

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

RAFAEL GOMES DE CHIARA

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – RAZÕES DE SUA POUCA
UTILIZAÇÃO PELOS ENTES FEDERATIVOS

FLORIANÓPOLIS

2008

RAFAEL GOMES DE CHIARA

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – RAZÕES DE SUA POUCA
UTILIZAÇÃO PELO ENTES FEDERATIVOS

Monografia submetida à Universidade
Federal de Santa Catarina como
requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo
Cesar Balthazar

FLORIANÓPOLIS

2008

RESUMO

A espécie tributária denominada contribuição de melhoria é pouco utilizada pelos entes federativos. O presente trabalho monográfico tem como objetivo traçar as linhas gerais do sistema tributário nacional, dos seus princípios e de suas características, analisar em síntese os impostos, as taxas, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais e pormenorizar a contribuição de melhoria, estudando as suas origens, características e os motivos encontrados em doutrina que impedem a sua pela utilização, bem como a posição do Tribunal de Justiça de Santa Catarina e do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema. As origens da exação, no plano internacional, remontam o Digesto romano e, no Brasil, as fintas baianas do início do século XIX. A contribuição de melhoria é um tributo justo porquanto não permite que poucos, em detrimento de muitos e financiados por todos, auferam ganhos, em forma de valorização imobiliária, sem nenhum tipo de contraprestação. Isso porque a sua hipótese de incidência é mista: deve existir valorização imobiliária decorrente de obra pública. Existem várias razões apontadas para a sua pouca utilização: falta de vontade política, complexidade para a sua instituição e falta de estrutura, especialmente por parte dos Municípios, para determinar o *quantum debeatur* e a zona de influência. Existe também discussão a respeito da vigência ou não dos artigos 81 e 82 do CTN e do Decreto-Lei n. 195/67, que, entretanto, há muito foi superada tanto pelo STJ quanto pelo STF, o que também atrapalha a utilização do tributo. Os julgados pesquisados refletem que normalmente os entes tributantes não observam a base de cálculo do tributo, consubstanciada na valorização imobiliária, assim como não respeitam os limites individuais (valorização) e total (custo da obra). Entretanto, há exemplos de que pequenos Municípios podem, com certa vontade e sem necessidade de pessoal especializado, instituir e cobrar contribuição de melhoria, editando lei que regulamente e observe os artigos 81 e 82 do CTN e o Decreto-Lei n. 195/67, o que faz cair por terra os motivos encontrados em doutrina que justificam a sua pouca utilização. Infere-se, pois, que há necessidade de um maior esclarecimento a respeito do tributo, de suas características e finalidade, de modo que os Municípios passem a se utilizar mais frequentemente dessa exação que promove desenvolvimento urbano de forma justa e equânime.

Palavras-chave: direito tributário. Competência tributária. Sistema tributário nacional. Princípios tributários. Espécies tributárias. Imposto. Taxas. Empréstimo compulsório. Contribuições especiais. Contribuição de melhoria.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	8
1.1 CONCEITO E FINALIDADE.....	8
1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – PRINCÍPIOS.....	11
1.2.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.....	13
1.2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	14
1.2.3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.....	15
1.2.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	15
1.2.5 PRINCÍPIO DA TIPOLOGIA TRIBUTÁRIA.....	16
1.2.6 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO.....	17
1.2.7 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	17
1.2.8 PRINCÍPIO DA VINCULABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO.....	18
1.2.9 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	19
1.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
1.3.1 PRIVATIVIDADE.....	21
1.3.2 INDELEGABILIDADE.....	22
1.3.3 INCADUCABILIDADE.....	23
1.3.4 INALTERABILIDADE.....	24
1.3.5 IRRENUNCIABILIDADE.....	25
1.3.6 FACULTATIVIDADE.....	25
2 ANÁLISE DOS TRIBUTOS NO SISTEMA.....	27
2.1 IMPOSTO.....	27
2.2 TAXAS.....	31
2.2.1 TAXAS DE PODER DE POLÍCIA.....	32
2.2.2 TAXAS DE SERVIÇO.....	34
2.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.....	36
2.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.....	40

3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	45
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	45
3.1.1 ORIGENS NO PLANO INTERNACIONAL.....	45
3.1.2 ORIGENS NO PLANO NACIONAL.....	48
3.2 CONTORNOS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	56
3.3 MOTIVOS QUE IMPEDEM A SUA PLENA UTILIZAÇÃO.....	64
3.4 JULGADOS.....	68
3.4.1 TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA.....	69
3.4.2 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	73
CONCLUSÃO.....	76
REFERÊNCIAS.....	80

INTRODUÇÃO

A atividade tributária é o instrumento pelo qual o Estado arrecada dinheiro para que, após, o aplique com vistas a realizar os objetivos previstos na Constituição Federal.

A atual *Lex Matter* é, sem dúvida, a que mais dispensou atenção à questão tributária, porquanto trata a matéria em nada menos que 12 artigos – 145 a 156 –, além, é claro, dos princípios gerais que também são aplicáveis à matéria.

Dessa feita, entre as chamadas receitas derivadas, a Administração Pública conta com cinco meios diversos de arrecadação, ou seja, espécies de tributos – que são constitucionalmente previstos – quais sejam: o imposto, a taxa, o empréstimo compulsório, as contribuições especiais e a contribuição de melhoria.

Portanto, será analisado, no primeiro capítulo do presente trabalho monográfico, a competência tributária constitucional, o seu conceito, suas características, seus princípios e, ainda, a sua finalidade, pois ela – a competência tributária – é a base fundamental de todo o direito tributário pátrio.

O segundo capítulo tratará de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições especiais, de modo a traçar, em linhas gerais, as suas principais características. Visa-se, pois, deixar claro as diferenças entre os tipos de exação dentro do sistema tributário nacional, elemento importante para a compreensão geral do tema – e não poderia ser de outra forma, considerando-se que o Direito é uno.

O terceiro capítulo tratará da última espécie de tributo, a contribuição de melhoria, que é o objeto central desta monografia.

Em que pese ela possa ser instituída tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 145, inciso III, da Lei Maior), é, ante as suas peculiares características, eminentemente municipal.

Assim, será estudado a história do tributo, no âmbito internacional, desde a sua previsão no Digesto romano, passando pela exação da Inglaterra, Estados Unidos da América e França.

Da mesma forma, a evolução história no Brasil também será vista, a partir das fintas do século XIX, de alguns decretos esparsos até a previsão constitucional em 1934, supressão na Lei Maior de 1937, nova previsão na de 1946, edição do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei n. 195/67, novas mudanças constitucionais nos anos de 1967, 1969, 1983 e, finalmente, em 1988.

Após, serão traçados os seus contornos, englobando assim seu conceito, sua hipótese de incidência, seu sujeito passivo e ativo, sua base de cálculo e alíquota.

Em continuidade, os motivos justificadores da sua pouca utilização encontrados em doutrina serão explorados e, por fim, julgados do Tribunal de Justiça de Santa Catarina e do Superior Tribunal de Justiça relativos à matéria serão colacionados, com o precípua objetivo de identificar, na prática, quais os problemas enfrentados pelos entes tributantes.

Pode-se considerar a contribuição de melhoria, sem medo algum de estar-se aqui defendendo uma falácia, como o tributo mais justo do arcabouço jurídico nacional, pois não permite que certa parcela populacional tenha acréscimo econômico – frise-se, sem esforço algum – com o dinheiro e em detrimento de toda a coletividade.

Por outro lado, também se pode afirmar que se trata de um ótimo meio de desenvolvimento urbanístico sem maiores ônus para a pessoa política que o instituir e, no âmbito municipal, mostra-se uma ótima solução para grandes problemas enfrentados, mormente ante a atual crise econômica enfrentada por quase todas essas pessoas jurídicas de direito público.

Entretanto, muitas vezes os procedimentos adotados para a instituição de cobrança do tributo não estão em conformidade com a legislação, acarretando a sua nulidade pela declaração do Poder Judiciário. Alguns até o consideram uma peça de museu, uma utopia ou algo do gênero, razão pela qual se pode concluir que é uma exação não-utilizada em toda a sua potencialidade.

Dessa forma, devem os gestores públicos enveredar-se pelo estudo dessa fonte de arrecadação pouco instituída, descobrir as suas nuances, conhecer as razões de sua pouca utilização e os problemas comumente presentes e, então, começar a instituir tal tributo com o precípuo objetivo de aumentar as receitas dos Municípios de uma forma isonômica e justa.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O presente capítulo tem como meta delinear, em linhas gerais, o que significa a competência tributária, o seu objetivo, os seus princípios – encontrados dentro do sistema tributário constitucional – e, finalmente, analisar as suas características.

1.1 Conceito e finalidade

Desde os seus primórdios, para que qualquer Estado consiga atingir os seus objetivos, independentemente da sua estrutura e organização, é necessário que haja instrumentos para tanto, ou, em outras palavras, pecúnia.

Nessa persecução, ele pode se valer do desenvolvimento de atividades econômicas, visando, pois, o lucro, ou da arrecadação, junto aos seus administrados, de dinheiro ou bens, pela instituição e cobrança de tributos.

Aliás, a respeito de como tal fenômeno é deveras antigo, colhe-se da observação de BALEEIRO¹:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.

No caso do Brasil, o exercício comercial foi atribuído à iniciativa privada, salvo nos casos e possibilidades expressamente previstos na Constituição Federal, o que transforma, dessa forma, o recolhimento de tributos na principal fonte de renda do Estado.

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1.

Destarte, nota-se o tamanho da importância da arrecadação tributária em âmbito nacional, o que se evidencia com as reiteradas notícias na mídia a respeito dos recordes de recolhimento, especialmente dos impostos, sejam eles diretos ou indiretos.

Deve-se sublinhar, por outro lado, que se vive no Brasil atual em um Estado Democrático de Direito, organizado em forma de federação, decorrente da *Lex Matter* de 1988. De outra forma, sabe-se que esta é uma das mais extensas e detalhadas em todo o mundo, não deixando de ser, contudo, uma das mais avançadas.

Assim, da mesma forma que ela esmiuça em detalhes muitos temas, como por exemplo, os direitos e garantias individuais, também o faz no que toca ao direito tributário, regulando, limitando e distribuindo competência, como extrai-se da lição de COELHO²:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos cidadãos.

O fenômeno de proteção ao contribuinte é de tal monta que há quem considere o sistema tributário constitucional como “uma carta de direitos do contribuinte contra a excessiva e reconhecida carga tributária da Federação [...]”.³

Outrossim, a Carta Magna, cumprindo com seu mister organizacional, determina quais são as pessoas jurídicas de direito público interno que podem instituir tributos, assim como define os parâmetros para tal atuação. É esse, em suma, o significado de competência tributária.

Nas palavras de CARVALHO⁴:

²COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 39.

³MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 9.

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 236.

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.

No conceito encontrado em MARTINS⁵, “a competência tributária consiste no poder atribuído pela Constituição ao ente público para exigir o tributo a ele pertinente”.

Faz-se, nesse ponto, uma ressalva à definição acima citada. O verbo exigir, nesse contexto, traz a idéia de cobrança do tributo, misturando, assim, competência e capacidade tributária ativa. Novamente, recorre-se à doutrina de CARVALHO⁶:

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo [...]. Por esse iter, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a competência, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos.

De outro modo, colaciona-se a lição de CARRAZZA⁷, a respeito da capacidade tributária:

Embora a competência tributária – aptidão para criar o tributo – seja indelegável, a capacidade tributária ativa – aptidão para arrecadar o produto – é delegável por lei (lei, é claro, da pessoa política competente). Assim, nada impede que pessoa diversa daquela que criou o tributo venha, afinal, desde que autorizado por lei, a arrecadá-lo.

Fica claro, portanto, que competente é quem pode legislar e criar um tributo, e capaz é quem pode cobrá-lo, em decorrência da vontade da lei. Assim, nem sempre a pessoa política irá exigir o tributo, mas, sem exceção alguma, irá instituí-lo.

⁵MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 144.

⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 257.

⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 236.

Novamente, colhe-se da doutrina de CARRAZZA⁸ a definição de competência tributária, de modo a não restar dúvidas:

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

Considerando que o Brasil adotou o princípio federalista e o da autonomia municipal, o que significa que distintas pessoas jurídicas de direito interno possuem competência tributária, ela não serve tão-somente para possibilitar a criação de tributos, mas, também, para atender as necessidades de cada pessoa política.

Visa-se, dessa forma e em última análise, a concretização dos objetivos da República, inclusive do princípio federativo e da autonomia municipal.

1.2 Sistema tributário nacional – princípios

A Constituição Federal é a norma máxima no ordenamento jurídico pátrio e dessa forma deve ser observada sempre, sem exceções, em qualquer matéria que seja.

No âmbito específico do direito tributário, ela dedica 18 artigos à matéria, do 145 ao 162, com a ressalva de que os artigos 157 a 162 tratam, em realidade, de direito financeiro, eis que dispõem sobre repartição de receita tributária.

Isso porque

o Direito Tributário compreende todas as normas jurídicas que dizem respeito aos princípios, normas, institutos, e aspectos relacionados com a obtenção desta receita derivada que é o tributo.

⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 493.

Quando nos referimos à atividade da tributação, estamos nos referindo tão somente com a relação jurídica que se estabelece entre a Administração Pública (Sujeito Ativo) e o particular (Sujeito Passivo), quando do nascimento de uma obrigação de pagar algum tributo, obrigação esta denominada “Obrigação Tributária”. Tudo que envolve esta relação, em seus diversos aspectos, é objeto da disciplina “Direito Tributário”.⁹(grifos do autor)

Dessa forma, a repartição de receita é matéria estranha ao ramo do direito denominado *tributário* e, conseqüentemente, do sistema tributário nacional, o qual trata da arrecadação de pecúnia, pelo Estado, perante os seus cidadãos.

Encontra-se na lição de HARADA¹⁰ uma definição pontual do que vem a ser sistema tributário nacional:

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos.

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

E conclui o doutrinador que “o que existe, portanto, é um sistema parcial (sistema constitucional tributário) dentro de um sistema global (sistema constitucional).”

Ajuda a clarificar o assunto o ensinamento de CARVALHO¹¹, ao pormenorizar a questão do chamada sistema parcial tributário:

O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. A homogeneidade desse grupamento de regras está determinada, assim pela natureza lógica das entidades normativas, que pelo assunto sobre que dispõe. Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte – a norma hipotética fundamental – e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo. Mantêm, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com idêntico *status* de juridicidade, a rede do subsistema. Ainda que nele seja maior a incidência de regras de

⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies.* Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 21-22.

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário.* 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 324.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 157.

estrutura, não falta aquelas que se dirigem, frontalmente, à disciplina da conduta, exprimindo-se, prescritivamente, nos modais deônticos *permitido, obrigado e proibido*. (grifos do autor)

Tratar-se-á nesse ponto, pois, dos princípios constitucionais que permitem, obrigam e proíbem as pessoas jurídicas de direito interno capazes de instituir tributos.

Entretanto, tanto em razão da ampla gama de denominações e princípios encontrados na doutrina, como também tendo em vista a limitação e objetivo do presente trabalho, adotar-se-á aqui, para facilitar a didática e metodologia, apenas os princípios que afiguram-se mais importantes para o estudo da contribuição de melhoria, excluindo, portanto, os considerados impertinentes à matéria.

Em outras palavras, serão analisados aqueles princípios que, de forma direta ou indireta, possam vir a influenciar a instituição e cobrança do tributo, além dos imprescindíveis ao entendimento do direito tributário.

Assim, serão brevemente conceituados os seguintes princípios: (I) estrita legalidade; (II) anterioridade; (III) anterioridade nonagesimal; (IV) irretroatividade da lei tributária; (V) tipologia tributária; (VI) proibição de tributo com efeito de confisco; (VII) capacidade contributiva; (VIII) vinculabilidade da tributação; (IX) isonomia tributária.

São esses, pois, os princípios que, em realidade, garantem aos contribuintes em geral, bem como ao pagador da contribuição de melhoria, um mínimo de segurança jurídica.

1.2.1 Princípio da estrita legalidade

O princípio da estrita legalidade é regra geral em qualquer ramo do direito e deriva, inicialmente, do inciso II do artigo 5º da Carta Magna, o qual dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”¹². No que diz respeito ao direito tributário, encontra-se o princípio

¹²BRASIL. Constituição Federal.

novamente no inciso I do artigo 150, ao proibir a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”¹³.

Isso significa que o tributo só poderá ser instituído e cobrado por meio de uma lei (*nullum tributum sine praevia lege*) editada pela pessoa jurídica de direito interno competente para tanto. DIFINI¹⁴ traz um breve histórico do princípio, valendo transcrever:

O princípio é muito antigo. Sua origem remota é a Magna Carta inglesa, de 1215, que os barões impuseram a João Sem-Terra. Lá estava expresso que nenhum tributo poderia ser exigido sem prévia aprovação dos barões. Da assembléia destes à Câmara dos Lordes e daí à Câmara dos Comuns, foi sendo construído o princípio da legalidade, que desde então vigeu de forma ininterrupta na Inglaterra e de lá se transmudou para a Constituição dos Estados Unidos. É a máxima “no taxation without representation”.

Conclui-se, dessa forma, com lição de CARVALHO¹⁵ o conceito do princípio da legalidade:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (em sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.(grifos do autor)

1.2.2 Princípio da anterioridade

Esse princípio encontra-se na alínea *b* do inciso III do artigo 150 da Carta Magna, o qual dispõe que é defeso cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”¹⁶

O princípio

¹³BRASIL. Constituição Federal.

