a identificação, classificação e solução desses conflitos.

Nesse sentido, serão apresentados os conceitos fundamentais que estruturam o fenômeno das antinomias, incluindo a definição do instituto, as condições necessárias para a configuração de um conflito real e os mecanismos doutrinários e hermenêuticos tradicionalmente utilizados para superá-lo.

Essa análise permitirá compreender em que medida o conflito entre normas se caracteriza como uma antinomia jurídica e quais soluções podem ser extraídas da teoria geral do Direito para sua adequada interpretação.

1.1 CONCEITO E REQUISITOS DE ANTINOMIA JURÍDICA

O ponto de partida para o estudo das antinomias é a ideia de que o ordenamento jurídico se apresenta, de forma ideal, como um sistema coerente, ou seja, como um conjunto de normas que existem entre si sem contradições insuperáveis. Quando essa coerência é comprometida pela existência de comandos incompatíveis, surge o que se chama de antinomia jurídica.

A obra “Conflito de Normas” de Maria Helena Diniz ao reproduzir a definição elaborada por Tércio Sampaio Ferraz Jr., conceituou a antinomia como:

A antinomia jurídica é: a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.

(Diniz, 1998, p. 19)

Norberto Bobbio (Bobbio, 1999, p.88), em seu livro “Teoria do Ordenamento Jurídico”, também apresenta relevante contribuição para o entendimento desse fenômeno ao definir a antinomia como “aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade”.

Em resumo, em ambas as definições é possível extrair que não se trata somente da mera coexistência de normas divergentes, mas da impossibilidade de o destinatário cumprir simultaneamente ambas sem violar uma delas.

Contudo, para além desse conceito, Maria Helena Diniz, baseando-se na definição de Ulrich Klug, apresenta a ideia de Antinomia Real:

A antinomia real, no entender de Ulrich Klug, é uma lacuna de conflito ou colisão, porque em sendo conflitantes, as normas se excluem reciprocamente, por ser impossível a remoção da contradição, pela dificuldade de destacar uma como a mais forte ou decisiva, por não haver uma regra que permita decidir entre elas, obrigando o magistrado a solucionar o caso sub judice, segundo os critérios de preenchimento de lacunas. Como ante um caso concreto há sempre a possibilidade de mais de uma interpretação de uma das normas conflitantes, ou de ambas, só haverá antinomia real, se após a interpretação adequada das duas normas, a incompatibilidade entre elas perdurar.

(Diniz, 1998, p.20).

Ricardo Alves de Lima e Bruno Casagrande e Silva (Lima e Silva, 2024) sintetizam essa noção da seguinte forma: “a antinomia real é uma lacuna de conflito ou colisão, porque, sendo conflitantes, as normas se excluem reciprocamente, por ser impossível a remoção da contradição, pela dificuldade de destacar uma como mais forte ou decisiva”.

Com o objetivo de auxiliar na identificação desse tipo de antinomia, Maria Helena Diniz afirma que são condições de existência da antinomia jurídica:

- a) Ambas as normas sejam jurídicas;
[...]
- b) Ambas sejam vigentes e pertencentes a um mesmo ordenamento jurídico;
[...]
- c) Ambas devem emanar de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, prescrevendo ordens ao mesmo sujeito;
[...]
- d) Ambas devem ter operadores opostos (uma permite, outra obriga) e seus conteúdos (atos e omissões) devem ser a negação interna um do outro.
[...]

- e) O sujeito, a quem se dirigem as normas conflitantes, deve ficar numa posição insustentável.

(Diniz, 1998, pg.19-22)

Contudo, esses requisitos dizem respeito à antinomia jurídica em sentido geral. A autora especifica que, para a configuração da antinomia real, devem estar presentes três elementos fundamentais: a) incompatibilidade; b) indecidibilidade; e c) necessidade de decisão.

A antinomia real constitui hipótese excepcional, pois, como será visto posteriormente, os critérios clássicos de solução formulados por Norberto Bobbio mostram-se insuficientes para resolvê-la.

Definidos os conceitos de antinomia jurídica e antinomia real, bem como apresentados seus requisitos de existência, passa-se agora ao exame de suas possíveis classificações.

1.2 CLASSIFICAÇÕES E CRITÉRIOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS NORMATIVOS

Como mencionado no tópico anterior, as antinomias não se reduzem à mera coexistência de normas divergentes. Ao contrário, podem assumir diferentes formas, a depender do modo como se apresenta a incompatibilidade normativa.

Segundo Maria Helena Diniz, as antinomias podem ser classificadas: a) quanto ao critério de solução; b) quanto ao conteúdo; c) quanto ao âmbito; e d) quanto à extensão da contradição.

1.2.1 QUANTO AO CRITÉRIO DE SOLUÇÃO:

Quanto ao critério de solução, a classificação busca verificar se o próprio ordenamento jurídico oferece instrumentos suficientes para superar a incompatibilidade entre as normas ou se, ao contrário, o conflito permanece sem solução normativa adequada.

Essa distinção é essencial porque nem todo conflito entre normas exige a criação de uma nova norma ou a atuação corretiva do legislador. Em muitos casos, a

própria ordem jurídica fornece critérios aptos a resolver a oposição, permitindo que o intérprete identifique qual norma deve prevalecer no caso concreto.

Em outros, porém, a incompatibilidade persiste mesmo após o emprego dos critérios disponíveis.

Nesse sentido, Maria Helena Diniz divide as antinomias em aparentes e reais:

a) Antinomia aparente, se os critérios para solucioná-la forem normas integrantes de ordenamento jurídico;

b) Antinomia real, se não houver na ordem jurídica qualquer critério normativo para sua solução, sendo, então, imprescindível para a sua eliminação, a edição de uma nova norma.

(Diniz, 1998, pg. 20)

Essa distinção será relevante para a análise da controvérsia entre IPTU e ITR, pois permitirá verificar se o conflito entre localização do imóvel e destinação econômica pode ser resolvido pelo próprio sistema jurídico ou se configura incompatibilidade mais profunda.

1.2.2 QUANTO AO SEU CONTEÚDO:

Quanto ao conteúdo, a classificação considera a natureza da incompatibilidade existente entre as normas em conflito. O conflito pode decorrer de uma oposição formal entre comandos normativos, mas também pode resultar de tensões materiais relacionadas a princípios, valores, finalidades ou à própria terminologia utilizada pelo legislador.

Maria Helena Diniz diferencia a antinomia própria da antinomia imprópria:

a) Antinomia própria, se se der por razão formal, independentemente de seu conteúdo material. Tal antinomia normativa ocorre quando uma conduta aparece ao mesmo tempo prescrita e não prescrita, proibida ou não proibida, prescrita e proibida.

[...]

b) Antinomia imprópria, se ocorrer em virtude do conteúdo material das normas, podendo apresentar-se como:

1) Antinomia de princípios, se houver desarmonia numa ordem jurídica pelo fato dela fazerem parte diferentes ideias fundamentais entre as quais se pode estabelecer um conflito.

[...]

2) Antinomia valorativa imanente ou de valoração, se o legislador não for fiel a uma valoração por ele próprio realizada, pondo-se em conflito com as próprias valorações.

[...]

3) Antinomia teleológica, se se apresentar incompatibilidade entre os fins propostos por certa norma e os meios previstos por outra para a consecução daqueles fins.

[...]

A esses tipos de antinomia imprópria, há quem acrescente a antinomia técnica, atinente à falta de uniformidade da terminologia legal.

(Diniz, 1998, pg. 26-28)

No presente trabalho, essa distinção será importante para verificar se a tensão entre os critérios de incidência do IPTU e do ITR decorre de comandos normativos incompatíveis quanto ao tributo incidente ou se se trata apenas de divergência interpretativa ou terminológica.

1.2.3 QUANTO AO SEU ÂMBITO:

Essa classificação toma como referência o espaço normativo em que a incompatibilidade se manifesta, permitindo identificar se o conflito ocorre exclusivamente no âmbito do direito interno, do direito internacional ou na relação entre ambos.

