# **FACULDADE CÂNDIDO MENDES DO MARANHÃO**

**COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Expedito Leite Batista Júnior**

**Jaime Martins Durans Neto**

**Mauro Ricardo Freire**

### CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

São Luís

2005

**Expedito Leite Batista Júnior**

**Jaime Martins Durans Neto**

**Mauro Ricardo Freire**

### CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2005

**Expedito Leite Batista Júnior**

**Jaime Martins Durans Neto**

**Mauro Ricardo Freire**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovado em ........./.........../...........

BANCA EXAMINADORA

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Prof. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Faculdade Cândido Mendes do Maranhão

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Faculdade Cândido Mendes do Maranhão

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

Faculdade Cândido Mendes do Maranhão

AGRADECIMENTOS

Agradecemos, primeiramente, a Deus, a oportunidade de realizar este curso de especialização;

Ao professor Eliud José Pinto da Costa, pela orientação desta monografia;

A todos que de alguma forma, contribuíram para o bom desenvolvimento deste trabalho.

*“Se nós nos omitirmos nas batalhas da vida estaremos excluídos das recompensas relativas à vitória”*

*A. P. Gouthey*

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTE - Código Tributário do Estado do Maranhão

CTN - Código Tributário Nacional.

LC – Lei Complementar

SEFAZ - Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão

STF - Supremo Tribunal de Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

**SUMÁRIO**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1** | INTRODUÇÃO....................................................................................................... | 10 |
| **2** | **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**............. | 13 |
| **3** | **ASPECTOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – CONSIDERAÇÕES GERAIS**.................................................... | 32 |
| **3.1** | **O Estado e a tributação**.......................................................................................... | 32 |
| **3.2** | **O Poder de tributar**................................................................................................ | 33 |
| **3.3** | Competência tributária.......................................................................................... | 34 |
| 3.3.1 | Distribuição das competências................................................................................. | 36 |
| **3.4** | **Imunidades Tributárias**......................................................................................... | 40 |
| **3.5** | **Princípios e normas de limitação ao poder de tributar**....................................... | 43 |
| 3.5.1 | Princípios constitucionais tributários........................................................................ | 44 |
| 3.5.2 | Princípios da legalidade............................................................................................ | 44 |
| 3.5.3 | Princípio da anterioridade de exercício e princípios da anterioridade Nonagesimal.............................................................................................................. | 45 |
| 3.5.4 | Princípio da igualdade tributária............................................................................... | 45 |
| 3.5.5 | Princípio da irretroatividade da lei tributária............................................................ | 47 |
| 3.5.6 | Princípio da vedação ao confisco.............................................................................. | 47 |
| **4** | **CONSIDERAÇÃOES GERAIS SOBRE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**......................................................................................................... | 49 |
| **4.1** | **Obrigação Tributária**............................................................................................. | 49 |
| **4.2** | **Fato gerador**............................................................................................................ | 50 |
| **4.3** | **Crédito tributário**.................................................................................................... | 51 |
| **4.4** | **Lançamento do crédito tributário**......................................................................... | 52 |
| **4.5** | **Alteração do lançamento**........................................................................................ | 54 |
| **4.6**  | **Interpretação da lei definidora do fato gerador**................................................... | 55 |
| **4.7** | **O fato gerador da contribuição de melhoria segundo o Dec.- Lei n. 195/67**...... | 56 |
| **4.8** | **Base de cálculo – limite total e individual**............................................................. | 57 |
| **4.9** | **Contribuinte**............................................................................................................. | 59 |
| **5** | **ASPECTOS GERAIS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE** **MELHORIA**............................................................................................................. | 61 |
| **5.1** | **Conceito**.................................................................................................................... | 61 |
| **5.2** | **Natureza da contribuição de melhoria**.................................................................. | 62 |
| **5.3** | **Contribuição de melhoria e demais espécies da mais-valia**................................. | 63 |
| **5.4** | **A contribuição de melhoria e a atribuição da mais-valia**.................................... | 65 |
| **6** | **CONSIDERAÇÕES FINAIS**................................................................................. | 68 |
| **6.1** | **Momento da cobrança**............................................................................................ | 68 |
| **6.2** | **Diversidade de entendimento do regime jurídico na definição da base de cálculo**....................................................................................................................... | 69 |
| **6.3** | **Cultura e relação ao financiamento do custo da obra pública**............................ | 71 |
| **6.4** | **Falta de legislação específica no Estado do Maranhão**........................................ | 71 |
| **6.5** | **Aspectos políticos que dificultam a implantação da contribuição de** **melhoria**.................................................................................................................... | 72 |
| **7** | **CONCLUSÃO**........................................................................................................... | 75 |
|  | REFERENCIAS.......................................................................................................... | 77 |