¹⁴DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 64-65

¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007 p. 174-175.

¹⁶BRASIL. Constituição Federal.

[...] conhecido por *anterioridade anual* ou *anterioridade de exercício*, determina que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo. A expressão *exercício financeiro* deve ser assimilada como *ano fiscal* que, no Brasil, coincidentemente, representa o *ano civil* (interregno entre 1º de janeiro e 31 de dezembro).

Esse Princípio tem como função preservar a garantia de que o contribuinte não deve ser *pego de surpresa* pelo Fisco. Tal proibição da *tributação de surpresa*, ou *tributação inopinada*, vem ao encontro da necessidade de o contribuinte se *preparar* para o evento compulsório da tributação, quer arrebanhando recursos a serem entregues à Fazenda arrecadadora, quer se valendo de consulta a um advogado especializado, que poderá lhe ofertar meios lícitos de se furtar da tributação, costeando-a, isto é, utilizando forma de elisão fiscal.¹⁷(grifos do autor)

Essa é mais uma garantia ao contribuinte, como são, via de regra, todos os princípios constitucionais tributários e serve para que ninguém seja pego de surpresa, assim como para resguardar a segurança jurídica e possibilitar que se faça um planejamento tributário eficiente.

1.2.3 Princípio da anterioridade nonagesimal

Ele não foi positivado pelo poder constituinte originário, porquanto foi trazido ao ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 42 de 2003, a qual acrescentou a alínea c ao inciso III do artigo 150, dispondo que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.¹⁸

Sobre esse princípio e suas exceções, extrai-se da doutrina de CARVALHO¹⁹:

Trata-se de novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento, ficando excepcionados desta última exigência os impostos previstos no art. 153, I, II, III e V, da Carta Magna (II, IE, IR e IOF), os impostos extraordinários (art. 154, II), os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I), bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I).

¹⁷SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 24-25.

¹⁸BRASIL. Constituição Federal.

¹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 176.

Com efeito, é mais um complemento ao princípio anteriormente citado, pois ajuda a conferir mais segurança e evitar cobranças desavisadas, como, por exemplo, quando ocorria ser a lei que instituiu determinado tributo aprovada e publicada no dia 31 de dezembro de um ano e a exação já ser cobrada no dia seguinte, 1º de janeiro.²⁰

1.2.4 Princípio da irretroatividade da lei tributária

Esse princípio é um desdobramento do disposto no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal e está consignado na alínea a do inciso III do artigo 150, ao dispor que não será cobrado tributo “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.²¹

Conforme MELO²²

[...] a lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar, onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de permitir segurança e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses.

A exceção, contudo, tem lugar em casos especiais e quando não há prejuízo ao administrado, do que se extrai da lição de CARRAZZA²³:

É certo que, por razões ideológicas que nosso Direito encapou, aceita-se que algumas leis tributárias retroajam, *desde que elas assim o estipulem*. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte (*lex mitior*), como as que lhe concedem um parcelamento, um prazo mais lato para o recolhimento do tributo, um crédito presumido etc. Em todos estes casos, no entanto, a lei deverá levar em conta o princípio da igualdade. (grifos do autor)

²⁰Abre-se, aqui, um parêntesis: em que pese o ano fiscal ser considerado o período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, ele só inicia, efetivamente, em 2 de janeiro, considerando que o dia anterior é feriado. Assim, o tributo só iria ser cobrado nesta última data, 2 de janeiro.

²¹BRASIL. Constituição Federal.

²²MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 28.

²³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 345.

Conclui-se, dessa forma, que se trata de mais uma garantia ao contribuinte, o qual não pode ser compelido a recolher tributos por fatos que, na época em que ocorreram, não correspondiam à uma hipótese de incidência.

1.2.5 Princípio da tipologia tributária

Esse princípio, conforme a doutrina de CARVALHO, é decorrência implícita do disposto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.

No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou modalidade de taxa.²⁴

Em outras palavras, o nome dado ao tributo pela lei que o instituiu não o define realmente; ele será o que se concluir da análise da hipótese de incidência e base de cálculo. Nesse sentido, dispõe o artigo 4º do Código Tributário Nacional, que diz que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevantes a denominação legal e a destinação da arrecadação.

1.2.6 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

Esse princípio exsurge do inciso IV do artigo 150 da *Lex Matter*, ao vedar a instituição de tributo com efeito confiscatório. Entretanto, é de difícil conceituação objetiva, porquanto não há parâmetros precisos para saber o que é confiscatório e o que não é.

Sobre essa problemática, colaciona-se o ensinamento de CARVALHO²⁵:

A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório,

²⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 178-179.

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 180.

podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científico editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se do ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.

HARADA²⁶, por sua vez, após discorrer sobre o imbróglio, entende que cada caso concreto deve ser analisado adotando-se uma visão completa do direito, com os seus princípios gerais e específicos:

Finalizando, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação, verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

Com efeito, a aplicação desse princípio só pode ser feita levando em conta todos os outros, gerais e específicos, ficando sua análise ao julgador do caso concreto.

1.2.7 Princípio da capacidade contributiva

Tal princípio encontra-se explícito no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal e é assim definido por CARRAZZA²⁷:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto de que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

²⁶HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 387.

²⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 87.

Apesar do autor falar reiteradamente em impostos (assim como a própria Constituição o faz), ele não nega a possibilidade da aplicação desse princípio ao tratar da contribuição de melhoria, valendo transcrever:

Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, § 1º, da CF.²⁸

Nota-se, portanto, que esse princípio busca, juntamente com vários outros, realizar justiça social, assim como a igualdade material.

1.2.8 Princípio da vinculabilidade da tributação

Entende-se que toda a atividade estatal tributária, até porque administrativa, é vinculada, não havendo espaço para a chamada discricionariedade, na qual o agente agiria conforme a necessidade e oportunidade. É esse, em linhas gerais, o conceito do princípio da vinculabilidade da tributação.

Interessante, por outro lado, a crítica feita por CARVALHO²⁹ a esse respeito:

O magistério dominante inclina-se por entender que, nos confins da estância tributária, não de existir somente atos vinculados, fundamento sobre o qual exaltam o chamado princípio da vinculabilidade da tributação. Entretanto, as coisas não se passam bem assim. O exercício da atuação administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais freqüentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma estrita vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização. Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Compreendido com essa ressalva, nada haverá de extravagante em proclamarmos o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação.

²⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 86.

²⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 183.

De qualquer forma, os agentes estatais só podem agir dentro do que lhes é permitido, não havendo lugar para arbitrariedades.

1.2.9 Princípio da isonomia tributária

A igualdade tributária tem muita afinidade com o princípio da capacidade contributiva e não busca tão-somente a igualdade formal – de que todos são iguais perante a lei – mas também a isonomia material, que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

A respeito da igualdade formal, colaciona-se a lição de AMARO³⁰:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. [...] Em resumo, *todos são iguais perante a lei*.

Mas há um segundo aspecto a ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Ou seja, *todos são iguais perante o legislador* (= todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador).(grifos do autor)

Em realidade, o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal já deixa claro que o que se busca é que as pessoas em situações iguais sejam tratadas da mesma forma e não que todos, indistintamente, sejam tratados igualmente.

Corroborando com essa assertiva, colhe-se da doutrina do autor supra citado, que “hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.”³¹

³⁰AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 135

³¹AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 136.

1.3 Competência tributária

A competência tributária, ou competência legislativa tributária, nada mais é do que “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”³², balizados, é claro, pelos princípios já analisados, bem como pelos outros não estudados, sejam gerais ou tributários, desde que constitucionais.

Ao indagar-se acerca de quais são as pessoas políticas ou os entes públicos constitucionalmente abarcados por essa prerrogativa legislativa, encontra-se a resposta consignada no artigo 1º da Carta Maior, o qual diz que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal.

Isso significa que o Brasil adotou a tripartição da competência tributária, incluindo, pois, os Municípios, que têm autonomia administrativa e política, conforme denota-se dos artigos 29 ao 31 da *Lex Matter*.

Houve, portanto, uma junção do princípio federativo com o princípio da autonomia dos Municípios. Por claros motivos, tal assunto é de suma importância ao presente trabalho e merece certa atenção, valendo colacionar o ensinamento de CARRAZZA³³, quando diz que

[...] parece correto sustentar que a autonomia municipal, sob a óptica do Direito, é a faculdade que a pessoa política Município tem de, dentro do círculo de competência pré-traçado pela Constituição, organizar, sem interferências, seu governo e estabelecer, *sponte propria*, suas normas jurídicas (João Mangabeira). Este último aspecto (competência para legislar) ganha particular relevo, para que bem se caracterize a autonomia jurídica do Município.

Vale ressaltar que ninguém, absolutamente ninguém pode suprimir as garantias consagradas pelo princípio da autonomia municipal, a não ser, é claro, uma revolução que jogue por água abaixo a atual Carta Maior.

Passado esse ponto, deve-se dispensar certa atenção à lição do autor supra citado, quando discorre a respeito dos arquétipos tributários previstos na Constituição Federal.

³²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

³³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008 p. 163-164.

O doutrinador sustenta que a Lei Maior pré-traçou as linhas que os entes políticos, ao instituírem determinado tributo, devem seguir, nos seguintes termos:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

Portanto, o Constituinte estabeleceu, de modo peremptório, alguns enunciados que necessariamente deverão compor as normas jurídicas instituidoras dos tributos. Estes enunciados formam o *mínimo necessário* (o *átomo*), de cada tributo. São o ponto de partida inafastável do processo de criação *in abstracto* dos tributos.³⁴(grifos do autor)

Nota-se, pois, que se trata de mais uma limitação a ser observada quando da instituição do tributo, decorrente dos princípios constitucionais tributários assim como da rigidez constitucional.

Seguindo a linha de raciocínio do autor, lista-se aqui seis características da competência tributária, a saber: (I) privatividade; (II) indelegabilidade; (III) incaducabilidade; (IV) inalterabilidade; (V) irrenunciabilidade e (VI) facultatividade do exercício.

Salienta-se, desde já, que algumas dessas características não são pacíficas em doutrina, como será visto adiante.

1.3.1 Privatividade

Essa característica dispõe que as pessoas jurídicas de direito interno têm privatividade para instituir os tributos constitucionalmente previstos. Isso quer dizer que, caso uma dessas pessoas não crie determinado tributo, nenhuma outra pode fazê-lo em seu lugar.

Em outras palavras,

³⁴CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 502-504.

as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram um duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um determinado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo.³⁵

Por certo que tal característica não está imune à críticas, como a encontrada em CARVALHO³⁶:

Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos “extraordinários”, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do Poder Público Federal.(grifos do autor)

Em resposta a esse comentário, contudo, CARRAZZA admite que a questão é complexa, mas, por outro lado, não se convence:

De nossa parte, pensamos que estas são situações excepcionalíssimas, que só vêm confirmar a regra geral.

[...]

Diante do exposto, facilmente percebemos que este problema da privatividade das competência tributárias é intrincadíssimo.³⁷

Com efeito, a questão é polêmica, de modo que se torna impossível dizer quem está certo, ou, em outras palavras, quem está mais (ou menos) certo.

O que se pode afirmar com certeza é que muito dos tributos são privativos, relegando-se, dessa forma, essa problemática às exceções.

1.3.2 Indelegabilidade

A indelegabilidade quer significar que é defeso à pessoa política constitucionalmente competente para instituir determinado tributo deixar que outra pessoa o faça.

³⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 507.

³⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p. 241.

³⁷CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 505-506.

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir o tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infra-constitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse.³⁸

Com efeito, não é possível que a competência tributária seja delegada à pessoa diferente daquela nominada pela Lei Maior para tanto, ao menos no ordenamento jurídico atual.

Por óbvio que essa é uma proteção tanto aos contribuintes quanto ao próprio princípio federativo e da autonomia municipal. Por outro lado, como visto antes, pode a pessoa competente para instituir o tributo delegar a capacidade tributária ativa, nos termos do artigo 7º do Código Tributário Nacional.³⁹

1.3.3 Incaducabilidade

Essa característica assegura ao ente competente para instituir o tributo “x” que, se não o fizer agora, poderá fazê-lo quando quiser. Quer dizer, não há prazo para que edite a lei do tributo, de modo que tal processo legislativo pode ocorrer hoje, amanhã ou daqui a muitos anos.

Assim,

a competência tributária é, também, *incaducável*, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos. Perdura, pois, no tempo, sendo juridicamente impossível dizermos que decaiu, por falta de aplicação ou exercício. Esta característica, diga-se de passo, é consequência lógica da incaducabilidade da competência legislativa, da qual a função de criar tributos é parte.⁴⁰(grifos do autor)

De outra banda, CARVALHO⁴¹ não discrepa:

[...] A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria

³⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 293.

³⁹Art. 7º 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 artigo 18 da Constituição.

⁴⁰CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 651.

⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 240.

comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoa políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

Em suma, essa é uma qualidade lógica do direito, porquanto não pode o Legislativo ser tolhido de suas funções constitucionais apenas porque não o fez anteriormente.

1.3.4 Inalterabilidade

Pode-se dizer que essa qualidade consiste na impossibilidade de uma pessoa jurídica pública de direito interno aumentar a sua competência constitucionalmente prevista.

Assim, em outras palavras, a atividade legislativa de uma pessoa política não pode ampliar a sua gama de possíveis tributos a serem criados e cobrados, de modo que deve ficar cingido àqueles permitidos na Carta Maior.

É claro que essa característica não é absoluta, como aponta CARVALHO⁴²:

[...] a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprovar ao legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômio “federação e autonomia dos municípios”. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.(grifos do autor)

A ressalva é corroborada por CARRAZZA⁴³:

O que se pode admitir, em tese, é que uma emenda constitucional venha a redefinir as fronteiras dos campos tributários das pessoas políticas. Para tanto, todavia, deve o constituinte derivado cercar-se de todas as cautelas para que, reduzindo a competência tributária de uma dada pessoa política, não lhe venha a retirar autonomia financeira, com o quê estaria lanhando sua autonomia jurídica e, neste sentido, dando à

⁴²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 241.

⁴³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.p. 655.

estampa uma emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado” - inconstitucional, por afronta ao art. 60, § 4º, I, da Constituição da República.(grifos do autor)

Resta claro, portanto, que tal característica não é de toda absoluta, podendo haver mudanças nas competências tributárias por meio de emendas constitucionais, desde que elas observem o princípio federalista e o da autonomia Municipal.

1.3.5 Irrenunciabilidade

Renunciar significa desistir, abdicar, renegar, rejeitar⁴⁴. Essa característica, portanto, significa que as pessoas políticas não podem desistir do seu direito de instituir os tributos previstos na Carta Maior.

Nada obstante a competência tributária seja patrimônio de seu titular, a ele faltam alguns poderes de disposição sobre ela. A pessoa política que a titulariza pode até não a utilizar, [...] mas não a pode renunciar. [...]

Enfim, a competência tributária é irrenunciável, porque foi atribuída a pessoas políticas a título originário, pela Constituição. A renúncia, isto é, a unilateral e definitiva abdicção ao direito de criar tributos, é juridicamente ineficaz.⁴⁵

Isso porque a *Lex Matter* determinou a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e não pode o legislador infraconstitucional modificá-la, a não ser por meio de uma reforma constitucional.

1.3.6 Facultatividade

Exsurge aqui a possibilidade dos entes competentes instituírem – ou não – os tributos permitidos pela Carta Magna. Depende, pois, de seus próprios interesses, de sua vontade política, para que efetivamente leve ao cabo aquilo que a Lei Maior lhe outorgou, quer dizer, para que realmente haja exercício legislativo.

⁴⁴FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 1743.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 657.

Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelo seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre, é claro, por meio de lei [...]⁴⁶

Destarte, essa característica é criticada por CARVALHO, porquanto há, em sua visão, apenas uma exceção: o ICMS, como denota-se de suas palavras:

Todavia, a exceção vem aí para solapar o caráter de universalidade da proposição: refiro-me ao ICMS. Por sua índole eminentemente nacional, não é dado a qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. Caso houvesse uma só unidade da federação que empreendesse tal procedimento e o sistema do ICMS perderia consistência [...]. Seria efetivamente um desastre para a sistemática impositiva da exação que mais recursos carrega para o erário do País. O ICMS deixaria, paulatinamente, de existir.⁴⁷

Com efeito, o mesmo autor que defende a presente característica faz a sua ressalva:

Pensamos que a única exceção a esta facultatividade – e, ainda assim, em termos – é a que toca ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS), que os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a instituir e a arrecadar [...].

Ainda assim, não vemos como compelir o Poder Legislativo de um Estado (ou do Distrito Federal) a criar o ICMS. O máximo que podemos aceitar é que as demais pessoas políticas competentes para criar este imposto podem bater às portas do Poder Judiciário (STF, *ex vi* do art. 102, I, “f”, da CF) e, lá, postular o ressarcimento dos prejuízos (sofridos ou iminentes) causados por tal omissão. O Judiciário, porém, nem determinará ao Estado (ou ao Distrito Federal) inerte que legisle, nem, muito menos, legislará por ele. Esta é uma das conseqüências do princípio da separação dos Poderes, um dos sustentáculos do nosso regime republicano e representativo.⁴⁸

Não há como discordar dessa afirmação, de que não pode o Judiciário compelir uma pessoa jurídica de direito público interno a legislar. Realmente, seria isso uma grave afronta aos princípios basilares da República brasileira e parece mais razoável que apenas os lesados por uma falta de atitude recorram à Justiça pleiteando indenização pelos danos sofridos.

⁴⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 657.

⁴⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 241-242.

⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 662-663.