Trata-se de distinção importante porque situa a antinomia dentro do ambiente jurídico em que ela se desenvolve, o que influencia diretamente a forma de sua compreensão e eventual superação. Nesse caso, a antinomia poderá ser:

a) Antinomia de direito interno, que ocorre entre normas dentro de um ramo do direito ou entre normas de diferentes ramos jurídicos;

[...]

b) Antinomia de direito internacional, que aparece entre normas de direito internacional público, isto é, entre tratados ou convenções internacionais, costumes internacionais, princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas, decisões judiciais, opiniões do publicistas mais qualificados como meio auxiliar de determinação de normas de direito da Corte Internacional de Justiça, normas criadas pelas organizações internacionais e atos jurídicos unilaterais.

[...]

c) Antinomia de direito interno-internacional, que surge entre norma de direito interno e norma de direito internacional público;

(Diniz, 1998, pg. 28-29)

1.2.4 QUANTO À EXTENSÃO DA CONTRADIÇÃO:

Nessa classificação, o que se considera é a medida da sobreposição entre os campos de aplicação das normas em conflito.

Essa classificação é relevante porque nem toda antinomia compromete a aplicação integral das normas envolvidas. Em determinadas situações, as normas podem conviver normalmente na maior parte dos casos, entrando em conflito apenas em uma zona específica de sobreposição.

Tanto Maria Helena Diniz quanto Norberto Bobbio fundamentam essa classificação nas formulações de Alf Ross. Assim, a antinomia quanto à extensão da contradição poderá ser:

- a) Antinomia Total-total, se uma das normas não puder ser aplicada em nenhuma circunstância sem conflitar com a outra;
 - b) Antinomia Total-parcial, se uma das normas não puder ser aplicada, em nenhuma circunstância, sem conflitar com a outra, enquanto esta tem um campo de aplicação que conflita com a anterior apenas em parte;
 - c) Antinomia Parcial-parcial, quando duas normas tiverem um campo de aplicação que em parte entra em conflito com o da outra e em parte não entra.
- (Diniz, 1998, pg. 29-30)

As classificações expostas demonstram que a antinomia jurídica não é fenômeno simples ou uniforme. Sua identificação exige a análise da estrutura do conflito, do conteúdo das normas envolvidas, do âmbito em que a incompatibilidade se manifesta e da extensão da contradição.

A partir dessa base, torna-se possível examinar os critérios de solução das antinomias e, posteriormente, aplicá-los à discussão sobre a incidência do IPTU ou do ITR.

1.3 OS CRITÉRIOS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS NORMATIVOS

A análise dos critérios de solução das antinomias exige, também, a compreensão das antinomias de primeiro e de segundo grau. Essa classificação é relevante porque os mecanismos de superação do conflito variam conforme a estrutura da incompatibilidade normativa e conforme o número de critérios envolvidos na solução do caso.

Para melhor compreender essa nova classificação, faz-se necessário recorrer à doutrina de Norberto Bobbio, que apresentou três regras fundamentais para a solução das antinomias, quais sejam: a) o critério cronológico; b) o critério hierárquico; e c) o critério da especialidade.

Sobre o critério cronológico, seguindo a doutrina especializada de Bobbio, tem-se o seguinte:

O critério cronológico, chamado também de *lex posterior*, é aquele com base no qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior: *lex posterior derogat priori*. Esse critério não necessita de comentário particular. Existe uma regra geral no Direito em que a vontade posterior revoga a precedente, e que de dois atos de vontade da mesma pessoa vale o último no tempo.

(Bobbio, 1999, pg. 92)

Maria Helena Diniz sintetiza esse critério, com base na lição de Hans Kelsen, ao afirmar que:

Se se tratar de normas gerais estabelecidas pelo mesmo órgão em diferentes ocasiões, a validade da norma editada em último lugar sobreleva à da norma fixada em último lugar sobreleva à da norma fixada em primeiro lugar que a contradiz. Esse princípio também poderá ser aplicado quanto as normas antinômicas forem estabelecidas por órgãos diferentes.

(Diniz, 1998, pg. 34)

No que se refere ao critério hierárquico, Norberto Bobbio dispõe o seguinte:

O critério hierárquico, chamado também de *lex superior*, é aquele pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: *lex superior derogat inferiori*.

[...]

Uma das consequências da hierarquia normativa é justamente esta: as normas superiores podem revogar as inferiores, mas as inferiores não podem revogar as superiores.

(Bobbio, 1999, pg. 93)

Nessa mesma linha, Maria Helena Diniz (Diniz, 1998, p. 34) observa que a norma de nível mais elevado prevalece sobre a inferior, independentemente da ordem cronológica em que ambas tenham sido editadas.

Por sua vez, o critério da especialidade busca solucionar a incompatibilidade a partir da relação entre norma geral e norma especial. Bobbio o define nos seguintes termos:

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do

critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente.

(Bobbio, 1999, pg. 95-96)

Em síntese, como o próprio Bobbio resume, o critério cronológico opera quando o conflito se estabelece entre normas sucessivas; o hierárquico, quando as normas se encontram em níveis distintos; e o da especialidade, quando a incompatibilidade surge entre uma disciplina geral e outra especial (BOBBIO, 1999, p. 97). O ponto central, portanto, é que esses critérios servem para resolver conflitos normativos desde que cada caso apresente uma estrutura compatível com a lógica do critério invocado.

A partir dessa base, compreende-se a utilidade da distinção entre antinomia de primeiro e de segundo grau. Segundo Flávio Tartuce:

Antinomia de 1º grau: conflito de normas que envolve apenas um dos critérios acima expostos.

Antinomia de 2º grau: choque de normas válidas que envolve dois dos critérios analisados.

(Tartuce, 2015, pg. 53)

Essa classificação se relaciona diretamente com a distinção entre antinomias aparentes e reais, uma vez que cada uma dessas categorias poderá demandar resposta diversa do ordenamento jurídico.

No caso das antinomias aparentes de primeiro grau, a solução pode ser encontrada pela aplicação direta dos critérios clássicos de Bobbio. Nesse sentido, Tartuce afirma:

No caso de conflito entre norma posterior e norma anterior, valerá a primeira, pelo critério cronológico, caso de antinomia de primeiro grau aparente.

Norma especial deverá prevalecer sobre norma geral, emergencial, que é o critério da especialidade, outra situação de antinomia de primeiro grau aparente.

Havendo conflito entre norma superior e norma inferior, prevalecerá a primeira, pelo critério hierárquico, também situação de antinomia de primeiro grau aparente

(Tartuce, 2015, pg. 53-54)

Essas soluções apresentam-se dessa forma porque, sendo a antinomia de primeiro grau, o conflito envolve apenas um dos critérios de solução anteriormente mencionados. Além disso, trata-se de antinomia aparente porque o próprio

ordenamento jurídico fornece mecanismos suficientes para a superação da incompatibilidade normativa.

O quadro se torna mais complexo nas antinomias de segundo grau. Segundo Tartuce, estas apresentam, entre outras, as seguintes possibilidades de solução:

Em um primeiro caso de antinomia de segundo grau aparente, quando se tem um **conflito de uma norma especial anterior e outra geral posterior, prevalecerá o critério da especialidade, prevalecendo a primeira norma.**

Havendo **conflito entre norma superior anterior e outra inferior posterior, prevalece também a primeira (critério hierárquico)**, outro caso de antinomia de segundo grau aparente. (grifado)

(Tartuce, 2015, pg. 54)

Há, entretanto, uma terceira hipótese, mais complexa, em que surge a chamada antinomia real: o conflito entre a aplicação do critério hierárquico e do critério da especialidade, traduzido na oposição entre uma norma geral superior e uma norma especial inferior. Nesse ponto, a discussão torna-se mais complexa, pois os critérios clássicos não conduzem, de forma pacífica, a uma solução uniforme.

Nesse aspecto, Maria Helena Diniz e Norberto Bobbio não convergem plenamente. Enquanto Bobbio tende a favorecer a prevalência do critério hierárquico, de modo a privilegiar a norma geral superior, Diniz demonstra maior cautela diante da dificuldade de se estabelecer, em abstrato, a superioridade necessária de um critério sobre o outro. A questão, portanto, deixa de ser apenas lógica e passa a envolver juízo mais complexo sobre a estrutura do conflito.

É nesse contexto que Tartuce, valendo-se tanto de Bobbio quanto de Diniz, aponta que, no choque entre hierarquia e especialidade, a solução pode exigir atuação do Poder Legislativo ou do Poder Judiciário. Segundo o autor:

Em havendo choque entre os critérios hierárquico e da especialidade, dois caminhos de solução podem ser dados no caso de antinomia real, um pelo Poder Legislativo e outro pelo Poder Judiciário. Vejamos:

Solução do Poder Legislativo – cabe a edição de uma terceira norma, dizendo qual das duas normas em conflito deve ser aplicada.

Solução do Poder Judiciário – o caminho é a adoção do princípio máximo de justiça, podendo o magistrado, o juiz da causa, de acordo com a sua convicção e aplicando os arts. 4.º e 5.º da Lei de Introdução, adotar uma das duas normas, para solucionar o problema.

(Tartuce, 2015, pg. 54-55)

O estudo dos critérios de solução dos conflitos normativos não possui, portanto, relevância meramente teórica. Ele fornece o instrumental necessário para

examinar se a tensão entre os regimes do IPTU e do ITR configura antinomia aparente ou real, bem como se o ordenamento dispõe de critérios suficientes para sua superação.

A partir desse instrumental teórico, a análise passa a se concentrar nos tributos envolvidos na controvérsia, a fim de compreender como a estrutura normativa do ITR e do IPTU contribui para a tensão entre o critério topográfico e o critério da destinação econômica.

2 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

Para que se possa avançar na análise do conflito normativo, é indispensável o aprofundamento prévio da matéria tributária relacionada aos impostos em potencial conflito, especialmente no que tange à estrutura normativa que compõe o Imposto Territorial Rural.

Superadas as discussões teóricas acerca das antinomias e dos critérios de solução dos conflitos normativos, torna-se necessário examinar, de modo sistemático, os elementos que compõem o regime jurídico do ITR, a fim de esclarecer como esse tributo se insere no problema classificatório entre imóvel rural e urbano.

Assim, este capítulo dedica-se ao estudo do Imposto Territorial Rural, apresentando os aspectos essenciais para a compreensão de seu funcionamento no ordenamento tributário brasileiro.

A análise será realizada seguindo a Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), conceito desenvolvido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, dessa forma, o estudo abordará o ITR seguindo os critérios que compõem a RMIT, chamados de Antecedente (Critério Material, Espacial e Temporal), Consequente (Critério Pessoal e Critério Prestacional/Quantitativo) e a Incidência Tributária.

Por fim, será examinado a competência tributária e a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa da União para os Municípios. Todos esses elementos são indispensáveis para uma melhor compreensão do contexto normativo que originou o conflito examinado pelo Tema 174 do STJ.

2.1 ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

A título de contextualização o Imposto Territorial Rural (ITR) é aquele que incide sobre a propriedade de um imóvel rural, se trata de um imposto de competência da União, previsto no Art. 153, VI, da Constituição Federal e no Art. 29 do Código Tributário Nacional. Frisa-se, ainda, que este imposto está disciplinado na Lei ordinária de nº 9.393/96 e regulamentada pelo Decreto nº 4.382/2002.

Para aplicar o Antecedente definido na Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), é necessário fazer uma alusão aos conceitos objetivando maior clareza e familiaridade com os termos que serão abordados.

Quando se menciona a RMIT, é necessário imaginar a norma tributária dividida em duas categorias: Antecedente e Consequente (sendo este último examinado no tópico seguinte). O Antecedente, também chamado de Hipótese ou Suposto, corresponde à previsão abstrata de um fato, isto é, à descrição normativa de um evento hipotético que, uma vez concretizado no plano fático, dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Trata-se, portanto, da parte da norma que delimita quando e em que condições o tributo deve incidir.

Contudo, para que se enquadre na ideia de Antecedente, devemos observar a existência de 3 critérios, sendo eles: Critério Material, Critério Espacial e Critério Temporal.

Segundo o artigo *“Para uma Teoria da Norma Jurídica: Da Teoria da norma à Regra-Matriz de Incidência Tributária”* de Paulo de Barros Carvalho, define-se o Critério Material como:

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento.

(Carvalho, 2019, pg. 25)

O critério material corresponde ao núcleo verbal da hipótese de incidência, acrescido do elemento que lhe confere sentido completo, indicando a conduta ou situação que a norma pretende tributar. Sendo assim, ao aplicar o conceito no caso do ITR podemos dizer que o Critério Material desse imposto é: Ser (Verbo) + Proprietário (Complemento), Ter (Verbo) + Domínio Útil (Complemento), Ter (Verbo) + Posse (Complemento).

Seguindo com análise dos critérios, há de se falar, ainda, no Critério Espacial, que é o responsável por delimitar o âmbito territorial em que deve ocorrer o fato descrito no critério material, condicionando a incidência da norma tributária.

Com base nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, podemos dizer que o critério espacial se divide em três formas, sendo essas:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

(Carvalho, 2019, p. 341)

Essa divisão tem como fundamentação o grau de elaboração do critério espacial, sendo a primeira mais específica e a última mais genérica. No caso do ITR, que é o objeto de estudo desse capítulo, o critério espacial enquadra-se na segunda categoria, correspondente às hipóteses em que a lei tributária delimita áreas específicas para a verificação do fato gerador, que neste caso seria o imóvel localizado em zona rural.

Por fim, apresenta-se o Critério Temporal que é responsável por fixar a data ou o momento em que o fato descrito no Critério Material é tido como consumado pelo ordenamento jurídico, configurando-se a obrigação tributária principal.

Sendo assim, aplicando este critério ao ITR, observa-se que o momento determinado pela lei, segundo o Art. 2º do Decreto 4.382/2002, é sempre no dia 1º de janeiro de cada exercício, independentemente de quando a propriedade foi adquirida, transferida ou alienada. Podemos afirmar que esse critério temporal é delimitado por ficção, isso significa que o ordenamento cria artificialmente um marco temporal para a incidência do tributo.

Sintetiza-se, portanto, que os critérios apresentados neste tópico são responsáveis por compor o antecedente da Regra-Matriz de Incidência do ITR. Ao reunir os elementos analisados, é possível identificar que esse antecedente normativo é formado pela junção dos seguintes critérios:

- Critério Material: ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor de imóvel rural;

- Critério Espacial: imóvel situado em zona rural, entendida como área não abrangida pelo perímetro urbano definido em lei municipal;
- Critério Temporal: situação verificada em 1º de janeiro de cada exercício, data fixada por ficção legal para a ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, o Antecedente do ITR descreve a hipótese normativa completa cuja ocorrência fática autoriza o nascimento da obrigação tributária correspondente. Trata-se da previsão abstrata de que, no dia 1º de janeiro, incide o imposto sobre o sujeito que, naquela data, ostenta a titularidade da propriedade, do domínio útil ou da posse de imóvel juridicamente qualificado como rural.

2.2 CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Conforme mencionado anteriormente, a RMIT divide a norma tributária em dois momentos (categorias), sendo o Antecedente e o Consequente. Apresenta-se, dessa forma, o conceito de Consequente e seus respectivos critérios.

Para fins didáticos, é importante relembrar que o Antecedente foi definido como a previsão abstrata de um fato que, ao ser materializado, dará início ao surgimento da obrigação tributária. Tendo isso em vista, parte-se para a análise do conceito de Consequente, que é definido por Paulo de Barros Carvalho, na obra “Curso de Direito Tributário”, como:

Vamos polarizar a atenção no consequente da norma, naquela peça do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário.

(Carvalho, 2019, pg. 366)

Em outras palavras, o Consequente representa a consequência jurídica atribuída pela norma, isto é, a determinação de que, se o fato previsto no Antecedente efetivamente ocorrer (hipótese de incidência), nasce a relação obrigacional tributária, definindo-se quem será o sujeito ativo, quem será o sujeito passivo e qual será a prestação devida.

Restando definido o conceito, passa-se à análise dos critérios que compõem essa categoria da norma tributária, quais sejam: Critério Pessoal e Critério Prestacional (ou Quantitativo). O Critério Pessoal diz respeito à identificação dos sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, indicando, de um lado, o sujeito ativo, a quem se atribui a titularidade do crédito tributário, e, de outro, o sujeito passivo, incumbido do cumprimento da obrigação principal.