Após essa introdução ao direito tributário constitucional, que influencia sobremaneira todo o arcabouço jurídico no que diz respeito ao direito tributário em geral, passa-se ao estudo dos tributos em espécie previstos no sistema, na seguinte ordem: o segundo capítulo tratará, em linhas gerais, do imposto, das taxas, do empréstimo compulsório e das contribuições especiais, para que se possa ter uma visão geral do tema.

No terceiro capítulo, o tributo denominado contribuição de melhoria será estudado em maior profundidade, tendo em vista ser o objeto de maior interesse no presente trabalho monográfico.

2 ANÁLISE DOS TRIBUTOS NO SISTEMA

Inicialmente, deve-se sublinhar que as várias espécies de classificação dos tributos que se encontram em doutrina não serão aqui analisadas. Isso porque, como já anteriormente dito, a *Lex Matter* é a norma máxima no ordenamento jurídico pátrio e dessa forma deve ser observada sempre, sem exceções, em qualquer matéria que seja.

Assim, “sob o ângulo formal constitucional são cinco os tributos em nosso sistema tributário positivo: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais, e o empréstimo compulsório.”⁴⁹

Dessa forma, o presente capítulo dedica-se à um breve estudo dos impostos, taxas, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Em relação à contribuição de melhoria, reserva-se o último capítulo, já que se trata do tema central desta monografia.

2.1 Imposto

Essa espécie tributária, da qual a União tem competência estabelecida pelos artigos 153 e 154, os Estados pelo 155 e os Municípios pelo 156, todos da Constituição Federal, é definida pelo próprio Código Tributário Nacional, o qual dispõe, em seu artigo 16, que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”⁵⁰

Sobre essa definição, colhe-se da lição de BALTHAZAR⁵¹:

⁴⁹BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 40-41.

⁵⁰BRASIL. Código Tributário Nacional.

⁵¹BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 46.

É possível criticar o conceito expresso no art.16, CTN, visto a definição por exclusão que o mesmo efetua. Vale dizer, o dispositivo poderia ter sido mais direto, poderia ter entrado no cerne da questão, estabelecendo o fato gerador do imposto como um ato praticado pelo particular, ato este com conteúdo econômico, refletindo uma capacidade econômica por parte do sujeito passivo. O legislador elaborou um conceito, evidentemente, visto sob o ângulo do sujeito ativo, o Estado, por influência da doutrina clássica sobre o assunto, derivada principalmente dos trabalhos do professor italiano A. D. Giannini.

Em realidade, duas são as características mais marcantes dos impostos: i) não há necessidade de qualquer tipo de agir estatal para que sejam recolhidos, assim como ii) derivam apenas e tão-somente de um ato realizado pelo contribuinte.

Sobre essas características, colaciona-se a doutrina de CARVALHO⁵²:

Com efeito, de balde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – *uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc.* É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado.(grifos do autor)

E CARRAZZA⁵³, ao comentar as lições de Geraldo Ataliba, corrobora:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de *tributo não-vinculado*. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade.

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de *tributo sem causa*. Sem causa não porque ele não tenha fato impositivo, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga.

E conclui o autor:

⁵²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 36.

⁵³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 517-518.

O imposto – se quisermos fugir da definição pela negativa – sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra. Uma coisa, porém, é certa: o *fato imponible* do imposto é sempre realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público.(grifos do autor)

Dessa forma, “para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, o que lhe dá o timbre de *tributo unilateral*.”⁵⁴(grifos do autor)

Novamente, recorre-se aos ensinamentos de CARRAZZA⁵⁵, ao esmiuçar o fato de que os impostos independem de ação estatal e dizer que as hipóteses de incidência correspondem à fatos-signos presuntivos de riqueza:

Deveras, a Constituição implicitamente determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos *fatos regidos pelo direito privado*, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta, sim, regida pelo *direito público*). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como *hipótese de incidência de impostos*, o fato de alguém: a) importar produtos; b) exportar produtos; c) auferir rendimentos; d) praticar operação de crédito; e) ser proprietário de imóvel rural. f) praticar operação mercantil; g) ser proprietário de veículo automotor; h) ser proprietário de imóvel urbano; i) prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza etc. Todos estes fatos, como facilmente podemos perceber, têm a propriedade de, em si mesmos, revelar ou, pelo menos, fazer presumir a capacidade econômica das pessoas que os realizam (capacidade contributiva). Melhor dizendo, são *fatos-signos presuntivos de riqueza* (Becker), o que, também, reforça a determinação contida no art. 145, § 1º, da CF.(grifos do autor)

Ademais, deve-se salientar uma outra característica dessa espécie tributária, a da não-afetação da receita de impostos. Para tanto, traz-se a lição de ÁVILA⁵⁶:

A Constituição Federal proíbe, no art. 167, IV, a vinculação de receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa. É o chamado princípio da não-afetação da receita de impostos. A regra é a de que as receitas derivadas de impostos não podem ficar vinculadas a determinadas despesas. O princípio é válido apenas para os impostos.

Entretanto, tal princípio não é absoluto, e a própria disposição legal citada pelo autor enumera, *numerus clausus*, as exceções à regra.

⁵⁴SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 91.

⁵⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 522.

⁵⁶ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 99.

Por outro lado, é certo que se encontra, em doutrina, inúmeras classificações do impostos, como por exemplo, a de CASSONE⁵⁷, que os divide em pessoal e real, direto e indireto, proporcional, progressivo, fixo, monofásico e plurifásico, cumulativo e não-cumulativo, nominado e inominado, regulatório, seletivo e adicional.

É claro que elas são importantes para o estudioso da área ao facilitarem sobremaneira a visualização e o impacto dos impostos. Contudo,

[...] essas classificações não têm nenhum caráter científico, mas mero cunho didático, uma vez que o aspecto marcante do imposto reside na sua materialidade (ato, negócio, patrimônio). A nota característica desta exação é tratar-se de tributo *não vinculado* à atividade estatal.⁵⁸(grifos do autor)

Ainda sobre o tema, traz-se a doutrina de CARRAZZA⁵⁹:

Das várias classificações de impostos que se conhecem (diretos e indiretos, pessoais e reais, que repercutem e que não repercutem etc.) – a maioria boa apenas para a Ciência das Finanças e para a Economia –, a mais útil, para os estudiosos do Direito Brasileiro, é a que a própria CF nos oferece, em seus arts. 153, 155 e 156, que discriminam, respectivamente, as competências impositivas da União, dos Estados e dos Municípios (o Distrito Federal, em seu território, tem competência para criar os impostos que a Constituição outorgou aos Estados e aos Municípios).

E conclui o autor:

Assim, em face de nosso direito positivo, os impostos classificam-se em: sobre a importação, sobre a exportação, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a propriedade territorial urbana, sobre as doações, sobre operações mercantis, sobre serviços de qualquer natureza etc. Esta, sim, é uma classificação jurídica dos impostos, até porque levada a efeito pela Carta Magna. Os precitados artigos mencionam mais de uma vintena de impostos.

CARVALHO⁶⁰ segue a mesma linha de raciocínio, valendo transcrever:

Vê-se, claramente, com que cuidado o legislador constitucional distribuiu os campos materiais sobre que incidirão os impostos, apontando as

⁵⁷CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC nº 42, de 19-12-2003*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

⁵⁸MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 64.

⁵⁹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 519-521.

⁶⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 38.

peças jurídicas com personalidade política titulares da possibilidade legiferante. E o respeito a essa enumeração nominal será obtido na medida em que, conjugada a hipótese normativa com a base de cálculo, vimos ratificado o setor de incidência dos diversos impostos.

Por fim, merece transcrição a lição de CARRAZZA⁶¹, ao realizar um cotejo das características dos impostos e concluir:

Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – *a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte* –, como, também, por encontrarem limites no *princípio da capacidade contributiva*, que exige venham levados em conta índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis. (grifos do autor)

Em suma, são essas as principais nuances dos impostos que, vale lembrar, constituem de longe a maior fonte de receita, seja da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal.

2.2 Taxas

As taxas, conforme o disposto no artigo 145, inciso II, da Carta Magna, podem ser instituídas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, em razão do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis. Soa a legislação em comento:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;⁶²

Do mesmo modo, dispõe o Código Tributário Nacional⁶³:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁶¹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 521.

⁶²BRASIL. Constituição Federal.

⁶³BRASIL. Código Tributário Nacional.

De plano, nota-se que há dois momentos em que alguma taxa pode ser instituída, quer dizer, que há duas hipóteses de incidência possíveis, quais sejam: “a) exercício do poder de polícia; b) serviço público efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte.”⁶⁴

Por outro lado, a taxa contrapõe-se nitidamente ao imposto, porquanto mostra-se necessário um agir estatal.

A primeira característica da taxa, portanto, é ser um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Esta característica a distingue do imposto, entretanto não basta para sua identificação específica, porque também a contribuição de melhoria tem seu fato gerador vinculado a atividade estatal específica.⁶⁵

Ainda, acrescenta MARTINS⁶⁶:

A taxa, como tributo, é compulsória, ressaltada essa sua característica pela utilização potencial do serviço, isto é, basta simplesmente estar ele à disposição do contribuinte, que, mesmo não o utilizando, é obrigado a pagar o gravame. Também, pela natureza pública do regime jurídico, o exercício do poder de polícia e a prestação do serviço público e a cobrança da taxa devem-se dar independentemente da vontade da Administração Pública, pois essas condutas são exigidas por vontade da lei.

Por outro lado, a natureza ressarcitória da taxa é inerente a sua estrutura e tem justamente por fundamento depender seu fato gerador de uma atividade estatal dirigida ao obrigado, que deverá indenizar o Poder Público pelo gasto efetivado com sua atuação. Contudo, não se conclua ser ela desenvolvida no interesse imediato do contribuinte, visto ter que suportá-la, antes de tudo, o próprio interesse público, o interesse da coletividade.

Outro fator que merece atenção é o fato de que não há, seja na Carta Maior ou no Código Tributário Nacional, arquétipos de taxas, como ocorre com os impostos – exportar, importar, realizar operações de crédito etc. Elas devem decorrer das duas situações previstas (poder de polícia ou serviço público específico e divisível), e podem ser instituídas por qualquer ente tributante.

2.2.1 Taxas de poder de polícia

⁶⁴BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 55.

⁶⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 443.

⁶⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 921.

Inicialmente, para que se possa entender quando esse tributo pode ser instituído, deve-se definir o que é poder de polícia. Nesse caso, há definição legal, valendo transcrever:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.⁶⁷

Conforme MELO⁶⁸

[...] o poder de polícia compreende a atividade estatal condicionadora de liberdade e da propriedade dos particulares, caracterizando limitações administrativas, e imposições de medidas coercitivas (apreensões, interdições), que ocorrem mediante licenciamentos, autorizações, fiscalizações para construção”.

Do mesmo modo, elucida BALTHAZAR⁶⁹:

Dito de forma mais simples, o que o Código Tributário denomina como poder de polícia nada mais é que a atividade exercida pela Administração Pública, com fundamento no interesse público, através do qual fiscaliza as atividades do particular, pessoa física ou pessoa jurídica. Esta fiscalização objetiva verificar se as atividades do sujeito passivo se adequam às leis de posturas, sejam federais, estaduais ou municipais.

E ÁVILA⁷⁰ complementa:

O poder de polícia que autoriza a cobrança da taxa é o *de polícia administrativa* e não de polícia judiciária ou de manutenção da segurança pública. O poder de polícia é uma atividade exercida pela administração pública que, em atenção ao interesse público, estabelece certas limitações às liberdades individuais.

[...]

O poder de polícia é ínsito à administração pública federal, distrital, estadual e municipal, exteriorizando-se das mais diversas formas. Qualquer atividade estatal que imponha restrições, limites ou condições ao exercício das liberdades individuais para atender ao interesse público

⁶⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional.

⁶⁸MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 66.

⁶⁹BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 59.

⁷⁰ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 103.

ou coletivo constitui manifestação do poder de polícia. Restringindo as liberdades individuais, o exercício deste poder depende de lei que o legitime.(grifos do autor)

De outra banda, mostra-se relevante a ressalva feita por CARRAZZA⁷¹, ao atentar para o princípio da legalidade para a instituição de taxas decorrentes do exercício do poder de polícia, valendo transcrever:

É bom lembrarmos que o poder de polícia, no Brasil, deve – por força do princípio da legalidade – ser exercitado, num primeiro momento, por meio de lei, editada pela pessoa política que, nos termos da Constituição, tiver *competência administrativa* para, em homenagem ao interesse público, ordenar e restringir direitos e liberdades individuais. Só depois de editada a lei – e com apoio nela – é que a Administração Pública poderá ocupar-se com o assunto, por meio de regulamentos (que disciplinarão abstratamente determinada conduta) e atos administrativos de efeitos concretos.(grifos do autor)

E conclui o mesmo autor, ao tratar da relação entre a especificidade e individualização do poder de polícia exercido e a possibilidade de cobrança de taxa:

Não é qualquer ato de polícia que autoriza a tributação por meio desta modalidade de taxa, mas tão-somente o que se consubstancia num agir concreto e específico da Administração, praticado com base em lei, que levanta uma abstenção ou que mantém ou fiscaliza uma exceção já existente. O simples exercício do poder de polícia – tornamos a repetir – não enseja a cobrança da taxa de polícia. O que enseja tal cobrança é o *desempenho efetivo* da atividade dirigida ao administrado.(grifos do autor)⁷²

No mesmo sentido, leciona ÁVILA⁷³:

Apenas as manifestações concretas do poder de polícia é que autorizam a cobrança da taxa. Ou seja, deverá haver no âmbito administrativo um órgão que tenha atribuição para o exercício de tal atividade. Não basta ter o poder de polícia. É preciso exercê-lo de maneira efetiva, já que a taxa é uma contraprestação a esta atividade estatal. São exemplo disso as taxas de fiscalização, taxas de licença de execução de obra, de localização, de publicidade, taxas de vistorias de automóveis, aferição de balanças, taxímetros, bombas de gasolina, taxas de licenças, etc.

[...]

⁷¹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 527.

⁷²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 527.

⁷³ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 104.

Estas manifestações concretas da atividade estatal acabam vinculando o legislador quanto à eleição da base de cálculo da taxa, a qual deve estar relacionada ao custo da atividade. Por isto, uma taxa de localização e funcionamento de estabelecimento industrial não pode ser calculada a partir do número de empregados, sendo legítimo que ela tome por base o custo estimado da fiscalização.

Conclui-se, portanto, que só se poderá instituir taxa em razão do exercício do poder de polícia – ressalte-se, administrativa – quando existir um agir específico e perfeitamente individualizado em relação ao contribuinte e efetivamente prestado.

Ademais, o valor da taxa deve observar o *quantum* que a Administração Pública gasta para realizar tal atividade, observada a vedação do parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.” Tal regra, por outro lado, está disposta de forma mais geral no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, que proíbe que as taxas tenham a mesma base de cálculo dos impostos.

2.2.2 Taxas de serviço

Conforme visto, podem ser instituídas taxas de serviço pela “utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”, conforme o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal.

Não há um conceito legal de serviço público, como ocorre com poder de polícia, razão pela qual transcreve-se a definição encontrada em MELLO⁷⁴:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.(grifos do autor)

⁷⁴MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 658.

Passado esse ponto de conceituação, deve-se sublinhar que o serviço público

[...] posto a disposição do contribuinte não se confunde com o serviço efetivamente prestado.

Neste último aspecto, o contribuinte paga a taxa por receber o serviço, divisível e específico, imediatamente. Quando o serviço está à sua disposição, o contribuinte, embora não necessariamente dele usufrua, direta e imediatamente, é obrigado a pagar o tributo, pelo fato muito simples de ter a Administração Pública despendido recursos para oferecê-lo à comunidade, deixá-lo à *disposição* do contribuinte.⁷⁵(grifos do autor)

No que diz respeito à questão do serviço público ser divisível e específico para ser passível a cobrança de taxa, colaciona-se a lição de CARRAZZA⁷⁶, de modo a não restar dúvidas:

Portanto, os serviços públicos dividem-se em *gerais e específicos*. Os serviços públicos gerais, ditos também *universais*, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País etc. Todos eles não podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado, representadas, basicamente, pelos impostos, conforme vimos no tópico anterior.

Já, os serviços públicos específicos, também chamados *singulares*, são os prestados *uti singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de *divisibilidade*, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviço.(grifos do autor)

É certo que as taxas podem ser cobradas independentemente do uso efetivo, desde que estejam à disposição do contribuinte, como melhor elucida ICHIHARA⁷⁷:

⁷⁵BALTHAZAR, Ubaldio Cesar. *Manual de direito tributário*: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 56.

⁷⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 525-526.

⁷⁷ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 85.

Dessa forma, como primeira característica, o serviço público deverá ser utilizado ou usufruído pelo contribuinte, por exemplo, a taxa de expedição de certidão (o Estado presta um serviço fornecendo a certidão e o contribuinte, recebendo diretamente ou usufruindo o serviço prestado pela Estado, paga o tributo da espécie taxa).

Outrossim, sem ser utilizado efetivamente pelo contribuinte, o serviço deverá ser potencialmente colocado a sua disposição; se o serviço for de utilização compulsória, poderá ser objeto da cobrança da taxa. Por exemplo, é o caso de uma rua possuir serviço de esgoto e um dos moradores não o utilizar porque possui fossa particular. Logo, a taxa de esgoto poderá ser-lhe cobrada, uma vez que está potencialmente colocada a sua disposição e é de uso obrigatório.