Nesse contexto, ao se aplicar o Critério Pessoal ao ITR, conclui-se que o sujeito ativo do imposto é a União, conforme dispõe o art. 153, VI, da Constituição Federal, que lhe confere competência privativa para instituí-lo e exigir o seu cumprimento.

Ainda que alguns municípios, mediante convênio com a Receita Federal, participem das atividades de fiscalização e arrecadação, tal delegação de funções não altera a titularidade ativa da obrigação tributária, que permanece exclusivamente na esfera da União.

No tocante à sujeição passiva do imposto, merece destaque a definição de Eduardo Sabbag, na obra *“Manual de Direito Tributário”*, que a descreve nos seguintes termos:

A sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do ITR, conforme o art. 5º do Decreto n. 4.382/2002, são o **proprietário** (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o **titular do domínio útil** (enfiteuta e usufrutuário) ou o **possuidor** (ad usucapionem, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

(Sabbag, 2016, pg. 1431)

É importante destacar que existem situações em que proprietário e possuidor não coincidem, hipótese em que a sujeição passiva deve ser atribuída àquele que detém a propriedade, já que esta foi eleita pelo legislador como elemento material do fato gerador do ITR.

O arrendamento rural é o exemplo mais ilustrativo dessa configuração: embora o arrendatário exerça a posse direta do imóvel e o explore economicamente, o arrendador, por ser o efetivo proprietário, permanece responsável pelo pagamento do imposto.

Por fim, o último critério que integra o Consequente da RMIT é o Critério Prestacional, também denominado Critério Quantitativo. Esse critério estabelece o objeto

da prestação exigida do sujeito passivo, estruturando-se a partir da base de cálculo e da alíquota, elementos que permitem quantificar o tributo devido.

Nesse contexto, a base de cálculo do ITR corresponde ao Valor da Terra Nua (VTN), que representa o valor de mercado do imóvel rural na condição em que se encontra em 1º de janeiro do exercício, considerado exclusivamente o solo.

Assim, são desconsiderados no cálculo os valores relativos a construções, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens e florestas plantadas, por se tratar de melhoramentos decorrentes da intervenção humana. Por outro lado, integram o VTN as árvores e frutos pendentes, bem como o espaço aéreo e o subsolo, por constituírem elementos naturais inerentes à própria propriedade rural.

Ao examinar o segundo elemento que integra o critério prestacional, têm-se as alíquotas, que, no âmbito do ITR, possuem natureza proporcional e progressiva, variando de acordo com o grau de utilização da área rural. Essa estrutura demonstra que a quantificação do imposto não se limita à mera expressão econômica do bem, mas incorpora mecanismo normativo voltado a graduar a tributação conforme características específicas da exploração do imóvel rural.

À luz do que foi exposto, verifica-se que o consequente da Regra-Matriz de Incidência do ITR se organiza a partir de critérios próprios, voltados à definição dos sujeitos da relação jurídico-tributária e da extensão econômica da prestação devida. Nessa perspectiva, sua estrutura normativa pode ser sintetizada nos seguintes termos:

- Critério Pessoal: estabelece a União como sujeito ativo da obrigação tributária e o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel rural como sujeito passivo;
- Critério Prestacional (ou Quantitativo): define a dimensão econômica do tributo devido, tomando por base o Valor da Terra Nua (VTN) e as alíquotas progressivas incidentes sobre o imóvel rural, nos termos da legislação de regência.

Verifica-se, assim, que o ITR apresenta regime jurídico marcado não apenas por critérios próprios de incidência e prestacional, mas também por particularidades relativas ao exercício de sua arrecadação e fiscalização. Nesse sentido, destaca-se a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, aspecto que merece exame específico e que será desenvolvido no tópico seguinte.

2.3 DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA DO ITR.

O Imposto Territorial Rural apresenta mais uma peculiaridade que merece ser destacada para o estudo da temática do presente trabalho, qual seja, a delegação da capacidade tributária ativa.

A capacidade tributária ativa é definida, segundo Eduardo Sabbag (Sabbag, 2016), como a “delegação de atribuições administrativas, v.g., a transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de direito público”.

Essa delegação da capacidade tributária ativa difere da delegação da competência tributária. Para melhor compreender essa distinção, faz-se necessário apresentar também o conceito de competência tributária, de acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

(Carvalho, 2019, pg. 280)

Diante dessas definições, observa-se que, embora os dois institutos estejam frequentemente relacionados e, em muitos casos, atuem de forma conjunta, são institutos diferentes.

A competência tributária refere-se à prerrogativa constitucional conferida aos entes federados para instituir tributos por meio da criação de normas jurídicas, enquanto a capacidade tributária ativa diz respeito à possibilidade de exercer funções administrativas relacionadas ao tributo, tais como arrecadação e fiscalização.

Tal distinção encontra amparo no próprio Código Tributário Nacional, que dispõe, em seu art. 7º, que diz:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.

(Brasil, 1966)

Assim, verifica-se que a delegação de atividades administrativas relacionadas à arrecadação ou fiscalização do tributo não implica transferência da competência tributária propriamente dita, permanecendo esta vinculada ao ente constitucionalmente competente.

Nesse sentido, concentrando a conceituação na aplicação do ITR, é possível observar que, embora a competência tributária para instituir e legislar sobre esse imposto permaneça atribuída à União, a Constituição Federal permite que o imposto seja fiscalizado e cobrado pelos municípios que optarem por fazê-lo. Assim, está previsto no art. 153, §4º, III, da Constituição Federal, a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa aos municípios.

Tal previsão constitucional foi posteriormente regulamentada pela Lei nº 11.250/2005, que autorizou a celebração de convênios entre a União por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os municípios interessados em assumir as atividades de fiscalização e cobrança do ITR.

O ITR, por força constitucional deve ser repartido em 50% do valor arrecadado com os municípios nos quais os imóveis rurais estejam situados. Todavia, caso o município opte por exercer as atividades de fiscalização e cobrança do ITR, o limite dessa repartição pode chegar a 100%, conforme se observa no Art. 158, II, da CF:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

(Brasil, 1988)

Observa-se, portanto, que a delegação da capacidade tributária ativa no âmbito do ITR é um instrumento de cooperação federativa, permitindo maior eficiência na fiscalização do tributo e aproximando a administração tributária da realidade local das propriedades rurais.

Diante do exposto ao longo deste capítulo, verifica-se que o Imposto Territorial Rural apresenta regime jurídico próprio, marcado por critérios específicos de incidência, por base de cálculo e alíquotas estruturadas de forma a atender não apenas à finalidade arrecadatória, mas também a objetivos extrafiscais, além de peculiaridades quanto ao exercício de sua fiscalização e arrecadação.

A delimitação desses elementos é necessária para a compreensão do ITR no sistema tributário brasileiro. Todavia, a adequada análise da problemática proposta neste trabalho exige o exame do outro tributo incidente sobre a propriedade imobiliária, agora sob a perspectiva da urbanidade.

Desse modo, uma vez estabelecidos os contornos jurídicos do ITR, passa-se, no capítulo seguinte, ao estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano, a fim de

compreender sua estrutura normativa e os critérios utilizados para a caracterização da propriedade urbana.

3 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

Para que se possa avançar na análise do conflito normativo existente entre o ITR e o IPTU, é necessário examinar, também, os elementos que compõem o regime jurídico do Imposto Predial e Territorial Urbano.

Assim como no capítulo anterior, a compreensão da estrutura normativa desse tributo mostra-se essencial para a correta identificação dos critérios que definem a incidência do imposto e para o entendimento das situações em que pode surgir a sobreposição entre a tributação urbana e rural.

Dessa forma, o presente capítulo dedica-se ao estudo do IPTU, apresentando os aspectos fundamentais para a compreensão de seu funcionamento no ordenamento tributário brasileiro.

A análise será igualmente realizada à luz da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT), examinando-se os elementos que compõem o Antecedente (critérios material, espacial e temporal) e o Consequente (critérios pessoal e prestacional), bem como os aspectos relacionados à incidência do tributo.

Em seguida, examina-se a materialidade econômica do IPTU em comparação com o ITR, especialmente quanto à incidência sobre bens imóveis, à distinção entre propriedade predial e territorial urbana e à tributação da terra nua.