Em suma, podem os entes com competência tributária instituírem taxas em decorrência do exercício do poder de polícia ou em razão de serviço público *uti singuli*, posto a disposição ou efetivamente prestado. Ressalta-se que a vedação contida no parágrafo único do artigo 77 do Código Tributário Nacional também é aplicável às taxas de serviço.

2.3 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório sofreu várias mudanças no decorrer do tempo, inclusive de sua natureza jurídica – se tributo ou não – tendo em vista a edição da Súmula 418 do Supremo Tribunal Federal, que dispunha que “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.”

Tal evolução é bem elucidada por BALTHAZAR⁷⁸, e merece transcrição:

A figura do Empréstimo Compulsório aparece no direito brasileiro após a Segunda Guerra, e foi inicialmente usada principalmente para financiar a intervenção da União no domínio econômico, juntamente com algumas contribuições interventivas. Ambas as exações, em seus primórdios, não foram consideradas como tributos, delas se utilizando o Governo federal como meios para suprimento de recursos eventuais, extra-orçamentários. [...]

Efetivamente, a Constituição Federal de 1946 não albergava o Empréstimo Compulsório em seu precário sistema tributário. [...]

⁷⁸BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies.* Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 74-75.

Certamente por influência do bem fundamentado artigo do Prof. Amílcar Falcão, a Carta de 1967, em seu art. 18, consagrou o Empréstimo Compulsório como tributo, colocando-o, juntamente com as Contribuições Especiais, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, aplicando-se às duas figuras os princípios e limitações constitucionais tributários aplicáveis às demais espécies tributárias. Desta forma, restou revogada a Súmula 418, que perdeu validade com a nova ordem constitucional.

Essa espécie de tributo está prevista, atualmente, no artigo 148 da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

CARVALHO⁷⁹, ao discorrer sobre o tema, explica em pormenores o artigo supra transcrito, merecendo transcrição:

Quanto ao inc. I, e pondo entre parêntesis metódico a situação de guerra externa ou sua iminência, cuja identificação parece suscitar poucas dúvidas, remanesce a hipótese de instituição de empréstimo compulsório para o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública. Ora, sabemos que as palavras da lei, como unidades simbólicas de todo e qualquer sistema de linguagem, cumprem seu papel sintático, além de terem uma dimensão semântica e outra pragmática. Daí admitirmos que, por calamidade pública, se deva entender não somente as catástrofes provocadas por agentes da natureza circundante, mas também outros eventos, de caráter sócio-econômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado em sua totalidade. Advirta-se, porém, que do estado de calamidade pública há de decorrer a premência do provimento de recursos para atender-se às despesas chamadas de extraordinárias. O legislador constitucional autoriza a decretação de empréstimo fundado no inc. I, sem subordinação à observância do primado da anterioridade, o que se explica, perfeitamente, pelas graves proporções dos acontecimentos nele mencionados. O mesmo não ocorre, entretanto, com a previsão do inc. II. O constituinte certamente anteviu as dificuldades que cercam o juízo sobre o controle do que venha a ser *investimento público de caráter urgente*, bem como o de *relevante interesse nacional*, tolhendo a iniciativa do legislador complementar, ao submeter o produto legislado à diretriz da anterioridade. Pode parecer um contra-sentido aludir-se à urgência ou à relevância do interesse nacional e, concomitantemente, amarrar-se o expediente a um termo inicial de eficácia. Todavia, a experiência brasileira, pródiga em abusos nesse delicado campo da

⁷⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 32.

esquemática jurídica-social, bem recomenda a cautela imposta.(grifos do autor)

E continua o doutrinador, reforçando a característica de tributo do empréstimo compulsório, de modo a não deixar dúvidas:

Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõe a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo”, de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4.º).⁸⁰(grifos do autor)

É de se notar, também, que a Carta Maior nem sequer indica qual seria a hipótese de incidência para a cobrança do tributo, pois ela fornece tão-somente os pressupostos para que ele seja instituído, conforme o seu artigo 148. A esse respeito, extrai-se da lição de SABBAG⁸¹:

Como se nota, o legislador constituinte não indicou explicitamente o fato gerador do empréstimo compulsório, cabendo à lei complementar eleger o fato impositivo específico, hábil a gerar, para o sujeito passivo, o dever de pagar o tributo. Portanto, o legislador federal dispõe, à luz da Constituição Federal, de ampla liberdade de escolha para definir o fato gerador.

Finalmente, trata-se de um tributo que, necessariamente, deve ser restituído ao contribuinte, na forma em que a lei que o institua determinar. Sobre o tema, extrai-se do ensinamento de CARRAZZA⁸²:

Dando continuidade ao nosso raciocínio, registramos que a restituição do empréstimo compulsório há de ser feita em moeda corrente, já que em moeda corrente é exigido. É, pois, um tributo restituível em dinheiro. A União deve restituir a mesma coisa emprestada compulsoriamente: dinheiro.

Não pode, portanto, a União tomar dinheiro emprestado do contribuinte, devolvendo-lhe outras coisas (bens, serviços, quotas etc.).

Portanto, se a lei complementar que instituir o empréstimo não prever a devolução integral do produto de sua arrecadação ao próprio contribuinte, será inconstitucional, por ensejar um confisco, vedado pelo art. 150, IV, do Supremo Texto.

⁸⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 32-33.

⁸¹SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 113.

⁸²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 563.

E o autor vai além, ao defender a necessidade de devolução do valor de modo que corresponda ao efetivamente pago:

Quer-nos parecer que a devolução só é integral se recompuser o poder aquisitivo da moeda paga pelo contribuinte. Numa época de inflação galopante, restituir-lhe a mesma quantidade numérica de dinheiro, após dois, três, cinco anos, é, em termos práticos, nada restituir. Para que não reste burlada a *ratio iuris* deste tributo, sua devolução deve ser feita, no mínimo, com correção monetária. É ela que vai garantir o mesmo poder de compra da quantia paga a título de empréstimo compulsório.⁸³

Ademais, vale salientar que esse tributo também está previsto no Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Apenas uma ressalva deve ser feita, especialmente no que toca ao disposto no inciso III do dispositivo legal transcrito. Nota-se, claramente, que não há correspondência na Carta Maior, razão pela qual entende-se que ele não mais tem eficácia, porquanto não recepcionado. Sobre o tema, colhe-se da doutrina de BALTHAZAR⁸⁴:

Andou bem o legislador constituinte, visto a prática do Executivo brasileiro, que, pela via do decreto-lei, era useiro e vezeiro em criar empréstimos para cobrir os buracos do Tesouro nacional, instituídos sempre com fundamento em mencionado dispositivo.

Entretanto, conforme o mesmo autor, a não-recepção do dispositivo infra-constitucional não foi suficiente para que se evitasse um empréstimo compulsório baseado nele no começo da década de 1990.

⁸³CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 563-564.

⁸⁴BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 77-78.

Uma última observação no que se refere ao Empréstimo Compulsório diz respeito à retenção de ativos financeiros promovido no Governo Collor, episódio que ficou conhecido pelo povo brasileiro como “bloqueio de contas bancárias”, ou “congelamento de contas”. [...]

A ressaltar que a malsinada retenção revelou-se inconstitucional, pois a Carta de 1988 não recepcionou o único fundamento jurídico que poderia servir de suporte para sua instituição: justamente o art. 15, III, do Código Tributário Nacional.⁸⁵

Dessa forma, tem-se, em linhas gerais, que o empréstimo compulsório é um tributo restituível, sem hipótese de incidência definida ou sequer indicada pela Constituição Federal, a qual fornece apenas os pressupostos necessários para que seja instituído (artigo 148).

2.4 Contribuições especiais

A possibilidade de instituição de contribuições especiais está prevista, na *Lex Matter* em seus artigos 149 e 149-A, e conta com vários desdobramentos.

Eis os dispositivos citados:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

⁸⁵BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 78.

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Denota-se, de plano, que as contribuições especiais têm vários desdobramentos e reflexos, assim como uma grande gama de utilização. Entretanto, “o preceptivo discrimina as seguintes contribuições: (I) contribuições sociais; (II) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (III) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”⁸⁶

Da mesma forma que ocorre com o empréstimo compulsório, não há hipótese de incidência delimitada e, assim,

Compete à União instituí-las, de acordo com os pressupostos do dispositivo (contribuições sociais, interventivas, e corporativas). O legislador complementar, ao criar determinada Contribuição Especial, elege uma hipótese de incidência, que tanto poderá ser próxima da h.i. de imposto, como de taxa. Pode ser citada, inclusive, a Contribuição Previdenciária, de natureza mista, caracterizando verdadeiro imposto no que importa à parte do empregador (a h.i. reside no fato deste manter um determinado número de empregados), e verdadeira taxa no que se refere à parte do empregado (a h.i. reside no fato do trabalhador, empregado, receber, como contraprestação, um serviço público específico e indivisível, concernente aos serviços de saúde, previdência, aposentadoria etc.).⁸⁷

CARRAZZA⁸⁸ complementa o pensamento:

⁸⁶SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 118.

⁸⁷BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 80.

⁸⁸CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 577-578.

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.

Em razão do exposto, o legislador ordinário da União está autorizado, pelo Texto Magno, a instituir impostos ou taxas, para atender a uma das aludidas finalidades, desde que não invada a competência tributária dos Estados, Municípios ou do Distrito Federal, nem atrepele os *direitos fundamentais dos contribuintes*.

[...]

Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou custeio de uma das atividades mencionadas no art. 149 da CF.(grifos do autor)

Feita essas considerações gerais, passa-se ao breve estudo das três modalidades de contribuição previstas no artigo 149 da Carta Magna, na mesma ordem em que lá constam.

As contribuições sociais são, sem dúvida alguma, a ramificação das contribuições do artigo 149 da Constituição Federal com mais desdobramentos e, sob pena de fugir-se do foco do presente trabalho ou ter-se uma discussão demasiadamente superficial, traça-se aqui apenas as suas linhas gerais.

Elas

[...] destacam-se como as mais importantes, tanto do ponto de vista do volume de arrecadação, quanto do ponto de vista acadêmico.

O art. 149, caput, CF dá guarida às chamadas *contribuições sociais*, cuja terminologia, sendo demasiado fluida, provoca intensa discussão.

Segundo o STF, entende-se como “contribuições sociais” as (I) *contribuições sociais gerais* (aquelas não destinadas à seguridade) (II) *contribuições de seguridade social* e (III) outras contribuições sociais. Vale dizer, em outras palavras, que teríamos, como contribuições sociais: (I) as “gerais”; (II) as “social-previdenciárias”; (III) as “outras”.⁸⁹(grifos do autor)

As contribuições de intervenção econômica, por sua vez, caracterizam-se, obviamente, por serem

⁸⁹SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 125-126.

[...] instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições especiais é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei.

A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.⁹⁰

MELO⁹¹ complementa, de modo a elucidar a questão:

As contribuições interventivas têm por âmbito o domínio econômico, cujo conceito não é de fácil compreensão e delimitação, devendo ser examinadas na Constituição Federal nas inúmeras ingerências do Estado na esfera econômica – abrangendo a) os serviços públicos; b) o poder de polícia; c) as obras públicas; d) as atividades monopolizadas; e) a excepcional exploração direta da atividade econômica; f) a regulação da atividade econômica –, contrapostas às situações em que se outorga liberdade para a atuação dos particulares.

[...]

A expressão “domínio econômico” (âmbito de atuação das pessoas privadas) distingue-se da “ordem econômica” (campo de atividade estatal). Assim, não tem sentido lógico entender que o Estado possa, ou deva, intervir em área que lhe é privativa, e exigir contribuição dos particulares para regular as atividade que são de sua exclusiva competência.

A intervenção deverá ter natureza transitória (tempo indispensável para recompor o desarranjo do “domínio econômico”); circunscrever-se a específico âmbito de atuação, mediante vinculação a determinados setores envolvidos no respectivo mercado; as respectivas contribuições devem ser exigidas unicamente das pessoas que tenham especial interesse na atividade estatal ou que dela auferam benefício diferencial.

Por fim, tem-se as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e, sobre o assunto, colaciona-se a lição de MACHADO⁹²:

⁹⁰MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 431.

⁹¹MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 93-94.

⁹²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 433.

A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

E SABBAG⁹³ finaliza:

As contribuições de interesse das categorias *profissionais* (dos trabalhadores) ou *econômicas* (dos empregadores), também chamadas de *contribuições profissionais* ou *corporativas*, de competência exclusiva da União, apresentam-se, *ipso facto*, como tributos federais. Ademais, obedecem aos princípios constitucionais tributários, sem qualquer ressalva.(grifos do autor)

Última palavra deve ser dita, a respeito do artigo 149-A da Carta Maior. A emenda constitucional n. 32/2002 acrescentou tal dispositivo legal, abrindo a possibilidade dos Municípios e Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio da iluminação pública.

O constituinte derivado ampliou o rol de competências tributárias, criando nova modalidade de contribuição. Ao fazer uso dessa faculdade, o legislador ordinário deverá observar os limites impostos pelo Texto Supremo, respeitando as materialidades cuja competência para tributar pertence aos demais entes federativos e observando os princípios que regem a tributação no ordenamento jurídico brasileiro.⁹⁴

Novo artigo deu azo a algumas indagações, “entre as quais as de saber se uma contribuição pode ter fato gerador próprio de outra espécie tributária, restando identificada simplesmente pelo nome adotado [...]”⁹⁵

São essas as linhas gerais das contribuições especiais, último tributo a ser visto antes da contribuição de melhoria, esta sim, a ser estudada em maior profundidade, com todas as suas nuances e características, conforme o capítulo vindouro.

⁹³SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 119.

⁹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 45-46.

⁹⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 441.

3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

O último capítulo do presente trabalho tem como objetivo trazer à baila a evolução histórica do tributo, tanto no âmbito nacional como no internacional, assim como discorrer a respeito da finalidade da exação e descobrir as suas características e, ainda, conhecer as razões pela pouca sua utilização e os problemas comumente presentes na sua instituição.

Por fim, serão colacionados alguns julgados pertinentes à matéria, tanto do Tribunal de Justiça de Santa Catarina quanto do Superior Tribunal de Justiça.

3.1 Evolução histórica

A contribuição de melhoria não é uma invenção brasileira, razão pela qual se deve estudar as suas origens: no plano estrangeiro, ou seja, quando e de onde efetivamente surgiu, assim como no âmbito nacional, desde os seus primórdios até a sua positivação com o seu atual nome.

3.1.1 Origens no plano internacional

Inicialmente, deve-se transcrever, a respeito do tema, a ressalva de LOVATO, citado por MARQUES⁹⁶, extremamente pertinente, quando diz que

Estabelecer com precisão a origem da contribuição de melhoria é tarefa um tanto árdua, até porque muitos indícios históricos do instituto revelam nada mais que meios de ressarcimento por investimento público, ora assemelhando-se a taxa, ora com o preço público, se comparados com o sistema jurídico de hoje.

Feita essa observação,

⁹⁶LOVATO, Antônio Carlos *apud* MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 5.

[...] é verdade que encontramos vestígios remotos de uma forma de exação pública que tangencia os contornos da hodierna contribuição de melhoria em Roma, no ano de 533, data em que Justiniano promulgou o *Digesto*, prescrevendo, no Liv. 48, tít. 10, § 3º, frag. 1, o digesto da via pública, nos seguintes termos:

“Também fará qualquer via pública imediata a sua própria, e limpará o aqueduto que esteja descoberto, e o constituirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos. Os que porém habitam a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constrói eles próprios, abaterão os gastos de aluguéis”.⁹⁷(grifos do autor)

Vê-se que o tributo tem as suas origens muito remotas e a crítica feita a esse embrião da contribuição de melhoria é encontrada na lição de LEONETTI⁹⁸, valendo transcrever:

No entanto, a obrigação prevista no *Digesto*, a exemplo de outras ocorrências, até mais antigas, anotadas pelos historiadores, não passavam de contribuições, ainda que compulsórias, *in labore* e *in natura*, tais como o dever de queimar cal para os trabalhos públicos, fornecer esquadrias, táboas e carvão, trabalhar na construção de obras públicas, etc.

Por outro lado, há quem defenda a origem do tributo no século XIII, na Inglaterra:

As primeiras notícias da contribuição de melhoria datam de 1250, na Inglaterra. Procurava-se um meio para custear os grandes empreendimentos do Estado, ao mesmo tempo em que se constatava um benefício especial, para alguns móveis, em relação aos outros, advindos da realização de tais obras.⁹⁹

Essas grandes obras a que se refere os autores seriam as de reconstrução dos “diques na região dos pântanos de Ronney”¹⁰⁰ e, alguns anos mais a frente, o tributo teria sido novamente instituído em Florença, em 1296, quando

[...] foram impostas contribuições aos moradores adjacentes à obra pública realizada para ampliação da praça onde se situava a igreja de S.

⁹⁷MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 5.

⁹⁸LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 82.

⁹⁹SARAIVA, Aline Luciana de Andrade; CARUSO, Maurinho Luiz dos Ferreira; SANTOS, Patrícia Aurélio Del Nero. Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, Brasília, ano 36, n. 142, abril/junho, 1999. p. 252.

¹⁰⁰MEDEIROS, Pedro Jorge. Contribuição de melhoria. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 57. p. 61.

Giovanni e S. Reparata, local onde mais tarde se localizaria a catedral de Santa Maria Del Fiore e o Campanário de Giotto.¹⁰¹

Após um bom tempo, novamente o tributo começa a se desenvolver na Inglaterra, nos anos de 1605, 1662 e 1667, conforme a elucidativa lição de MARQUES¹⁰², *in verbis*:

No ano de 1605, a contribuição de melhoria foi utilizada para financiamento de obras de melhoramento nos rios Lea e Tamisa que visavam comunicar a comunicação fluvial de Londres e Oxford.