Por fim, o capítulo analisa os critérios utilizados para definir o enquadramento tributário do imóvel.

3.1 ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ APLICADA AO IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) é tributo que incide sobre a propriedade imobiliária urbana, sendo de competência dos Municípios, nos termos do art. 156, I, da Constituição Federal.

No plano infraconstitucional, seu fato gerador e seus elementos centrais encontram-se disciplinados no art. 32 do Código Tributário Nacional, razão pela qual a análise desse dispositivo se revela essencial para a identificação dos critérios que compõem a Regra-Matriz de Incidência Tributária aplicável ao imposto.

Desse modo, para a aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária ao IPTU, faz-se necessário examinar o art. 32 do CTN, de modo a identificar os critérios que compõem o antecedente da norma tributária, quais sejam, o critério material, o critério espacial e o critério temporal. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 32. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre 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 dêste impôsto, 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.

(Brasil, 1966)

Assim como já exposto no capítulo anterior, a RMIT divide a norma tributária em duas categorias: antecedente e consequente. O antecedente, também denominado hipótese ou suposto, corresponde à descrição abstrata de um fato que, uma vez verificado no plano concreto, dá ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Trata-se, portanto, da parte da norma responsável por delimitar as circunstâncias em que o tributo incide.

Para que se enquadre na ideia de antecedente, é necessária a presença de três critérios fundamentais: o critério material, o critério espacial e o critério temporal.

O critério material, conforme já definido anteriormente, corresponde ao núcleo verbal da hipótese de incidência, acrescido do complemento que lhe confere sentido.

No caso do IPTU, esse critério se revela na propriedade, no domínio útil ou na posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil.

Trata-se, portanto, de hipótese de incidência relacionada ao patrimônio imobiliário, tal como também ocorre no ITR, embora aqui vinculada especificamente ao imóvel urbano.

Em termos sintéticos, o critério material do IPTU pode ser assim compreendido: ser proprietário, ter o domínio útil ou exercer a posse de bem imóvel urbano.

A todos elementos são definidos por Sabbag como:

a) **Propriedade:** trata-se de instituto jurídico que indica o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel. (...)

b) **Domínio útil:** refere-se a um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena e, sem se confundir com o “domínio direto” (afeto à substância do bem), “compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico”.

c) **Posse:** na trilha conceitual de José Eduardo Soares de Melo, “a posse deflui do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil);

[...]

(Sabbag, 2016, p. 1.288)

As distinções mais relevantes em relação ao ITR surgem, contudo, no exame do critério espacial, responsável por delimitar o âmbito territorial em que deve ocorrer o fato descrito no critério material, condicionando a incidência da norma tributária. No caso do IPTU, o critério espacial corresponde à localização do imóvel em zona urbana do Município, nos termos do art. 32, do CTN.

Além disso, o próprio Código Tributário Nacional estabelece parâmetros para a caracterização da zona urbana, exigindo, como regra, sua definição em lei municipal e a presença de, pelo menos, dois dos melhoramentos previstos nos incisos do § 1º do art. 32, sem prejuízo da possibilidade de consideração, como urbanas, das áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, na forma do § 2º do mesmo dispositivo.

Sendo assim, delimita-se no texto normativo que o critério espacial do IPTU é a zona urbana do Município, conforme elucida Harada:

Os imóveis tributados são aqueles situados na zona urbana do Município. Para a definição de zona urbana, o CTN adotou o critério geográfico. Assim, zona urbana é aquela definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de 2 (dois) dos melhoramentos públicos referidos no § 1º, do art. 32 do CTN.

(Harada, 2017, p.324)

Por fim, apresenta-se o critério temporal, responsável por fixar o momento em que o fato descrito no critério material é considerado consumado pelo ordenamento jurídico, dando ensejo ao nascimento da obrigação tributária principal. No caso do IPTU, por se tratar de imposto incidente sobre o patrimônio, a apuração ocorre de forma periódica, tomando-se como referência, em regra, o dia 1º de janeiro de cada exercício.

Dessa forma, ao reunir os elementos analisados, é possível identificar que o antecedente da Regra-Matriz de Incidência do IPTU é formado pela conjugação dos seguintes critérios, em conformidade com a formulação teórica proposta por Paulo de Barros Carvalho:

Hipótese:

- critério material: ser proprietário, ter o domínio útil ou ter a posse de bem imóvel;
- critério espacial: zona urbana do território municipal;
- critério temporal: 1º de janeiro de cada ano;

(Carvalho, 2010, p. 214)

Definido o antecedente, passa-se ao exame do consequente da Regra-Matriz de Incidência Tributária aplicada ao IPTU. O consequente representa a consequência jurídica atribuída pela norma, isto é, a determinação de que, ocorrendo o fato previsto no antecedente, nasce a relação obrigacional tributária, com a definição do sujeito ativo, do sujeito passivo e da prestação devida.

Assim como no caso do ITR, o consequente da norma tributária aplicada ao IPTU é composto pelo critério pessoal e pelo critério prestacional, também denominado quantitativo.

O critério pessoal diz respeito à identificação dos sujeitos da relação jurídica tributária. No caso do IPTU, o sujeito ativo é o Município, a quem a Constituição Federal atribui competência para instituir, arrecadar e exigir o imposto. Já o sujeito passivo é aquele que detém a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel urbano, nos termos do art. 32 do CTN.

Por sua vez, o critério prestacional ou quantitativo estabelece a dimensão econômica da obrigação tributária. No âmbito do IPTU, a base de cálculo corresponde ao valor venal do imóvel, cuja definição de Leandro Paulsen é:

“valor venal do imóvel”, ou seja, seu valor no mercado imobiliário. Tal valor não é verificado imóvel a imóvel e sim presumido conforme tabelas chamadas

“planta fiscal de valores”, que definem o valor do metro quadrado conforme a localização, a natureza e o nível da construção.

(Paulsen, 2017, p. 322)

Já a alíquota é aquela prevista em lei do respectivo Município, podendo variar conforme a política tributária adotada, inclusive com finalidade extrafiscal, nos limites autorizados pela Constituição.

À vista do que foi exposto, verifica-se que o consequente da Regra-Matriz de Incidência do IPTU se organiza a partir de critérios próprios, voltados à definição dos sujeitos da relação jurídico-tributária e da extensão econômica da prestação devida.

Nessa perspectiva, sua estrutura normativa pode ser sintetizada nos seguintes termos, conforme a formulação de Paulo de Barros Carvalho:

Consequência

- Critério pessoal: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: quem for proprietário, tiver o domínio útil ou a posse do imóvel urbano;
- Critério quantitativo: base de cálculo: valor venal do imóvel; alíquota: prevista em lei

(Carvalho, 2010, p. 214)

Dessa forma, a Regra-Matriz de Incidência Tributária aplicada ao IPTU permite identificar, de maneira sistemática, tanto os pressupostos fáticos de incidência do imposto quanto os efeitos jurídicos decorrentes de sua ocorrência.

3.2 BEM IMÓVEL COMO OBJETO COMUM DO IPTU E DO ITR

O IPTU e o ITR possuem como ponto comum a incidência sobre bens imóveis. Apesar dessa aproximação, os tributos não recaem sobre a mesma materialidade econômica. O IPTU incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, enquanto o ITR incide sobre a propriedade territorial rural, com ênfase na terra nua.

A compreensão dessa diferença exige a análise inicial da categoria dos bens imóveis. O próprio art. 32 do Código Tributário Nacional, ao tratar do IPTU, faz referência ao bem imóvel por natureza ou por acessão física, o que demonstra a relevância dessa classificação para a definição da incidência tributária.

O conceito de bem imóvel, para Flávio Tartuce (Tartuce, 2015, p. 150), corresponde àqueles bens que “não podem ser removidos ou transportados sem a sua

deterioração ou destruição”. A partir dessa noção geral, a doutrina civilista passa a distinguir os bens imóveis por natureza e os bens imóveis por acessão física.

O bem imóvel por natureza, segundo Caio Mário da Silva Pereira, é definido nos seguintes termos:

Esta classe abrange o solo, e tudo aquilo que a ele é aderente em estado de natureza, independentemente de qualquer artifício ou engenho humano. A árvore, o arbusto, a planta rasteira, fixos ao solo pelas raízes, são imóveis por natureza, ainda quando resultantes do trabalho de cultura do homem. A condição é sua fixação ao solo pela raiz.

(Pereira, 2017, p. 341)

A partir dessa definição, verifica-se que o imóvel por natureza se relaciona diretamente com a ideia de solo, terra ou território, aspecto especialmente relevante para a compreensão da materialidade tributária tanto do IPTU quanto do ITR. No caso do IPTU, essa dimensão aparece no aspecto territorial do imposto, conforme leciona Leandro Paulsen:

Quanto ao **imposto territorial** em que incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel não construído ou que tenha obra paralisada ou em andamento, edificações condenadas ou em ruínas ou mesmo construções de natureza temporária e, ainda, de imóvel em que a área construída seja proporcionalmente diminuta ou inadequada à sua situação, dimensões, destino ou utilidade.

(Paulsen, 2017, p. 324)

No âmbito do ITR, essa mesma noção assume ainda maior relevância, pois o tributo recai sobre a terra nua. Nesse sentido, Leandro Paulsen esclarece:

O adjetivo territorial indica que a competência é para a tributação da grandeza dimensionada pela propriedade da terra nua, diferentemente do que se tem no art. 156, I, em que a CRFB, ao definir a base econômica de competência dos Municípios, refere-se à propriedade “predial e territorial” urbana. A Lei n. 9.393/96, aliás, estabelece a incidência do ITR sobre a propriedade de imóvel por natureza, apontando, como base de cálculo, o valor da terra nua tributável (VTNt).

(Paulsen, 2017, p. 326)

Por outro lado, os bens imóveis por acessão física industrial ou artificial, segundo Flávio Tartuce, são definidos da seguinte forma:

São aqueles bens formados por tudo o que o homem incorporar permanentemente ao solo, não podendo removê-lo sem a sua destruição ou deterioração. Tais bens imóveis têm origem em construções e plantações, situações em que ocorre a intervenção humana. Nos termos do art. 81 do CC não perdem o caráter de imóveis (art. 81): as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

(Tartuce, 2015, p. 150)

Essa categoria relaciona-se ao conceito de “predial” presente no IPTU, pois alcança as áreas edificadas no território urbano. No ITR, as construções e benfeitorias não compõem a base de cálculo da terra nua, ainda que possam ser consideradas para fins de identificação e exclusão dos valores não tributáveis.

A análise dos bens imóveis permite perceber que IPTU e ITR possuem objeto semelhante, mas não idêntico. No IPTU, a referência constitucional à propriedade predial e territorial urbana abrange tanto o solo quanto as edificações nele incorporadas. No ITR, a incidência volta-se predominantemente à terra nua.

Definida essa distinção material, passa-se ao exame dos critérios utilizados pelo ordenamento para determinar se o imóvel será submetido ao IPTU ou ao ITR.

3.3 CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA E CRITÉRIO TOPOGRÁFICO

A definição da incidência entre IPTU e ITR depende dos critérios normativos utilizados para qualificar o imóvel. O critério topográfico, também denominado critério geográfico, vincula a incidência tributária ao local em que o imóvel se encontra situado.

No Código Tributário Nacional, esse critério aparece nos arts. 29 e 32. O art. 29 vincula a incidência do ITR à propriedade, ao domínio útil ou à posse de imóvel por natureza localizado fora da zona urbana do Município:

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, **localizado fora da zona urbana do Município.** (grifado)

(Brasil, 1966)

O art. 32, por sua vez, vincula a incidência do IPTU ao imóvel localizado na 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: (grifado)

(Brasil, 1966)

A zona urbana, segundo Leandro Paulsen, é definida com atenção a algumas observações:

A zona urbana é definida por lei municipal, devendo observar os critérios constantes dos §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN. O § 1º exige, pelo menos, a existência de dois melhoramentos de infraestrutura urbana, dentre os seguintes: “meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais”, “abastecimento de água”, “sistema de esgotos sanitários”, “rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar” ou “escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado”. O § 2º permite que sejam consideradas urbanas “áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou a comércio”.

(Paulsen, 2017, p.321)

A zona urbana, portanto, possui conceito normativo delimitado pelo CTN. Sua caracterização depende de lei municipal e, em regra, da presença mínima de melhoramentos de infraestrutura, sem prejuízo da possibilidade de inclusão de áreas urbanizáveis ou de expansão urbana.

O CTN, por outro lado, não apresenta conceito positivo e autônomo de zona rural com o mesmo grau de precisão.

Para fins tributários, a referência à ruralidade aparece, no art. 29, vinculada ao imóvel localizado fora da zona urbana do Município. Assim, no regime geral do CTN, a separação entre IPTU e ITR opera predominantemente pela localização: o imóvel localizado na zona urbana sujeita-se, em princípio, ao IPTU, enquanto o imóvel situado fora da zona urbana sujeita-se, em regra, ao ITR.

Essa estrutura exige a distinção entre zona rural e imóvel rural. A zona rural corresponde a uma categoria territorial, construída em oposição à zona urbana definida pelo art. 32 do CTN. O imóvel rural, por sua vez, é categoria relacionada ao próprio bem imóvel, podendo ser qualificado por critérios distintos conforme o dispositivo legal considerado.

O critério da destinação econômica atribui relevância jurídica ao uso efetivo do imóvel. Por esse critério, a qualificação tributária do bem não depende apenas de sua localização formal, mas também da atividade econômica nele desenvolvida, especialmente quando voltada à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Portanto, a destinação econômica não transforma determinada área em zona rural, ela pode, em hipóteses específicas, qualificar o imóvel para fins de incidência tributária.

A Lei nº 5.868/72 ilustra essa diferença. Seu art. 6º não conceituou zona rural, mas buscou definir o imóvel rural para fins de incidência tributária, adotando parâmetro relacionado à destinação econômica do bem.

O dispositivo teve sua eficácia suspensa pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 313/1983, após o Supremo Tribunal Federal reconhecer sua inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário nº 93.850-8/MG, em razão da inadequação da lei ordinária para disciplinar matéria reservada à lei complementar.

A noção de imóvel rural pela destinação econômica aparece em diplomas de natureza agrária. O Estatuto da Terra, Lei nº 4.504/64, dispõe:

Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua **qualquer que seja a sua localização** que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada (grifado)

(Brasil, 1964)

Além disso, a Lei nº 8.629/1993, que dispõe sobre a reforma agrária, também adota conceito semelhante ao estabelecer que:

Art. 4º Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

Imóvel Rural - o prédio rústico de área contínua, **qualquer que seja a sua localização**, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial; (grifado)

(Brasil, 1993)

Esses dispositivos não definem zona rural, mas imóvel rural. Além disso, não resolvem diretamente a incidência tributária entre IPTU e ITR, pois possuem finalidade predominantemente agrária. Ainda assim, seus conceitos auxiliam na compreensão da destinação econômica como elemento de qualificação do imóvel.

No campo tributário, o principal fundamento normativo da destinação econômica está no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei n. 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.

(Brasil, 1966)

O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 tem como função estabelecer regra especial de incidência tributária: o imóvel localizado em zona urbana, quando comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, não se submete ao IPTU, mas ao ITR.

A controvérsia entre IPTU e ITR, portanto, não decorre da confusão entre zona urbana e zona rural, mas da coexistência de dois critérios de qualificação tributária do imóvel. O critério topográfico considera a localização do bem, enquanto o critério da destinação econômica considera o uso efetivo do imóvel. O conflito surge quando o imóvel está localizado em zona urbana, mas é utilizado em atividade rural.

A partir dessa problemática, o capítulo seguinte examinará o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, a interpretação adotada pela Receita Federal e a possibilidade de enquadramento dessa divergência como antinomia jurídica.

4 ANÁLISE DE EXISTÊNCIA DE ANTINOMIA.

O presente capítulo destina-se à análise do Tema 174 do Superior Tribunal de Justiça, com especial atenção à sua fundamentação e ao entendimento nele consolidado, bem como ao exame da Solução de Consulta nº 198, de 05 de novembro de 2018, da Receita Federal do Brasil, cuja conclusão diverge do posicionamento adotado pelo STJ.