Nova experiência com a contribuição de melhoria vem a ocorrer na Inglaterra de 1662. Neste momento, teria surgido para alguns a *betterment tax*, como contribuição para a recuperação de despesas com obras de alargamento de ruas em Westminster.

Igualmente, teria sido cobrada em 1667 uma espécie de contribuição de melhoria para a reconstrução de Londres, parcialmente destruída em razão de um grande incêndio, o que reproduziu, sem muitas alterações, o *Act* de 1662.(grifos do autor)

E continua o autor, agora falando dos Estados Unidos da América, da *special assessment*:

Em 1691 a Assembléia de Nova York baixou um ato legislativo instituindo uma contribuição especial denominada de *special assessment* [...]. Seu apogeu deu-se em 1912, quando o avanço se justificou em face da necessidade de se recuperarem os investimentos públicos no Oeste americano.¹⁰³(grifos do autor)

Ainda o mesmo doutrinador, agora discorrendo a respeito da Lei Francesa de 1672 que também previa um tipo de contribuição decorrente de uma mais-valia imobiliária:

Com efeito, por decisão do Conselho do Rei, reconheceu-se às urbes o direito de onerarem os contribuintes pela via da contribuição de melhoria em razão de uma *plus valia* resultante da abertura ou embelezamento de logradouros, assim como em trabalhos de terraplanagens, construção de pontes, edifícios públicos e drenagem de pântanos.¹⁰⁴(grifos do autor)

¹⁰¹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005 p. 6.

¹⁰²MARQUES, ob. cit. p. 7.

¹⁰³MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 7.

¹⁰⁴MARQUES, ob. cit. p. 8-9.

E LEONETTI¹⁰⁵, citando BALEEIRO, complementa a evolução do tributo em face dos avanços perpetrados pela França:

Assim, a partir da pioneira experiência francesa [...], começou-se a delinear o atual perfil da contribuição de melhoria, informada, como bem lembra BALEEIRO, pelo princípio do não enriquecimento sem causa, típico do direito privado. Por este princípio, sempre que alguém experimentar acréscimo em seu patrimônio econômico, ou este deixar de sofrer diminuição, à custa do empobrecimento de outrem, sem que haja razão jurídica para tal, está obrigado a indenizar este, pelo valor do qual seu patrimônio foi aumentado.

Neste diapasão, a contribuição de melhoria, antes de colimar a arrecadação de recursos para o Estado, visaria o ressarcimento deste pelo enriquecimento experimentado pelos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas.

Não se pode olvidar do nascimento do atual nome do tributo, quando “em 1896, o italiano RONCALI publica artigo na revista *Riforma Sociale* nascendo aí o termo *contributo di miglioria*, traduzido quando se comentava o *special assessment*”.¹⁰⁶(grifos do autor)

A evolução mundial da exação e o aumento do seu uso é resumida por LEONETTI¹⁰⁷, valendo transcrever:

No século XX, a contribuição de melhoria, nas suas mais variadas formas, conheceu intensa utilização, em quase todos os países, embalada na crença de ser o tributo mais justo de todos e escorada na necessidade de urbanização (ou reurbanização) das cidades, principalmente aquelas atingidas pelas duas grandes guerras.

Dessa feita, é esse o histórico, em síntese, da contribuição de melhoria no plano mundial. Nota-se que as suas origens são remotas e que vários países tiveram a sua própria experiência, adaptando a contribuição de melhoria da forma que acreditavam ser mais justa e funcional. No Brasil também há essa busca e, dessa forma, passa-se ao estudo da evolução do tributo no âmbito nacional.

¹⁰⁵LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 88.

¹⁰⁶MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 9.

¹⁰⁷LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 90.

3.1.2 Origens no plano nacional

A contribuição de melhoria, na seara interna, teve um surgimento mais demorado do que no resto do mundo. Os seus primórdios datam de 1812, “na Bahia, ainda durante o domínio português, com a exigência de *fintas* na edificação de obras públicas”.¹⁰⁸(grifos do autor)

Em 1818 o mesmo ocorreu na cidade de Mariana, estado de Minas Gerais, onde foram criadas *fintas* para reparo de várias pontes. Apesar da aproximação maior com as taxas, já se começava a falar de obras públicas como fundamento de uma forma de exação pública.¹⁰⁹

Em âmbito nacional, “a primeira lei sobre o assunto foi a de no. 816, de 1825, que determinava a dedução da valorização imobiliária do montante de indenização a ser paga na desapropriação de imóveis”.¹¹⁰ Deve-se acrescentar que “essa lei foi revigorada em 1855 pelo Decreto Imperial nº 1.664”.¹¹¹

Após, no ano de 1836,

[...] surgiu nova lei, a de no. 57, de 18 de março, a qual previa que, em caso de desapropriação de imóveis para construção de estradas, o proprietário não faria jus à indenização pelo terreno mas, apenas, pelas benfeitorias nele existentes, [...].¹¹²

Ainda, várias outras leis (em sentido amplo) foram criadas, como por exemplo, a Lei n. 1.021 e o Decreto n. 4.959, ambos de 1903. O Distrito Federal, em 1905, criou o Decreto n. 1.029, o qual instituía a taxa de calçamento. Mais a frente, em 1924, surgiram em São Paulo as Leis n. 2.869 e 3.008, também referentes ao calçamento.¹¹³

Entretanto,

¹⁰⁸LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 91

¹⁰⁹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 12.

¹¹⁰LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000.p. 91.

¹¹¹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 12.

¹¹²LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 91.

¹¹³MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 12-13.

Inserido nesta gama de diplomas legislativos antecedentes, aquele que efetivamente cria um gravame público aproximado à contribuição de melhoria é o Decreto nº 21.390, de 11/05/1932, que instituiu a “taxa especial de benefício”, cuja competência tributária foi assegurada à União, Estados e Municípios.¹¹⁴

Na seara da legislação infraconstitucional, essa foi, em linhas gerais, a evolução do tributo, ainda não chamado propriamente de contribuição de melhoria, assim como sem a sua efetiva caracterização como espécie de exação.

Constitucionalmente, o tributo foi previsto – e já com o seu nome próprio – em 1934, conforme se extrai da lição de RODRIGUES¹¹⁵:

No Brasil a contribuição de melhoria foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Carta Magna de 1934, em seu art. 124, no capítulo que versa sobre a “Ordem Econômica e Social”, nos seguintes termos: “Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”

Dessa forma,

Conforme se depreende do teor do dispositivo citado, a contribuição de melhoria prevista pela Constituição de 1934 exigia que houvesse valorização do imóvel em decorrência da realização de obras públicas, fiel, assim, ao modelo francês da exação.¹¹⁶

Pode-se concluir, portanto, que a Carta Magna de 1934, ao instituir essa espécie tributária “tem grandes méritos: deixa claro que deve haver uma *valorização*, a qual deve estar de fato *comprovada*, para que o Poder Público fique autorizado a “cobrar” a contribuição de melhoria”.¹¹⁷(grifos do autor)

Poucos anos após a promulgação do Texto Maior de 1934, em razão do golpe militar perpetrado por Getúlio Vargas, nova Constituição foi outorgada, em 1937.

O texto constitucional de 1937 silenciou acerca da referida espécie tributária, dando azo à discussão acerca da sua existência ou não sob a égide da referida carta, ficando vencedora a tese encampada pelo

¹¹⁴MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 13.

¹¹⁵RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 18.

¹¹⁶LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 92.

¹¹⁷RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 20.

colendo STF, de que a omissão no texto constitucional não teve o condão de retirar a contribuição de melhoria do sistema tributário nacional.¹¹⁸

Dessa feita, em 1946, com mais uma Constituição promulgada, a contribuição de melhoria

[...] retornou ao texto no art. 30, I, autorizando a União, Estados e DF [e também os Municípios] a cobrá-la quando houvesse valorização do imóvel em razão de obra pública, não podendo a cobrança exceder os limites das despesas realizadas.

Ademais,

Em 1946 a Lei Maior teve o grande mérito de tornar explícitas as limitações à determinação da base de cálculo do tributo em estudo, ao estabelecer, no parágrafo único do art. 30, que: “A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo do valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado”.¹¹⁹

Ainda, o artigo em comento tem outros aspectos positivos, pois estipulou expressamente limitações lógicas e justas à determinação do *quantum debeat* e ainda permitiu compreender que a exigência do tributo só poderia ocorrer após a finalização da obra, com a demonstração da valorização imobiliária.¹²⁰

Deve-se sublinhar que o tributo foi regulado pela União em 1949, por meio da Lei n. 854, conforme lição de Aristóphanes Accioly citado por MARQUES¹²¹:

Aspecto interessante desta lei é ressaltado por ACCIOLY, no sentido de que o seu art. 3º, letra “b”, estabelece a possibilidade de a iniciativa de execução da obra partir dos proprietários que venham a se beneficiar com ela, possibilitando a quotização entre os mesmos para financiar o custo do beneficiamento ou melhoramento levado aos imóveis, aspecto peculiar que dá à contribuição de melhoria uma feição *sui generis*.

¹¹⁸MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 14.

¹¹⁹RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 25.

¹²⁰RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 27.

¹²¹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 14.

E a conclusão de MARQUES¹²² a esse respeito mostra-se interessante, pois o autor acredita que o legislador da época estava fortemente influenciado pela experiência norte-americana, valendo transcrever:

Tudo nos leva a concluir que o poder público da época pretendia imprimir à contribuição de melhoria um caráter contratual semelhante ao do *special assessment* norte-americano, talvez influenciado pelo êxito da experiência estadunidense.

Após, a emenda constitucional n. 18, de 6 de dezembro de 1965, alterou substancialmente a redação a respeito da contribuição de melhoria, *in verbis*:

Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuições de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.¹²³

Segundo a doutrina de RODRIGUES, a emenda em comento, que alterou vários outros dispositivos em sede tributária, operou real avanço, pois

[...] ao tratar das taxas em seu artigo 18, limitou a criação desse tributo às hipóteses de atividade de polícia e utilização, efetiva ou potencial, de *serviços públicos específicos e divisíveis*, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição – de modo que, para efeito de incidência de taxas, a partir de então, os serviços públicos deveriam ser considerados em sentido estrito.¹²⁴(grifos do autor)

Isso porque a Carta de 1946 considerava, em seu amplo conceito, como serviço público, “toda e qualquer atividade positiva do Estado para a consecução de seus fins”,¹²⁵ o que dificultava, pois, a diferenciação entre taxas e contribuição de melhoria.

Essa emenda imprimiu verdadeira mudança no direito tributário nacional, pois ela

[...] reflete a preocupação com a necessidade de aperfeiçoamento no tratamento dessa matéria – preocupação esta, que resultou na criação de

¹²²MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.p. 15.

¹²³BRASIL, Constituição Federal de 1946.

¹²⁴RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 29.

¹²⁵RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 29.

um sistema constitucional tributário de contornos mais bem definidos. De lá para cá as Constituições que sobrevieram passaram a dedicar um capítulo específico ao direito constitucional tributário.¹²⁶

No ano seguinte à emenda n. 18, foi editada a Lei n. 5.172 – Código Tributário Nacional, o qual dispôs sobre a contribuição de melhoria em seus artigos 81 e 82.

O artigo 81 reproduziu o conceito e os limites dado pela emenda n. 18, valendo transcrever:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.¹²⁷

Pouco após o Código Tributário Nacional, foi editado o Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, o qual veio dispor, em 18 artigos, a respeito da contribuição de melhoria.

PAULSEN¹²⁸ defende que essa nova lei teria revogado tacitamente os dispositivos do CTN, conforme se infere de seu texto:

O Decreto-Lei nº 195/67 surgiu validamente e dispôs por completo sobre a contribuição de melhoria, matéria anteriormente tratada no Título V do Livro Primeiro do CTN. Impõe-se reconhecer, assim, que restaram revogados os arts. 81 e 82 do CTN. Impõe-se considerar a regra estampada no art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC): “Art. 2º Não se destinado à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior, quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule interinamente a matéria que tratava a lei anterior. [...]” Caso não se aceite tal orientação, ter-se-á que reconhecer, ao menos, que, em face de antinomias entre os arts. 81 e 82 do CTN e o DL 195/67, prevalecem os dispositivos deste DL, que é diploma posterior.

E continua o autor, ao mencionar a qualidade de lei complementar do Decreto-Lei em comento – pensamento, aliás, igualmente aplicável ao Código Tributário Nacional, o qual também é, formalmente, lei ordinária:

¹²⁶RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p.29-30.

¹²⁷BRASIL, Código Tributário Nacional.

¹²⁸PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 1284.

O DL 195/67 dispõe sobre normas gerais atinentes à contribuição de melhoria, que, obviamente, se inserem no âmbito das normas gerais de direito tributário, para as quais as constituições de 1967 e a de 1988 passaram a exigir lei complementar. Como o juízo de recepção da legislação vigente pelos novos textos constitucionais diz respeito à adequação material tão-somente, o DL 195/67, sendo com elas compatível, continuou em vigor, não tendo sido revogado. Assim e considerando que, atualmente, só lei complementar pode cuidar da matéria, o DL 195/67 assumiu nível de lei complementar, pois não poderá ser revogado nem alterado por lei ordinária, pois esta seria inválida por ofensa ao art. 146, III, da CF.¹²⁹

No mesmo ano do Decreto-Lei n. 195, entrou em vigor a Carta Magna de 1967, a qual disciplinou a contribuição de melhoria em seu artigo 19, inciso III, parágrafo 3º.

Soa o dispositivo em comento:

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, arrecadar:

[...]

III – contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram;

[...]

§ 3º. A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total de sua arrecadação não poderá exercer o custo da obra pública que lhe deu causa.¹³⁰

Note-se que nessa nova redação não havia a menção ao limite individual previsto na Lei Maior anterior, mas,

Apesar da omissão, no texto constitucional, [...] a doutrina pátria, de modo geral, sempre se posicionou no sentido de que este continuava implícito, uma vez que, do contrário, estaria se praticando verdadeiro confisco.¹³¹

E RODRIGUES¹³² complementa a linha de raciocínio:

Assim, estamos de acordo com aqueles que entendiam ser tal omissão – quanto ao limite individual – inócua, pois a tributação excedente

¹²⁹PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 1284.

¹³⁰BRASIL, Constituição Federal de 1967.

¹³¹LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 99.

¹³²RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 34.

constituiria ofensa às garantias dos contribuintes. Poderia também configurar bitributação não autorizada constitucionalmente, com eventual invasão de competência, dependendo de qual das pessoas políticas instituisse a contribuição de melhoria [...]. Isso sem falar na proibição de efeito confiscatório – que, na época, era princípio implícito daquele diploma.

Já no ano de 1969, foi editada a emenda constitucional n. 1, a qual alterou grande parte da Constituição então vigente, razão pela qual alguns autores a consideram como uma nova Carta Magna.

Como não podia deixar de ser, a redação relativa à contribuição de melhoria foi novamente modificada, de modo que estava prevista no artigo 18, inciso segundo.

Eis a legislação citada:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

[...]

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.¹³³

Note-se que essa redação contemplava, explicitamente, ambos os limites, individual e total. Assim, “apesar do flagrante retrocesso político, em razão do golpe de 1964, essa Emenda tinha seus méritos”.¹³⁴

Em 1983, a redação do inciso II do artigo 18 foi novamente modificada, pela emenda constitucional n. 23, também conhecida por emenda Porto Passos, valendo transcrever: “II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada”.¹³⁵

O limite individual foi suprimido na redação constitucional e o vocábulo valorizado foi trocado por beneficiado, o que gerou várias discussões doutrinárias acerca da manutenção do limite e da hipótese de incidência.

¹³³BRASIL. Constituição Federal de 1967. Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

¹³⁴RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 34.

¹³⁵BRASIL. Constituição Federal de 1967.

Entretanto, em relação ao limite individual, o mesmo foi mantido, da mesma forma quando da redação do artigo 19, inciso III, parágrafo 3º da Carta Maior de 1967.

Já no que diz respeito à mudança da hipótese de incidência, ela também foi mantida, aliás, pelo próprio Supremo Tribunal Federal, como anota LEONETTI¹³⁶:

Apesar dos respeitáveis entendimentos doutrinários em contrário, como os supra-referidos, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a valorização imobiliária decorrente da obra pública persistiu, como requisito indispensável à exigência da contribuição de melhoria, mesmo após o advento da Emenda Constitucional 23/83, [...].

Finalmente, em 1988, foi promulgada a atual Carta Magna nacional e, em redação muito singela, assim dispôs:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

III – contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.¹³⁷

Em relação à simplicidade textual, colhe-se da lição de RODRIGUES¹³⁸:

Destarte, o constituinte de 1988 deixou por conta da doutrina sugerir aos aplicadores do Direito o conceito de contribuição de melhoria. Essa é, aliás, a função da doutrina, pois sabemos que à lei incube dizer como as coisas *devem-ser*. A linguagem normativa é eminentemente prescritiva, embora muitas vezes o legislador apresente tendências didáticas, formulando conceitos que, apesar de assumirem estrutura descritiva, sempre terão função prescritiva. Tomando o Direito como seu objeto de estudo, cabe à doutrina dizer como as coisas *são*. (grifos do autor)

E após longa análise da redação constitucional, conclui a autora:

Portanto, ainda que o texto constitucional não fale expressamente em *valorização imobiliária*, essa idéia está presente na Constituição. Além disso, o próprio *nomen juris* do tributo traz consigo importante carga semântica: a contribuição é de melhoria – isto é, trata-se de contribuição devida em razão de uma melhoria. A mais-valia imobiliária é a indicação de que houve melhoria; ou, em última análise, é a própria melhoria.¹³⁹ (grifos do autor)

¹³⁶LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 101.