Uma vez delimitados esses dois referenciais interpretativos, passa-se à aplicação dos conceitos desenvolvidos ao longo do trabalho, notadamente aqueles relativos à incidência do IPTU e do ITR, aos critérios topográfico e da destinação econômica e à teoria das antinomias.

Desse modo, pretende-se verificar se há, de fato, a configuração de antinomia entre os entendimentos analisados e, sendo esse o caso, identificar as classificações em que ela se enquadra.

4.1 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA COM BASE NO TEMA 174

O Recurso Especial nº 1.112.646 foi responsável pela definição do Tema 174 do Superior Tribunal de Justiça. O recurso discutiu a aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 como fundamento para afastar a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóvel localizado em área urbana, mas destinado à exploração rural.

No mérito, o Ministro Herman Benjamin, relator do recurso, reconheceu que a discussão sobre a incidência do IPTU ou do ITR envolve conflito de competência tributária, cuja solução deve ser dada por legislação complementar:

No mérito, a discussão a respeito da incidência do IPTU ou do ITR é caso clássico de conflito de competência a ser dirimido pela legislação complementar, nos termos do art. 146, I, da CF.

(Brasil, 2009, p. 3)

A partir dessa premissa, o voto condutor parte do art. 32, §1º, do Código Tributário Nacional, reconhecendo que o critério ali adotado é, em princípio, o da localização geográfica do imóvel. Nessa perspectiva, considera-se urbano o imóvel assim definido pela legislação municipal, desde que observados os requisitos previstos no próprio dispositivo, bem como as hipóteses de expansão urbana admitidas pelo ordenamento.

Esse parâmetro, contudo, não foi considerado suficiente para resolver a controvérsia. O relator incorporou à fundamentação o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, afirmando que esse dispositivo foi recepcionado pela Constituição com status de lei complementar, assim como o próprio CTN.

A relevância do referido diploma está na introdução da destinação econômica do imóvel como elemento juridicamente relevante para a delimitação das competências tributárias municipais e federais.

O voto também se apoiou no entendimento anteriormente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião da declaração de inconstitucionalidade do art. 6º da Lei nº 5.868/72. A partir desse histórico, o relator observou que a jurisprudência passou a admitir a aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 como fundamento válido para a incidência do ITR em hipóteses excepcionais.

O ministro Herman Benjamin finalizou a sua fundamentação concretizando o entendimento da seguinte forma:

Assim, não incide IPTU, mas sim o ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Ao lado do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser aferida a destinação do imóvel, nos termos do art. 15 do DL 57/1966.

(Brasil, 2009, p. 5)

Diante de tal análise, podemos dizer que o posicionamento adotado pelo STJ é pela consideração do critério da destinação econômica, de tal modo que nos imóveis cuja finalidade seja exclusivamente rural localizados nas zonas urbanas não incide o IPTU, e sim o ITR.

4.2 POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DE ACORDO COM A SOLUÇÃO DE CONSULTA – COSIT Nº 198 DE 2018

O STJ adotou posicionamento favorável ao critério da destinação econômica. A Receita Federal, contudo, apresentou entendimento diverso, construindo fundamentação em sentido contrário ao adotado pela jurisprudência.

Inicialmente, é importante registrar que, conforme consignado na própria consulta, a Receita Federal afirma possuir “competência legal para solucionar processos administrativos de consulta que versem sobre a interpretação da legislação tributária federal”. Por essa razão, esclarece que sua manifestação se limita à interpretação da legislação federal pertinente, sem adentrar em questões relacionadas à legislação municipal.

No que diz respeito ao mérito, a Receita Federal retomou o histórico legislativo já examinado ao longo deste trabalho. Sua argumentação percorre os arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional, dispositivos que consagram o critério geográfico, e menciona o Decreto-Lei nº 57/66, anterior ao CTN, cujo art. 15 dispõe que o IPTU não incidirá sobre imóveis cuja destinação funcional seja rural, ainda que situados na área urbana do Município.

A consulta também fez referência ao acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 93.850-8/MG, no qual foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 6º e de seu parágrafo único da Lei nº 5.868/72, bem como à Resolução nº 313, de 30 de junho de 1983, do Senado Federal, que suspendeu a execução do referido dispositivo na parte em que revogava o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66.

Contudo, o seu posicionamento se diferencia ao do STJ, no sentido de que para a Receita Federal, a lei responsável por regulamentar o ITR (Lei 9.393/96) não faz menção em nenhum momento ao critério da destinação econômica, pelo contrário, afirma em seu Artigo 1º o seguinte: “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.”.

A Receita Federal sustentou, ainda, que o Decreto nº 4.382/2002, ao regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do ITR, reproduz a mesma lógica em seu art. 2º, igualmente sem contemplar a hipótese da destinação econômica como critério definidor da incidência tributária.

Diante dessas premissas, a Receita Federal reconhece a existência do entendimento firmado pelo STJ e do histórico jurisprudencial relacionado ao tema, mas conclui nos seguintes termos:

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. (grifado)

(Brasil, pg. 6, 2018)

Esse entendimento, entretanto, apresenta fragilidades. A Constituição de 1967 já atribuía à União competência para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural em seu art. 22, III:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

III - propriedade territorial, rural;

(Brasil, 1967)

Enquanto a Constituição de 1988 manteve essa competência no art. 153, VI.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;
(Brasil, 1988)

Não houve, portanto, mudança substancial no texto constitucional que disciplina a competência da União para instituição do ITR entre a ordem constitucional anterior e a vigente.

Por essa razão, não se mostra consistente sustentar que o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 teria perdido eficácia apenas porque a Lei nº 9.393/96 passou a disciplinar o ITR em termos gerais. A controvérsia não envolve apenas posterioridade legislativa, mas também hierarquia e especialidade.

O Código Tributário Nacional, recepcionado com status de lei complementar, continua a regular os arts. 29 e 32, que vinculam a incidência do ITR e do IPTU ao critério geográfico. O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, por sua vez, também foi recepcionado como lei complementar e reconhecido pelo STF e pelo STJ como aplicável à hipótese específica do imóvel situado em área urbana, mas comprovadamente destinado à exploração rural.

Ainda que a Lei nº 9.393/96 seja diploma posterior, ela não constitui fundamento suficiente para afastar automaticamente a incidência do art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66. Como lei ordinária, não possui aptidão para esvaziar a eficácia de disciplina recepcionada com força de lei complementar, sobretudo quando esta regula hipótese específica de conflito entre IPTU e ITR.

O problema não está propriamente na ausência de norma aplicável, mas na divergência quanto à prevalência entre a disciplina geral posterior do ITR e a disciplina especial anteriormente incorporada ao sistema.

A Solução de Consulta nº 198/2018 evidencia divergência relevante entre o entendimento jurisprudencial do STJ e a interpretação administrativa adotada pela Receita Federal. Enquanto o Superior Tribunal de Justiça atribui prevalência ao critério da destinação econômica, a Receita Federal entende que a incidência do ITR depende de previsão expressa na legislação ordinária instituidora do tributo, o que a leva a prestigiar o critério geográfico.

4.3 ANÁLISE FUNDAMENTADA NAS CLASSIFICAÇÕES DAS ANTINOMIAS

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Tema 174, atribuiu prevalência ao critério da destinação econômica, reconhecendo a incidência do ITR sobre imóvel localizado em área urbana, desde que comprovadamente destinado à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Em sentido diverso, a Receita Federal, na Solução de Consulta nº 198/2018, concluiu que o ITR não incide sobre imóvel situado na zona urbana do Município, ainda que apresente destinação rural, sob o fundamento de que a Lei nº 9.393/96 e o Decreto nº 4.382/2002 adotam o critério topográfico, vinculando a incidência do imposto à localização do bem fora da zona urbana.

A divergência entre esses entendimentos revela tensão normativa entre o critério topográfico e o critério da destinação econômica. À luz da formulação de Maria Helena Diniz, a configuração da antinomia pressupõe a existência de normas jurídicas vigentes, pertencentes ao mesmo ordenamento, emanadas de autoridade competente, incompatíveis entre si e capazes de colocar o sujeito em posição juridicamente insustentável.

No caso analisado, os arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional e o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 possuem natureza jurídica, integram o ordenamento positivo brasileiro e disciplinam hipóteses de incidência tributária sobre bens imóveis. Também se encontram vigentes e inseridos no mesmo campo material de discussão, relativo à tributação patrimonial incidente sobre imóveis cuja qualificação jurídica oscila entre a condição de urbano e rural.

Trata-se, ainda, de normas emanadas de autoridade competente, no âmbito da legislação tributária nacional, e dirigidas ao mesmo universo de sujeitos passivos: proprietários, titulares do domínio útil ou possuidores de bens imóveis.

A incompatibilidade surge na hipótese específica do imóvel situado em zona urbana, mas utilizado em atividade rural. Os arts. 29 e 32 do CTN estruturam-se a partir do critério topográfico, segundo o qual a localização do bem é o elemento determinante para a incidência tributária. Assim, o imóvel situado em zona urbana seria submetido, em regra, ao IPTU.

O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66, por sua vez, introduz o critério da destinação econômica, ao estabelecer que o art. 32 do CTN não abrange o imóvel que, embora localizado em área urbana, seja comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, hipótese em que incidirá o ITR.

A incompatibilidade, portanto, não reside na oposição abstrata entre tributar e não tributar, mas na definição do regime tributário aplicável ao mesmo imóvel. Na hipótese de imóvel urbano com destinação rural, o critério topográfico conduz à incidência do IPTU, enquanto o critério da destinação econômica conduz à incidência do ITR. Essa oposição é suficiente para revelar incompatibilidade normativa quanto ao tributo devido na mesma situação concreta.

O conflito aproxima-se de antinomia própria, pois, no recorte específico do imóvel localizado em área urbana e destinado à exploração rural, os comandos normativos são incompatíveis em sua incidência concreta. Ainda que a oposição não se expresse pelos operadores “deve pagar” e “não deve pagar”, ela se manifesta por comandos excludentes quanto à definição do tributo incidente.

Também se verifica a posição juridicamente insustentável do sujeito passivo. O contribuinte não dispõe de segurança jurídica suficiente para identificar se deve orientar sua conduta pelo critério da localização do imóvel ou pelo critério da destinação econômica. Essa instabilidade é agravada pelo fato de o ITR se submeter ao lançamento por homologação, de modo que o próprio contribuinte deve apurar e recolher o tributo, assumindo os riscos decorrentes da escolha de um dos critérios.

Preenchidos os requisitos de existência da antinomia, a hipótese classifica-se, quanto ao critério de solução, como antinomia aparente. O próprio ordenamento jurídico oferece elementos aptos à superação do conflito, especialmente por meio da interpretação sistemática entre o Código Tributário Nacional e o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66. Esse foi o caminho adotado pelo STJ no Tema 174, ao afirmar que, ao lado do critério espacial previsto no art. 32 do CTN, deve ser considerada a destinação do imóvel.

Quanto ao conteúdo, a hipótese configura antinomia própria, pois o conflito se projeta sobre a definição do tributo incidente em uma mesma situação concreta. Embora exista tensão técnica entre os conceitos de zona urbana, zona rural e destinação econômica do imóvel, o núcleo da controvérsia está na oposição prática entre dois critérios normativos de incidência tributária.

Quanto ao âmbito, a antinomia situa-se no plano do direito interno, pois envolve normas pertencentes ao ordenamento jurídico brasileiro e interpretações produzidas por órgãos estatais nacionais. Não há elemento de direito internacional apto a alterar essa classificação.

Quanto à extensão da contradição, a hipótese caracteriza antinomia parcial-parcial. A incompatibilidade não alcança todas as hipóteses de incidência do IPTU e do ITR, mas apenas situações específicas em que a zona urbana, definida nos termos do art. 32 do CTN, coincide com a destinação econômica rural do imóvel. Fora desse recorte, os dispositivos podem coexistir sem produzir conflito.

A controvérsia entre IPTU e ITR, nas hipóteses em que o critério topográfico e o critério da destinação econômica conduzem a regimes tributários distintos para o mesmo imóvel, configura antinomia jurídica relevante. O conflito classifica-se como antinomia aparente, própria, de direito interno e parcial-parcial.

A solução não exige a criação de nova norma, mas a interpretação sistemática dos dispositivos aplicáveis, com emprego do critério da especialidade. O art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 disciplina hipótese mais específica do que aquela tratada, em termos gerais, pelos arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional.

Além disso, considerando que tanto o CTN quanto o Decreto-Lei nº 57/66 foram recepcionados com status de lei complementar, não há diferença hierárquica apta a justificar a prevalência de um diploma sobre o outro. Por essa razão, a controvérsia deve ser solucionada pelo critério da especialidade, com prevalência da norma especial sobre a norma geral.

CONCLUSÃO

A pesquisa analisou a controvérsia entre IPTU e ITR nas hipóteses em que a localização do imóvel e sua destinação econômica apontam para tributos distintos. Verificou-se que o problema decorre da convivência, no ordenamento jurídico brasileiro, de dois parâmetros diversos de incidência: o critério topográfico, extraído dos arts. 29 e 32 do CTN, e o critério da destinação econômica, previsto no art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66.

Essa tensão tornou-se especialmente evidente diante da divergência entre o entendimento firmado pelo STJ no Tema 174 e o posicionamento adotado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº 198/2018.

À luz da teoria das antinomias jurídicas, concluiu-se que a hipótese analisada configura antinomia em sentido relevante, podendo ser classificada como aparente, própria, de direito interno e parcial-parcial.

Trata-se de antinomia aparente porque o próprio ordenamento oferece instrumentos para sua superação; própria porque os comandos normativos conduzem, na mesma situação concreta, à incidência de tributos distintos e excludentes entre si; de direito interno porque envolve exclusivamente normas do sistema jurídico brasileiro; e parcial-parcial porque o conflito não se projeta sobre todas as hipóteses de incidência do IPTU e do ITR, mas apenas sobre campo delimitado de aplicação.

Também se conclui que a solução mais adequada para a controvérsia não exige a criação de nova norma, mas a interpretação sistemática dos dispositivos já existentes, com prevalência do critério da especialidade. Nessa perspectiva, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66 deve prevalecer sobre a disciplina geral do Código Tributário Nacional na hipótese específica do imóvel situado em área urbana, mas destinado à exploração rural.

Além disso, considerando que tanto o CTN quanto o Decreto-Lei nº 57/66 foram recepcionados com status de lei complementar, não se mostra adequado resolver a controvérsia pelo critério hierárquico.

Dessa forma, o trabalho permitiu concluir que a incidência do IPTU e do ITR não pode ser definida exclusivamente pela localização formal do imóvel, quando houver norma específica que atribua relevância jurídica à sua destinação econômica. A prevalência desse entendimento, além de se mostrar mais compatível com a

sistemática normativa examinada, contribui para maior coerência do ordenamento e para a redução da insegurança jurídica enfrentada pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1995. 113 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 ago. 2025.

BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 3 abr. 2026.

BRASIL. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. Aprova o regulamento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm. Acesso em: 3 abr. 2026.

BRASIL. Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. Altera dispositivos do Código Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm. Acesso em: 3 abr. 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, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 27 ago. 2025.

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, aos Estados e aos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 27 ago. 2025.

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, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm. Acesso em: 3 abr. 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, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 3 abr. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.112.646/SP (2009/0051088-6). Relator: Min. Herman Benjamin. Tema repetitivo nº 174 – definição da natureza jurídica do imóvel para fins de incidência de IPTU ou ITR. Julgado em 26 ago. 2009. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2025]. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=174&cod_tema_final=174. Acesso em: 3 set. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 15 abr. 2026.

CARVALHO, Paulo de Barros. As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos. *Revista da FESDT*, p. 209–222, 2010.

DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 19 p.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LIMA, Ricardo Alves de; SILVA, Bruno Casagrande e. Antinomias jurídicas: análise doutrinária e jurisprudencial. *Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, São Paulo, v. 35, n. 160, p. 15-48, jul./dez. 2024. Disponível em: <https://revista.trf3.jus.br/index.php/rtrf3/article/view/603>. Acesso em: 31 mar. 2026.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.