¹³⁷BRASIL. Constituição Federal.

¹³⁸RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 38.

Essa discussão, ademais, não parece mais ter sentido, considerando que o Supremo Tribunal Federal já decidiu a questão, conforme se depreende da doutrina de LEONETTI¹⁴⁰:

O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em julgamento datado de 15 de abril de 1994, que, mesmo sob a égide da Constituição de 1988, a valorização imobiliária continua sendo requisito imanente à contribuição de melhoria.

É essa, em síntese, a evolução histórica do tributo no âmbito constitucional. Dessa feita, passa-se ao estudo dos contornos da exação, para, após, ater-se aos motivos que impedem a sua plena utilização e, finalmente, ver qual é o entendimento atual dos tribunais pátrios sobre a matéria.

3.2 Contornos da contribuição de melhoria

Inicialmente, devem-se analisar as razões, os motivos pelos quais a Administração Pública pode e deve instituir o tributo denominado *contribuição de melhoria*.

ATALIBA¹⁴¹ esmiúça muito bem a questão e merece transcrição:

A realização de obras públicas, em regra, gera um efeito específico notável: determina incremento no valor dos imóveis adjacentes e vizinhos. Esta valorização é algo novo no mundo, introduzido como repercussão da obra. É algo de novo que não se confunde com a obra, mas é nitidamente efeito seu. É o fruto da combinação da obra com algo já existente: os imóveis que lhe são avizinados.

E continua o autor, enumerando e explicando as razões da criação da exação:

Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra – que gera a valorização – não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com a expressão financeira desse proveito. Razões financeiras o impõem: a necessidade de recurso com que enfrentar outras, ou a própria obra.

¹³⁹RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 52.

¹⁴⁰LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 112.

¹⁴¹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 175-176.

Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária que se alimenta da esperança da valorização, pela simples posse prolongada [...]. Razões políticas o exigem: devolver à coletividade os benefícios e os frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar a sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas.

Ademais, traz à baila dois outros argumentos:

Razões de equidade o reclamam: que as obras de utilidade geral sejam custeadas por todos; as de utilidade restrita o sejam por aqueles que dela extraíam proveito e as que reúnam os dois requisitos sejam custeadas proporcionalmente pela comunidade e pelos beneficiários. [...]

Por último, são também razões éticas que exigem a eficácia da contribuição de melhoria: banir o enriquecimento sem causa de alguns, à custa de todos.

Em suma, esse é um tributo efetivamente justo do ponto de vista político, social, ético e moral. Afinal, a Administração Pública deve trabalhar em benefício de todos, indistintamente, sem privilégios. Assim, acaso haja um ganho pecuniário – valorização imobiliária – às custas de toda a coletividade, nada mais correto que tributar tal benefício.

Dessa feita, deve-se estudar objetivamente e pontualmente as características da contribuição de melhoria, quais sejam: seu conceito, sua hipótese de incidência, seu sujeito passivo e ativo, sua base de cálculo e alíquota.

Encontra-se, na doutrina de MACHADO¹⁴², o seguinte conceito do tributo em estudo:

Assim, podemos reunir os dois conceitos precedentes, dizendo que a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização imobiliária. (grifos do autor)

Para ATALIBA,

A contribuição de melhoria é o instrumento jurídico pela qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas, cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao estado. É que a Constituição atribui tais valorizações (total ou

¹⁴²MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 455-456.

parcialmente, conforme a lei, segundo critérios políticos-financeiros) à pessoa pública que empreende tais obras.¹⁴³

Ainda, pode-se dizer que ela

[...], é uma espécie tributária autônoma, assim expressa na Constituição Federal de 1988; constitui-se em uma prestação pecuniária imposta pelo Estado, no uso do *ius imperii*, cuja hipótese de incidência é a realização de obra pública, que leve uma valorização para os imóveis circunvizinhos, sendo instituída por meio de lei e cobrada por atividade administrativa.¹⁴⁴

Desses conceitos acima expostos, já se denota o delineamento da hipótese de incidência do tributo, quer dizer, é preciso uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária. Note-se que em algumas das definições citadas diz-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, conforme a classificação bipartite entre tributos vinculados e não-vinculados.

No sentido de que a hipótese de incidência é mista, confira-se a lição de PAULSEN¹⁴⁵:

Considerando que fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação principal (art. 114 do CTN), tem-se que o fato gerador da contribuição de melhoria é misto. Pressupõe tanto a realização da obra (fato vinculado à atividade do Poder Público) como a valorização imobiliária (fato que diz respeito ao contribuinte). Realmente, a atividade do Poder Público, por si só, embora necessária, não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária, pois se exige, também, a valorização imobiliária decorrente; da mesma maneira, a valorização imobiliária, embora necessária, não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária, pois tem de ter decorrido da obra pública. Não é correto, pois, dizer-se que o fato gerador da contribuição de melhoria é vinculado ou que é não-vinculado, pois qualquer destes enquadramentos levaria a equívoco. O fato gerador da contribuição de melhoria, em verdade, é misto.

Outrossim, deve-se atentar ao tempo em que se deve considerar ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque no que diz respeito à contribuição de melhoria o fato gerador é a valorização imobiliária decorrente da obra pública – nexos de causalidade – e, dessa forma, não se pode considerá-lo ocorrido antes da realização da obra. Tem-se, portanto, que a lei que instituir a

¹⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 175.

¹⁴⁴ SARAIVA, Aline Luciana de Andrade; CARUSO, Maurinho Luiz dos Ferreira; SANTOS, Patrícia Aurélio Del Nero. Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, Brasília, ano 36, n. 142, abril/junho, 1999. p. 256.

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 1284.

exação deve ser anterior à obra e a cobrança posterior à sua conclusão e conseqüente verificação da valorização imobiliária.¹⁴⁶

Nesse mesmo sentido, reitera RODRIGUES¹⁴⁷:

Pelo critério temporal determina-se o exato momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário. Tratando-se de contribuição de melhoria, considera-se ocorrido o fato no momento da ocorrência da valorização imobiliária. Entendemos não ser possível presumir uma valorização, como apregoam alguns autores. Primeiramente porque, como já afirmado, da obra podem decorrer efeitos tanto positivos (valorização) quanto negativos (desvalorização). Pode ocorrer ainda de não se alterarem os valores dos imóveis afetados pela obra. Além disso, como vimos, se a contribuição de melhoria é “decorrente de obras públicas”, temos que a obra é causa (causalidade social) do aumento do valor, e, portanto, deve precedê-lo. Isso se confirma se considerarmos que a existência de obra pública é indispensável para que se institua a contribuição de melhoria.

Isso porque a obra pública nada mais é do que o resultado de uma atuação estatal da qual o tributo está vinculado, ainda que indiretamente. Ademais, só se pode obter o resultado final, ou seja, a obra pública, após terminados todos os atos consistentes em sua execução, até porque a lei não diz que a contribuição de melhoria será instituída em face de projeto ou previsões de obras públicas. Por isso, só é possível a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária após a conclusão da obra pública, e não antes.¹⁴⁸

O artigo 2º do Decreto-Lei n. 195/67, por sua vez, traz um rol, exemplificativo, das obras que, em tese, irão ensejar a cobrança de contribuição de melhoria, *in verbis*:

Art. 2º – será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

¹⁴⁶PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 1285.

¹⁴⁷RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 124.

¹⁴⁸RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 124-125.

III – construção ou ampliação de sistema de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Em fácil leitura, vê-se que várias dessas obras irão acarretar, sem dúvida alguma, em depreciação imobiliária. Por outro lado, as obras que efetivamente redundarão em valorização imobiliária (urbanização em geral), são aquelas de caráter eminentemente municipal, outra feição do tributo. Em outras palavras, os municípios seriam, em tese, os maiores instituidores dessa exação.

O sujeito ativo da obrigação tributária será a pessoa política – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios – que realizar a obra da qual decorrer valorização imobiliária, conforme a dicção do artigo 145, inciso III, da Constituição Federal.

Mas fica a indagação se é possível a delegação da capacidade tributária ativa, acaso uma pessoa jurídica de direito privado realize a obra da qual decorra valorização imobiliária. Após bem analisar a questão, MARQUES¹⁴⁹ conclui que é não possível ocorrer tal fato:

Assim sendo, infere-se que somente os entes públicos constitucionalmente dotados de competência tributária (e dentro da esfera de delegação da atividade administrativa promovida por cada uma delas) poderão instituir e cobrar o tributo na hipótese de mais-valia oriunda de obra realizada por concessionária de serviço público, *ex vi* do art. 145, III, da Constituição Federal c/c o art. 4º, § 3º, do Decreto-Lei nº 195/67.

¹⁴⁹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 68.

Em sentido contrário, ou seja, entendendo ser possível a delegação da capacidade tributária ativa do ente tributante para uma outra pessoa jurídica que execute a obra, colaciona-se a lição de RODRIGUES¹⁵⁰:

Destarte, o sujeito ativo da contribuição de melhoria será a pessoa política que, diretamente ou através de concessão de obra pública, realizou a obra pública. Não há que se confundir a instituição do tributo [...] com sua exigência ou cobrança por meio do lançamento devido. Nada impede que o Poder Público crie, abstratamente, a contribuição de melhoria no exercício da função legislativa, no exercício de sua competência tributária, e que delegue a outrem a arrecadação do tributo. Contudo, a transferência da capacidade tributária ativa não tem o condão de desconstituir a natureza tributária da contribuição de melhoria. Cabe ainda observar que, em caso de delegação, quem figurará no pólo ativo da relação jurídica tributária é o delegado.

Por outro lado, o sujeito passivo dessa obrigação tributária serão os proprietários dos imóveis que tiveram seu valor aumentado em decorrência de uma obra pública.

Para MARQUES¹⁵¹, o contribuinte do tributo será aquele titular do bem sobre o qual há valorização imobiliária em razão de obra pública, pouco importando se o aumento do valor do imóvel é direto ou indireto, mas desde que se encontre dentro da chamada zona de influência da atividade administrativa.

Portanto, somente quem for proprietário de imóvel pode vir a se encontrar na situação descrita na norma-padrão de incidência da contribuição de melhoria. Esta pré-condição (ser proprietário de imóvel), entretanto, não se confunde com a hipótese de incidência, que, em nossa opinião, como já tivemos a oportunidade de afirmar, é o fato de alguém, proprietário de imóvel, auferir valorização imobiliária, isto é, receber um benefício consubstanciado no aumento de seu patrimônio pela incorporação da mais-valia ao seu bem.¹⁵²

Deve-se, agora, passar à base de cálculo e alíquota do tributo. SABBAG¹⁵³, citando vários julgados dos tribunais superiores, ensina que

A base de cálculo é o *quantum* de valorização experimentada pelo imóvel. Assim, a base impositiva é o benefício real que a obra pública

¹⁵⁰RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 126.

¹⁵¹MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 78.

¹⁵²RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 126-127.

¹⁵³SABBAG, Eduardo. *Contribuições de melhoria*. Material da 5ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG. p. 7.

somatizou ao bem imóvel da zona beneficiada. Em outras palavras, traduz-se no *plus* valorativo ou o acréscimo de valor (sobrevalor) deduzido de uma operação aritmética, esposada pelo Egrégio STJ, a saber: base de cálculo = vr. Imóvel (após a obra) - vr. Imóvel (antes da obra).(grifos do autor)

No mesmo sentido, de que a base de cálculo é a valorização imobiliária, é a lição de RODRIGUES¹⁵⁴:

Temos afirmado que o critério material da contribuição de melhoria é *auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública*. Logo, o que deve ser dimensionado na base de cálculo da contribuição de melhoria é o quanto o proprietário do imóvel valorizado pela obra pública auferiu, ou seja, qual o *quantum* de valorização experimentado pelo imóvel em decorrência da obra pública. Tratando-se de valorização imobiliária, este *quantum* deve ser expresso em moeda.(grifos do autor)

Ainda, corroborando com o pensamento dos autores acima citados, traz-se da doutrina de MARQUES¹⁵⁵:

Assim, a base de cálculo deve representar o valor efetivo auferido com a execução da obra pública, evitando-se com isso o lucro imerecido de alguns em afronta ao princípio da igualdade, da mesma forma que se impõe como limite individual o acréscimo de valor de que da obra resultou ao imóvel, prestigiando-se, como já sustentado, o princípio da capacidade contributiva.

É preciso especial atenção ao fato de que se deve respeitar os limites individuais e total da obra. Em que pese entendimentos doutrinários em contrário, essa questão já foi há muito solucionada e decidida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme anteriormente visto.

Por outro lado, “sobre a base de cálculo identificada, aplicar-se-á um percentual legal de alíquota, definindo-se o *quantum debeatur*”.¹⁵⁶

A respeito da alíquota, mostra-se interessante o pensamento de RODRIGUES¹⁵⁷, valendo transcrever:

Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que o limite total corresponde à soma de todas as despesas efetivamente implicadas na realização da

¹⁵⁴RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 128-129.

¹⁵⁵MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 89.

¹⁵⁶SABBAG, Eduardo. *Contribuições de melhoria*. Material da 5ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG. p. 8.

¹⁵⁷RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 131-132.

obra – valor, este, que só se pode conhecer após finda a sua realização. Assim, tudo quanto se arrecade através da contribuição de melhoria não pode ultrapassar esse valor. Portanto, conhecendo-se o custo efetivo da obra pública, caberá a cada imóvel valorizado uma “quota-parte” proporcional à valorização individual que cada imóvel recebeu.

E continua a autora, ao prever quais as situações possíveis de ocorrer em decorrência de uma obra pública, desde uma desvalorização imobiliária até uma supervalorização:

Em segundo lugar, se o limite individual corresponde ao *quantum* de valorização experimentado por cada imóvel, que pode variar de obra para obra e de imóvel para imóvel, haverá situações em que o Poder Público se ressarcirá inteiramente das despesas implicadas na execução da obra, situações em que se ressarcirá apenas parcialmente e situações em que não se ressarcirá. Vejamos.

a) Se da obra pública nenhuma valorização resultar aos imóveis a ela adjacentes não haverá tributação, por falta de ocorrência do fato imponible. Nesse caso o Estado não se ressarcirá do que gastou.

b) Se da obra pública resultar desvalorização imobiliária caberá indenização aos proprietários lesados, com fundamento na responsabilidade objetiva do Estado.

c) Se da obra decorrer valorização imobiliária mínima, que não compense os gastos decorrentes do processo de arrecadação, o Poder Público estará dispensado de exigir o tributo, a exemplo do que ocorre nos casos de dispensa de licitação em razão do baixo valor do objeto a ser licitado.

E chega, então, ao cerne da questão:

d) Se da obra resultar aumento de valor imobiliário significativo o Poder Público poderá se ressarcir total ou parcialmente. Vejamos cada caso:

d.1) o Poder Público se ressarcirá parcialmente do que gastou se a soma das valorizações de cada imóvel foi inferior ao custo da obra. Como o limite individual deve ser respeitado, o poder tributante se limitará a exigir do contribuinte tanto quanto lhe proporcionou. Nesse caso, “retira-se” do particular toda a mais-valia que se incorporou ao seu imóvel, e, portanto, a alíquota será de 100%;

d.2) haverá total ressarcimento quando a soma das mais-valias resultar em valor igual ou maior ao custo da obra. No primeiro caso (montante da mais-valia igual ao custo) as alíquotas também serão de 100%. No segundo caso (montante da mais valia maior que o custo) há que se estabelecer uma proporção entre o total das valorizações e o custo da obra; e os limites individuais e o *quantum debeatur*. Neste caso o particular reterá parte da valorização em seu patrimônio.

Note-se que no último caso previsto pela autora, o contribuinte reteria a valorização imobiliária que excedesse o custo da obra. Não parece haver injusti-

ça nesse caso, porquanto o Erário foi totalmente ressarcido dos gastos que teve e o objetivo do tributo não é ter lucro ou gerar um ganho sem causa.

Portanto, não parece haver muito mistério a respeito da base de cálculo e da alíquota da contribuição de melhoria. A base de cálculo será a diferença do valor do imóvel antes da obra e do valor após a obra; a alíquota será uma porcentagem desse valor, de modo a observar os limites individuais e total assim como os princípios norteadores do direito tributário.

Englobou-se, em breve síntese, os contornos da contribuição de melhoria, passando-se, pois, à busca dos motivos pelos quais ela é pouco utilizada.

3.3 Motivos que impedem a sua plena utilização

Nesse momento, serão colacionados os principais entendimentos encontrados em doutrina acerca da pouca utilização da contribuição de melhoria, ou seja, as razões pelas quais os doutrinadores entendem que o tributo é pouco utilizado.

BIAVA entende que esse tributo é pouco utilizado em razão de falta de vontade política para a sua instituição. Diz também que essa lacuna de vontade de agir seria decorrente da concentração de imóveis nas mãos dos próprios políticos, além do pouco esclarecimento a respeito dos seus objetivos e características, valendo transcrever:

Sugere-se que a principal razão é político-tributária, resultante da alta correlação entre poder político e detenção da propriedade imobiliária, fator político que é concretizado pela confusa formulação legal (ou, mesmo, que explica esta confusão) que dificulta a aplicação do tributo. Ao sancionar ou dar motivos a recursos judiciais contra as poucas tentativas de implantação por Executivos sem vontade política para captar tais recursos, vê-se agravada a situação, ainda mais se se tem em conta outras razões, secundárias ou coadjuvantes a nosso ver (reação generalizada de potenciais contribuintes e não contribuintes à instituição do tributo, falta de esclarecimento do Judiciário sobre os objetivos e características do tributo, entre outras).¹⁵⁸

¹⁵⁸BIAVA, Adriano H. R. *Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada*. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10-10-2008.

MAYRINK¹⁵⁹ defende que a falta de edição de lei, pelos Municípios, também por falta de vontade política, obsta a criação e cobrança da contribuição de melhoria:

A ausência de instrumento normativo, a lei complementar ainda não editada, atribui-se, na verdade, a falta de vontade política.

Mas essa lei é necessária.

O potencial de geração de recursos da contribuição de melhoria é grande, podendo abranger todos os tipos de obras públicas, bastando, para tanto, que cada ente federativo, ao legislar sobre o tributo, o faça corretamente, para evitarem intermináveis pendências judiciais, que acabariam por inviabilizar, de vez, a cobrança do tributo.

MACHADO¹⁶⁰ sustenta que a prévia má-fé da Administração é o entrave para o desenvolvimento do tributo, seguindo mais ou menos na mesma linha dos autores citados acima, pois a classe política nacional não estaria interessada em transparência dos custos das obras públicas, requisito indispensável para a cobrança da contribuição de melhoria:

Mesmo assim, preferimos acreditar que a verdadeira razão para a inaplicação da contribuição de melhoria, no Brasil, reside na exigência de publicação do orçamento da obra, e do direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor.

É sabido que as obras públicas geralmente são contratadas por valores muito elevados, acima dos valores de mercado, de sorte que a transparência geralmente não é conveniente para a Administração, e muito menos para as empreiteiras de obras públicas. Mesmo assim, preferimos acreditar que a verdadeira razão para a inaplicação da contribuição de melhoria, no Brasil, reside na exigência de publicação do orçamento da obra, e do direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor.

Há também quem entenda que “o desuso se dá especialmente pelo despreparo do poder público, que insiste na não obediência dos princípios do tributo”.¹⁶¹

¹⁵⁹MAYRINK, Cristina Padovani. Contribuição de melhoria: fonte de receita ignorada. *Revista de direito municipal*, Editora Fórum, n. 12, abril/junho, 2004. p.67.

¹⁶⁰MACHADO, Hugo de Brito. *Porque não se cobra contribuição de melhoria no Brasil*. Disponível em: <http://201.70.144.16:8080/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=37> Acesso em: 10-10-2008.

¹⁶¹JANCZESKI, Célio Armando. A controvertida contribuição de melhoria. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, n. 30, março, 1998. p. 35.

A complexidade para a instituição da contribuição de melhoria também é apontada como causa do pouco uso em face das exigências encontradas no Código Tributário Nacional:

Entretanto, apesar de ser um tributo legítimo, a cobrança da contribuição de melhoria apresenta-se bastante complexa, pois o ente federado se obriga a cumprir os requisitos dispostos no art. 82 do CTN, o que justifica de certa forma o abandono do Governo em utilizar-se desta espécie tributária, preferindo solucionar seus problemas de caixa elevando a alíquota de outros tributos, principalmente as contribuições sociais.¹⁶²

Seguindo a mesma linha, de que o Código Tributário Nacional é muito severo (e inconstitucional) para a criação e cobrança do tributo encontra-se a lição de ATALIBA¹⁶³:

As normas gerais vigentes (arts. 81 e 82 do CTN) estabelecem tantos requisitos para a aplicação da c.m. [contribuição de melhoria] que a tornam de impossível aplicação, além de deformá-la, descaracterizando-a. São nitidamente inconstitucionais e, pois, não obrigatórias para Estados e Municípios, que têm direito de instituir seus tributos sem serem peiados por lei complementar, em casos, como o da c.m., nos quais a dicção constitucional foi suficiente para delinear a competência.

A dificuldade dos Municípios conseguirem seguir os preceitos legais é apontada como razão do insucesso da instituição da exação, conforme a doutrina de BALTHAZAR¹⁶⁴:

Um aspecto importante relativo à contribuição de melhoria diz respeito à sua crescente utilização atualmente, principalmente pelos Municípios brasileiros, tão necessitados de recursos. Contudo, temos verificado que a quase totalidade dos mesmos instituem o tributo afrontando o texto constitucional, e mesmo contrariando as exigências do Decreto-Lei 195/67, diploma que, como vimos antes, foi recepcionado pela Carta de 88. Um dos grandes problemas verificados na instituição de contribuição de melhoria pelos municípios diz respeito à observância de publicação de edital prévio à cobrança, conforme a exigência do art. 5º, visto supra.

Para SABBAG¹⁶⁵, a maior dificuldade para a implementação do tributo é delimitar-se a área de influência da obra pública, ou seja, quanto e até

¹⁶²MEDEIROS, Pedro Jorge. Contribuição de melhoria. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 57. p. 67.

¹⁶³ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 179.

¹⁶⁴BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 73.

¹⁶⁵SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 104.

onde os imóveis foram valorizados. Isso porque, em sua lição, há vários tipos de valorização, merecendo transcrição:

Naturalmente, a cobrança deve obedecer à *área de influência* ou *zona de beneficiamento*, o que reforça exigir o gravame daqueles proprietários de imóveis contíguos ou lindeiros [...]. A propósito, a delimitação de área traduz-se na maior dificuldade na cobrança desse tributo, pois, como é cediço, há vários tipos de valorização: (I) *longitudinal*, em que se valorizam os imóveis ao longo da obra; (II) a radial, ao redor da obra; ou (III) *em pontos extremos*, nas extremidades da obra. (grifos do autor)

E mais à frente, ao discorrer a respeito do duplo limite a ser respeitado – valorização individual e custo da obra – ele defende mais uma dificuldade, pois

[...] é inarredável afirmar que a contribuição de melhoria se torna, nesse aspecto, um tributo de difícil implementação prática, devido à dificuldade de o Poder Público promover as avaliações e estimativas que mais se aproximem da realidade.¹⁶⁶

Ademais, apontam-se também vários fatores de uma só vez, como a complexidade, mal aplicação, falta de pessoal preparado para possibilitar a observação dos requisitos legais e a dificuldade para se definir o *quantum debeat*:

Na verdade, não é fácil instituir esse tributo, devido à complexidade de seus mecanismos; por isso não é, quando previsto na legislação, exercitado, ou, quando o é, opera-se com inconveniência.

[...]

A técnica de arrecadação e o procedimento administrativo da contribuição de melhoria não são simples. Com isso, há pouca utilização dessa fonte de receita, principalmente nos municípios, pois não dispõem de pessoal especializado para tal.

[...]

A grande dificuldade encontrada para a instituição da contribuição de melhoria percebe-se que é a determinação da valorização imobiliária, do *quantum debeat*; por isso, o legislador, na Constituinte de 1988, não deixou claro os limites, requisitos imprescindíveis, para a aplicação desse tributo.¹⁶⁷

¹⁶⁶SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 106.

¹⁶⁷SARAIVA, Aline Luciana de Andrade; CARUSO, Maurinho Luiz dos Ferreira; SANTOS, Patrícia Aurélio Del Nero. Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, Brasília, ano 36, n. 142, abril/junho, 1999. p. 261

E por fim, concluem SARAIVA, CARUSO e SANTOS a respeito das dificuldades encontradas para a utilização do tributo:

Desde as primeiras tentativas de aplicação desse tributo, percebem-se problemas como a falta de um aparelho administrativo apropriado para a sua arrecadação, receio por parte dos contribuintes em face dessa nova espécie tributária, falta de vontade política; tudo isso leva à imposição de outros tributos.

Contudo, a maior dificuldade encontrada para a implementação desse tributo continua sendo a determinação do *quantum debeat*, pois, para que a contribuição de melhoria, segundo os seus princípios informadores, seja aplicada é necessário obedecer a dois limites essenciais, o total (custo da obra) e o individual (valorização imobiliária decorrente da obra), que, para muitos, são considerados de difícil harmonização. É de suma importância, também, a presença de técnicos especializados para que se proceda a uma justa e adequada avaliação do *quantum* devido a cada proprietário beneficiado.¹⁶⁸

LEONETTI¹⁶⁹, por sua vez, enumera três motivos para o problema em tela, quais sejam:

- a) a falta de tradição, entre nós, da adoção de um tributo com tal perfil, o que faz com que sua instituição seja, quase sempre, malvista entre os contribuintes;
- b) o (mau) costume brasileiro segundo o qual as obras públicas devem ser custeadas integralmente pelo Estado;
- c) a hesitação do ordenamento jurídico pátrio, inclusive o constitucional, em adotar este ou aquele tipo de contribuição de melhoria, gerando incerteza entre os próprios legisladores, bem como na doutrina e na jurisprudência, e produzindo legislações híbridas, como o próprio Decreto-Lei 195/67.

A conclusão dos autores é praticamente a mesma, e o pensamento de MARQUES bem reflete isso ao defender que há uma infinidade de entraves no que diz respeito à efetiva aplicação pela Administração Pública. Em realidade, deve-se tornar o procedimento mais simples, de modo a difundir o tributo, especialmente por se tratar de instrumento que possui robusta carga de extrafiscalidade e forte apego aos princípios da igualdade e da solidariedade social".¹⁷⁰ :

¹⁶⁸ SARAIVA, ob. cit. p. 261; 263-264.

¹⁶⁹ LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000. p. 120.

¹⁷⁰ MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 126.

Dessa feita, passa-se agora ao estudo de como a contribuição de melhoria é tratada e julgada nos tribunais.

3.4 Julgados

Será visto aqui qual é o entendimento dos Tribunais acerca da contribuição de melhoria, ou seja, se os entes políticos com competência e capacidade tributária – especialmente os Municípios – estão logrando êxito ao instituírem e cobrarem o tributo.

Para uma melhor delimitação da pesquisa, serão colacionados apenas os julgados do Tribunal de Justiça de Santa Catarina e do Superior Tribunal de Justiça.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito do tributo já foi tratado, mesmo que não de forma concentrada, nos pontos anteriores. Em outras palavras, o STF há muito já decidiu pela constitucionalidade do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei n. 195/67, razão pela qual se torna desnecessário colacionar julgados que tratem desse assunto.

Ademais, o último recurso conhecido e julgado pela Corte, a respeito da contribuição de melhoria, data do ano de 1995 e declarou inconstitucional uma taxa cobrada a título de asfaltamento no Município de Santo André, estado de São Paulo (Recurso Extraordinário n. 140779, rel. Ilmar Galvão, julgado pelo Tribunal Pleno em 2-8-1995).

3.4.1 Tribunal de Justiça de Santa Catarina

Nos julgados pesquisados, de 2006 até o presente ano, nota-se que praticamente a totalidade dos Municípios catarinenses incorreu em equívoco ao

instituir a contribuição de melhoria, especialmente no que se refere à base de cálculo.

Nesse sentido, confira-se algumas ementas de recentes decisões¹⁷¹:

APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – BASE DE CÁLCULO – VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA – INOCORRÊNCIA, NA ESPÉCIE – HIPÓTESE EM QUE FOI LEVADO EM CONSIDERAÇÃO A TESTADA DO IMÓVEL – ILEGALIDADE DA COBRANÇA – PRECEDENTES – RECURSO DESPROVIDO.

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel diante do mercado imobiliário, provocada pela realização de obra pública. E é justamente a partir da valorização imobiliária que decorrerá a base de cálculo do tributo, extraída da diferença do valor do imóvel antes e depois do investimento feito em prol da coletividade.

REEXAME NECESSÁRIO – CUSTAS – ISENÇÃO DO ENTE PÚBLICO MUNICIPAL – LC N. 156/97 – SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA.

O ente público municipal, quando demandado e vencido na Justiça Estadual, está isento do pagamento de custas do processo, consoante dispõe a LC n. 156/97. (Ap. Cív. n. 2008.021748-9, de Araranguá, rel. Rui Fortes, julgado pela Terceira Câmara de Direito Público em 3-10-2008).

Percebe-se que nesse caso o Município de Araranguá utilizou como base de cálculo a metragem frontal do imóvel que entendeu ser beneficiado pela obra pública, em nítida contradição com os preceitos legais aplicáveis ao caso. Ora, é pacífico que a base de cálculo é a diferença do valor do bem após a obra e antes da obra. Por essa razão, a cobrança do tributo indevido foi prontamente afastada pelo Poder Judiciário catarinense.

Ainda, confira-se outra decisão que repudiou a cobrança mal feita pelo ente tributante, dessa vez o Município de Ascurra:

APELAÇÃO CÍVEL – EXECUÇÃO FISCAL – CRÉDITO DECORRENTE DE REALIZAÇÃO DE OBRA MUNICIPAL – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – VALOR DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA – INTERPOSIÇÃO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – CABIMENTO – CONSTITUIÇÃO IRREGULAR DO TÍTULO – BASE DE CÁLCULO EM DESCONFORMIDADE COM A REAL VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL PELA MELHORIA IMPLEMENTADA – VALOR DO EMPREENDIMENTO, ÁREA DO IMÓVEL E SUA TESTADA CONSIDERADOS, EXCLUSIVAMENTE, PARA ALCANÇAR O MONTANTE DA CONTRIBUIÇÃO A SER PAGA –

¹⁷¹TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA: banco de dados. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.

DESCONFORMIDADE COM O FATO GERADOR DO TRIBUTO – INOBSERVÂNCIA DOS ARTS. 81 E 82 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – INEXIGIBILIDADE DO TÍTULO POR VÍCIOS EM SUA COMPOSIÇÃO – EXTINÇÃO – EXEGESE DO ART. 267, IV, DO CPC – RECURSO DESPROVIDO.(Ap. Cív. n. 2007.000700-5, de Ascurra, rel. José Volpato de Souza, julgado pela Quarta Câmara de Direito Público em 25-9-2008).

De novo a municipalidade considerou como base de cálculo a testada do imóvel e, ainda, acrescentou o valor da obra, passando ao largo da valorização imobiliária. Em realidade, o caso reflete um fato muito comum no Brasil: a divisão dos custos da obra pelos beneficiados diretos, levando em consideração o tamanho do imóvel de cada um.

Novamente tem-se a inobservância dos preceitos legais pela municipalidade, desta vez Joaçaba:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – LEI MUNICIPAL – REQUISITOS ESPECÍFICOS DO ART. 82 DO CTN – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO – VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL – DESCONSIDERAÇÃO – ILEGALIDADE – REPETIÇÃO DO INDÉBITO – POSSIBILIDADE

1 Para a cobrança da contribuição de melhoria, não há a necessidade da edição de lei específica a cada obra que implique valorização dos imóveis por ela atingidos. Cumpre o preceito constitucional a edição de lei municipal que discrimine os requisitos específicos exigidos pelo art. 82 do CTN, bem assim a expedição de editais com o detalhamento e exigências nela definidos.

2 O fato gerador da Contribuição de Melhoria é o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas afetadas direta ou indiretamente pela obra pública.

A fórmula adotada pela municipalidade para cobrança do referido tributo não respeitou com fidelidade os requisitos estabelecidos no Decreto-lei n. 195/67, pois apenas rateou proporcionalmente o custo parcial da obra entre todos os imóveis incluídos na respectiva zona de influência (art. 3º, § 2º), sem considerar a efetiva valorização dela decorrente.

3 Mostrando-se ilegítima a cobrança do crédito tributário, impõe-se a confirmação da sentença que determinou a restituição dos valores pagos indevidamente.(Ap. Cív. n. 2008.050422-7, de Joaçaba, rel. Luiz Cezar Madeiros, julgado pela Terceira Câmara de Direito Público em 25-9-2008).

Interessante notar que nesse caso o julgado discorre a respeito da desnecessidade de se editar uma lei para cada obra feita. Isso quer significar que a municipalidade deve ter em seu ordenamento jurídico apenas uma lei, de caráter

geral, mas que atenda aos preceitos do artigo 82 do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei n. 195/67, para cobrar a contribuição de melhoria.

É claro que se fosse preciso a edição de nova lei para cada obra feita o tributo deixaria de existir completamente. Afinal, um Município realiza inúmeras obras que geram valorização imobiliária e, assim, parece que o legislativo não teria tempo para outra coisa senão fazer leis relativas à contribuição de melhoria.

No próximo julgado, mais uma vez o Município (agora de Videira) não utilizou como base de cálculo a valorização imobiliária e quis repartir, pura e simplesmente, os custos da obra, o que foi, evidentemente, afastado pelo Judiciário:

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA REPETIÇÃO DE INDÉBITO – INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA QUE NÃO OBEDECEM AOS REQUISITOS INDISPENSÁVEIS À ESPÉCIE – UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIO EQUIVOCADO PARA DETERMINAR A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO – CONSIDERAÇÃO APENAS DO CUSTO DA OBRA E TESTADA DO IMÓVEL – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA REAL VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL – CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA QUE DECLAROU A NULIDADE DO LANÇAMENTO E DETERMINOU A RESTITUIÇÃO DO MONTANTE PAGO INDEVIDAMENTE – DESPROVIMENTO DO APELO DO MUNICÍPIO.(Ap. Cív. n. 2008.002229-9, de Videira, rel. Cid Goulart, julgado pela Segunda Câmara de Direito Público em 16-7-2008).

A inobservância dos requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria é farta na Corte catarinense. Assim, nessa mesma linha, confira-se: Ap. Cív. n. 2008.014283-8; n. 2008.035870-9; n. 2008.015844-6; n. 2008.008151-6; n. 2007.045829-5; 2007.057864-5; n. 2007.064210-8; n. 2007.057863-8; n. 2007.058496-1; n. 2007.031854-4; n. 2007.015912-2; n. 2007.038230-5; n. 2006.047432-0, entre inúmeras outras decisões.

Por outro lado, mesmo que raros, há casos em que a municipalidade observou a legislação, conforme as seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL – ANTECIPAÇÃO DE TUTELA – VEROSSIMILHANÇA DAS ALEGAÇÕES – CPC, ART. 273, I – REQUISITO NÃO DEMONSTRADO

Em ação anulatória de débito tributário, a verossimilhança da alegação é condição *sine qua non* para antecipação da tutela pleiteada. Nesse passo, uma vez não demonstradas as irregularidades apontadas pelos

contribuintes, o indeferimento da tutela de urgência é medida que se impõe, eis que ausentes um de seus requisitos.

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – PAVIMENTAÇÃO ASFÁLTICA – EDITAL – REGULARIDADE – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO

1 O Município está legitimado a instituir a Contribuição de Melhoria em razão da previsível e inquestionável valorização que a obra de pavimentação asfáltica acarreta. Basta que o Poder Público expeça edital com as especificações definidas em lei.

2 “A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da Contribuição de Melhoria, mas não para a realização da obra pública” (REsp n. 143996/SP, Min. Francisco Peçanha Martins).

3 O fato gerador da Contribuição de Melhoria é o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas afetadas direta ou indiretamente pela obra pública.

É legal e preenche os requisitos estabelecidos no Decreto-lei n. 195/67, a fórmula adotada pela municipalidade para a cobrança do referido tributo que prevê o rateio proporcional do custo parcial da obra entre todos os imóveis incluídos na respectiva zona de influência (art. 3º, § 2º) e tem como parâmetro a valorização das obras realizadas. Uma vez respeitadas essas diretrizes, é lícito que na individualização do cálculo do tributo também seja utilizado como critério a metragem da testada do bem. (Agravo de Instrumento n. 2008.041148-9, de Joaçaba, rel. Luiz Cezar Medeiros, julgado pela Terceira Câmara de Direito Público em 25-9-2008).

Mesmo que esse julgado não tenha resolvido definitivamente a questão, vez que se trata de recurso de agravo de instrumento, pode-se perceber que o Município de Joaçaba procedeu à realização de uma obra pública – mais especificamente um asfaltamento – e observou o disposto na legislação pertinente. Entretanto, o que mais chama a atenção, é o fato de que foi permitido, ao menos em princípio, a utilização, de forma secundária, o rateio do custo da obra conforme a metragem dos imóveis, após a observância da zona de influência e da valorização imobiliária. Em outras palavras, respeitadas essas diretrizes, a testada do bem e o custo da obra servem como balizamento para o cálculo do *quantum* que será devido por cada contribuinte.

Mais uma vez, traz-se um caso de sucesso da cobrança, dessa vez com efetivo julgamento do mérito:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. OBRAS DE RECUPERAÇÃO DA ORLA MARÍTIMA. LEGISLAÇÃO INSTITUIDORA DO TRIBUTO. PUBLICAÇÃO EM QUADRO DE EDITAIS. FINALIDADE DA PUBLICIDADE ALCANÇADA. CÁLCULO DO TRIBUTO. ACRÉSCIMO

DE VALOR AO IMÓVEL BENEFICIADO. LEGALIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

"1. A instituição de contribuição de melhoria está condicionada à prévia edição de norma legislativa. Não há necessidade de que a cada obra seja editada uma nova lei. O que se exige é a existência de um diploma legal disciplinador do tributo, contendo pelo menos os requisitos específicos delineados no Código Tributário Nacional e no Decreto-lei n. 195/67. Todos os demais atos, principalmente o edital com as especificações técnicas, devem se pautar na referida norma. 2. Cumpridas as formalidades disciplinadas na Lei Orgânica Municipal para a publicação da Lei instituidora e do Decreto que a regulamentou, é legítima a cobrança da contribuição de melhoria, ainda mais quando demonstrado nos autos que a finalidade da exigência formal restou plenamente satisfeita. 2. O fato gerador da contribuição de melhoria é o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas afetadas direta ou indiretamente pela obra pública. Havendo valorização de todos os imóveis localizados no perímetro urbano do Município, a Administração Pública está legitimada a efetuar a cobrança do tributo de todos os contribuintes beneficiados. 3. "A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria, mas não para a realização da obra pública"(Resp n. 143996/SP, Min. Francisco Peçanha Martins). 4. A comprovada entrega ao contribuinte do carnê ou boleto bancário contendo os dados necessários à identificação do tributo aperfeiçoa a notificação do lançamento da contribuição de melhoria. É da data do recebimento desse documento que se computa o prazo para a interposição de eventual recurso na esfera administrativa" (Apelação cível em mandado de segurança n.º 2000.0128000-7, de Piçarras, Rel. Des. Luiz César Medeiros)(Ap. Cív. n. 2006.005771-5, de Balneário Piçarras, rel. Ricardo Roesler, julgado pela Segunda Câmara de Direito Público em 4-3-2008).

Nessa senda, confira-se também as Ap. Cív. n. 2004.006124-2 e n. 2000.0128000-7, ambas do município de Balneário Piçarras.

Nesses casos, um pequeno município editou sua própria lei regulamentando a contribuição de melhoria, conforme os preceitos do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei n. 195/67, e realizou obra pública, da qual decorreu valorização imobiliária, expediu editais e cobrou o tributo, recebendo a chancela do Poder Judiciário Catarinense.

Isso é uma prova inequívoca que não é preciso grandes estruturas ou pessoal altamente especializado para se aferir a valorização imobiliária e a zona de influência. Comprova que é necessário, outrossim, alguma vontade e

esforço político e que é sim, possível, a sua cobrança, mesmo pelos Municípios pequenos.¹⁷²

3.4.2 Superior Tribunal de Justiça

No âmbito da corte que tem a palavra final a respeito da interpretação da lei infraconstitucional, encontra-se, do mesmo modo, vários julgados nos quais os preceitos legais para a cobrança da contribuição de melhoria não foram observados¹⁷³:

AÇÃO DE ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO.

I - A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre de valorização imobiliária causada pela realização de uma obra pública. Nesse passo, sua exigibilidade está expressamente condicionada à existência de uma situação fática que promova a referida valorização. Este é o seu requisito ínsito, um fato específico do qual decorra incremento no sentido de valorizar o patrimônio imobiliário de quem eventualmente possa figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedentes: REsp nº 766.107/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 28/04/08; REsp nº 629.471/RS, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 05/03/07; REsp nº 647.134/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 01/02/07 e REsp nº 615.495/RS, Rel. Min.JOSÉ DELGADO, DJ de 17/05/04.

II - Importante destacar que, tanto os arts. 81 e 82 do CTN, quanto os dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, ainda continuam em vigor, os quais exigem a valorização do imóvel para a cobrança da contribuição de melhoria.

III - O provimento do recurso especial acarreta automaticamente a inversão dos ônus sucumbenciais. A condenação do agravante ao pagamento dos honorários advocatícios e das custas processuais é apenas consequência lógica de tal decisão.

IV - Agravo regimental parcialmente provido, tão-somente para restabelecer os ônus sucumbenciais fixados na sentença de fls.67/74, a teor do art. 20, § 4º, do CPC.(AgRg no REsp 1079924/RS, rel. Franciso Falcão, julgado pela Primeira Turma em 4-11-2008)

¹⁷²O município de Balneário Piçarras tem pouco mais de 13 mil habitantes e, em 2005, tinha um PIB – Produto Interno Bruto de R\$ 137.113,00, conforme dados do IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: banco de dados. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.

¹⁷³SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: banco de dados. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.

Sublinhe-se que o julgado acima reforça a idéia da hipótese de incidência mista do tributo, ou seja, da necessidade da valorização imobiliária decorrente da obra pública, assim como reafirma a vigência e conseqüente necessidade de se observar os artigos 81 e 82 do CTN e o Decreto-Lei n. 195/67.

Ainda, mais um caso de insucesso na instituição do tributo:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL.

1. A contribuição de melhoria tem como fato gerador a real valorização do imóvel, não servindo como base de cálculo tão-só o custo da obra pública realizada. (REsp n. 280.248/SP, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ de 28.10.2002).

2. Recurso especial provido.

(REsp 629.471/RS, rel. João Otávio de Noronha, julgado pela Segunda Turma em 13-2-2007).

Mais uma vez, quis o ente tributante considerar como a base de cálculo apenas o custo da obra, não se atentando aos preceitos legais. Note-se que os próprios julgados citados remetem à outros precedentes da Corte, inferindo-se, portanto, a ocorrência dos mesmo problemas dos verificados no Tribunal de Justiça de Santa Catarina, e, igualmente, em grande volume.

Outrossim, é firme o entendimento de que a base de cálculo é a valorização imobiliária e que se deve obedecer o limite individual e o total:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - CTN ARTS. 81 E 82.

1. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado.

2. Prevalece o entendimento no STF e no STJ de que não houve alteração do CTN pelo DL 195/67.

3. É ilegal a contribuição de melhoria instituída sem observância do limite individual de cada contribuinte.

4. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 362.788/RS, rel. Eliana Calmon, julgado pela Segunda Turma em 28-5-2002).

Fica demonstrado, dessa forma, quais são os principais óbices enfrentados, atualmente, para a cobrança da contribuição de melhoria, tanto no âmbito do Tribunal do Estado de Santa Catarina quanto no Superior Tribunal de Justiça. Ademais, vale novamente ressaltar que o Decreto-Lei n. 195/67 e os artigos 81 e 82 do CTN continuam em plena vigência, significando que a base de

cálculo é a valorização imobiliária e que os limites individuais e total devem ser respeitados.

CONCLUSÃO

Entre os impostos, as taxas, o empréstimo compulsório, as contribuições especiais, o tributo denominado contribuição de melhoria é, como já dito, o mais justo de todos.

É justo porquanto não permite que poucos, em detrimento de muitos e financiados por todos, auferam ganhos, em forma de valorização imobiliária, sem nenhum tipo de contraprestação.

Ela, como visto no terceiro capítulo desta monografia, tem uma hipótese de incidência mista: é preciso ocorrer valorização imobiliária em imóveis particulares em razão de uma obra pública. Não basta, pois, a obra pública; deve advir dela um acréscimo no valor do imóvel.

Outra característica que a torna justa são os limites total e parcial para a sua cobrança. Em outras palavras, não se pode demandar dos beneficiados mais que o total gasto pelo ente público instituidor da exação para a realização da obra, bem como é vedado exigir-se, individualmente, mais do que a valorização imobiliária experimentada pelo contribuinte.

E isso tem uma razão de ser, pois o tributo não visa lucro por parte do Estado – limite total – e também não enseja um ganho imobiliário sem contraprestação por parte dos contribuintes – limite parcial.

Ela poderia ser, efetivamente, uma grande fonte financiadora de desenvolvimento urbano no Brasil, se fosse instituída, ou quando o fosse, se fossem observados os parâmetros legais consubstanciados nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e no Decreto-Lei n. 195/67.

Por certo que a discussão encontrada em doutrina, acerca da validade ou não da legislação citada em relação à Constituição Federal de 1988 em nada acrescenta para a utilização do tributo, muito pelo contrário.

Ela não parece ser necessária, pois, como visto, o Supremo Tribunal Federal, órgão máximo no que diz respeito à constitucionalidade de dispositivos legais, já decidiu que as duas leis foram recepcionadas pela Lei Suprema.

Dessa forma, é despicienda a perquirição a respeito de um tema já consolidado, cuja única forma de modificação é a edição de nova lei pelo Congresso Nacional, quando, aí sim, com um objetivo facilitador, poderia-se alterar o modo de sua implementação.

A consequência, por outro lado, é o surgimento de um empecilho para a efetiva utilização desse tributo, eis que a insistência em dizer que tal legislação não é constitucional nada faz além de gerar contendas judiciais das quais já se pode prever, de antemão, o resultado.

Outros óbices são apontados em doutrina, como, por exemplo, a dificuldade, a complexidade e a falta de pessoal para se aferir o *quantum* da valorização imobiliária, as muitas exigências do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei n. 195/67, a falta de vontade política e, ainda, a falta de tradição do tributo em âmbito nacional.

Entretanto, algumas das razões apontadas – que, frise-se, são generalistas – carecem de razão. A Administração Pública, seja Federal, Estadual ou Municipal, tem seus próprios meios de concluir pelo valor de um imóvel.

No âmbito municipal, tem-se que o IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano possui como a base de cálculo o valor do bem, motivo pelo qual não há óbice no aferimento do *quantum* de valorização imobiliária, de modo que se mostra desnecessário pessoal especializado para tanto: já há quem faça isso cotidianamente.

Ademais, também já estão consolidados os meios pelos quais a Administração deve proceder para indenizar os proprietários de áreas

desapropriadas, ou seja, novamente vê-se que já existe meios para se apontar qual o valor imobiliário de determinado bem.

Percebe-se, desse modo, que as alegações de dificuldade de delimitação do *quantum debeat* ou da área influenciada pela obra pode ser resolvida de um modo mais direto, sem os alardes apontados.

Por outro lado, em um cotejo das decisões judiciais pesquisadas, é razoável dizer que os Municípios equivocam-se em um requisito básico: querem utilizar a contribuição de melhoria como uma forma pura de divisão dos custos da obra pública.

Utilizam-se muitas vezes do custo da obra, da metragem do imóvel e de sua testada como base de cálculo. A valorização imobiliária e os limites individuais e total passam longe dessas cobranças que, obviamente, são prontamente rechaçadas pelo Poder Judiciário.

As alegações de complexidade de implementação do tributo, base de cálculo e falta de pessoal caem por terra quando um pequeno Município com pouco mais de treze mil habitantes consegue, com sucesso, instituir e cobrar a contribuição de melhoria, como é o caso de Balneário Piçarras, visto no ponto 3.4.1.

Em realidade, o que parece realmente impedir a efetiva utilização dessa exação é o seu desconhecimento, de suas características, objetivos e de suas vantagens, tanto pelo Poder Público como pelos contribuintes.

A fórmula de divisão de custos da obra entre Administração e contribuintes ou o pagamento somente pelo Poder Público é costume largamente difundido no Brasil – pois é a forma mais simples e rápida – o que torna a contribuição de melhoria um ser estranho no sistema tributário do qual todos estão habituados.

Os Municípios brasileiros devem prestar mais atenção à possibilidade da ampla utilização desse tributo e editar leis que regulamentem a matéria conforme os dispositivos legais (CTN e Decreto-Lei n. 195/67), de modo a

propiciar um maior desenvolvimento urbanístico de forma justa e isonômica no que diz respeito à distribuição dos ônus e bônus.

A insistência no erro só pode gerar duas conseqüências, ambas negativas: ou a Administração sempre sairá perdendo no Judiciário, o que prejudica toda a coletividade, ou, simplesmente deixará de realizar obras necessárias ou aquelas que não são de imediata necessidade, mas que visam um melhor desenvolvimento urbano – que fariam enorme diferença a médio e longo prazo.

É preciso criar uma vontade política no sentido de que se estimular o uso do tributo e também desmistificar essa roupagem de complexidade demasiadamente genérica de instituição da exação; ver, enfim, que as dificuldades são plenamente contornáveis com um mínimo de esforço e que a correta cobrança compensa financeiramente para o ente tributante e promove o desenvolvimento urbanístico e social, de forma justa e equânime.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário: noções sobre a atividade financeira do estado. Receita e despesa pública, crédito público e orçamento. O conceito de tributo – classificações e espécies*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.
- BIAVA, Adriano H. R. *Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada*. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10-10-2008.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*, 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 10-10-2008.
- _____. *Constituição Federal*, de 16 de julho de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 10-10-2008.
- _____. *Constituição Federal*, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em: 10-10-2008.
- _____. *Constituição Federal*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 10-10-2008.
- _____. *Constituição Federal*, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 10-10-2008.
- _____. *Constituição Federal*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 10-10-2008.

_____. *Decreto-Lei n. 195*, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da contribuição de melhoria. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0195.htm> Acesso em: 10-10-2008.

_____. *Emenda Constitucional n. 1*, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 10-10-2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n° 42, de 19-12-2003*. 16. ed. São Paulo, Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: banco de dados. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais n° 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, 29, de 13-9-00, 31, de 18-12-00, 32, de 11-9-01, 33, de 11-12-01, 37, de 12-6-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-5-03, 41 e 42, de 31-12-03, 44, de 30-6-04, 45, de 8-12-04 e 47, de 5-7-05*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 348 páginas.

JANCZESKI, Célio Armando. A controvertida contribuição de melhoria. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, n. 30, março, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis, Diploma Legal, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Porque não se cobra contribuição de melhoria no Brasil*. Disponível em: <http://201.70.144.16:8080/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=37> Acesso em: 10-10-2008.

MAYRINK, Cristina Padovani. Contribuição de melhoria: fonte de receita ignorada. *Revista de direito municipal*, Editora Fórum, n. 12, abril/junho, 2004.

MARQUES, Carlos Roberto. *Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. _____. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEDEIROS, Pedro Jorge. Contribuição de melhoria. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 57.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. _____. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

_____. *Contribuições de melhoria*. Material da 5ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Competência Tributária e Tributos, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.

SARAIVA, Aline Luciana de Andrade; CARUSO, Maurinho Luiz dos Ferreira; SANTOS, Patrícia Aurélio Del Nero. Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, Brasília, ano 36, n. 142, abril/junho, 1999.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: banco de dados. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA: banco de dados. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br>> Acesso em: 27-11-2008.