RESUMO

A tributação é o meio que a economia capitalista utiliza para se manter. O Estado tem necessidade de instituir tributos para realizar seus fins sociais. É importante, porém, que a carga tributária não seja demasiadamente onerosa para a iniciativa privada. Há, pois, a imperiosa necessidade de captar recursos para o Estado, mas que não sacrifique sobremodo o particular. É essencial uma fonte adicional de receitas de natureza tributária, com forte fundamento na igualdade, para superar a situação de crise econômica e financeira do Estado, que se apresenta em todos os níveis de governo. A Contribuição de Melhoria é a espécie tributária que se apresenta com este perfil. Esta monografia faz uma abordagem sobre a Contribuição de Melhoria, os limites e as condições que o Poder Público está obrigado a obedecer para sua instituição e cobrança, sem, contudo, ferir os princípios constitucionais garantidos aos contribuintes.

ABSTRACT

The taxation is the way that the capitalist economy uses to remain itself. The State has necessity to institute tributes to carry through its social ends. It is important, however, that the tax burden is not extremely onerous for the private initiative. It has, therefore, the imperious necessity to catch resources for the State, but that it does not sacrifice excessively the particular one. An additional prescription source is essential nature tax, with strong bedding in the equality, to surpass the situation of economic and financial crisis of the State, that if presents in all the government levels. The Special asessment is the species tax that if presents with this profile. This monograph makes a boarding on the Special asessment, the limits and the conditions that the Public Power is obliged to obey for its institution and collection, without, however, to wound the principles constitutional guaranteed the contributors.

|  |
| --- |
| Batista Junior, Expedito LeiteContribuição de melhoria como instrumento de justiça social/ Expedito leite Batista Junior; Jaime Martins Durans Neto; Mauro Ricardo Freire.\_ São Luís, 2005.Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade Cândido Mendes do Maranhão, 2005.1. Direito Tributário 2. Contribuição de melhoria – justiça social 3. Tributos 4. Impostos I. Durans Neto, Jaime Martins. II. Freire, Mauro Ricardo. III. Título. CDU 34: 336.221.2 |

## intrOdução

A Contribuição de Melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas. Constitui-se num tributo de modalidade vinculada, porém, de foram indireta, uma vez que além da atuação do Estado, faz-se necessária a ocorrência da valorização imobiliária.

Observa-se que no Brasil não se tem, historicamente, recorrido a esta espécie de tributo, configurando-se raras as tentativas de seu emprego como fonte de arrecadação e como forma de promover a eqüidade no tratamento dos contribuintes.

Atualmente, muito se fala em justiça fiscal, com o esforço do Estado para arrecadar tributos de maneira isonômica, atribuindo a cada contribuinte a sua cota de participação em prol da sociedade como um todo, conforme a capacidade contributiva de cada um. Por isso, que é inaceitável que o Estado distribua desigualmente os lucros de sua atuação. Diz-se daí, que a contribuição de melhoria é o mais justo dos tributos.

Diante das demandas sociais e da carência de investimentos no setor público nos parece injustificável que o Estado se dê ao luxo de não recorrer a este relevante instrumento para promoção da justiça social.

Haja vista que o contribuinte em nada colabora na realização das obras públicas que valorizam seu imóvel, não tem prejuízo no momento que repassa ao Estado total ou mesmo que parcial, um lucro conseqüente da valorização de sua propriedade. Permite-se dessa forma que a coletividade seja ressarcida dos custos do empreendimento.

Não obstante, existir elevada carga tributária praticada pelo Estado Brasileiro, ressaltando a sua imensa voracidade em transferir expressiva parcela da riqueza do setor privado para os cofres públicos, por outro lado, a Administração Pública queixa-se da insuficiência de recursos para financiamento das despesas públicas e investimentos em obras que atenda às gritantes necessidades da população, por saúde, educação, saneamento, transporte e moradia.

O presente trabalho tem por escopo elaborar um estudo teórico da contribuição de melhoria desde a sua origem até os dias atuais, com reflexões acerca dos variados aspectos que norteiam esse tributo e ressaltando os entendimentos modernos do instituto em questão, lembrando sempre da doutrina que no passado serviu de base para sua formação.

A metodologia aplicada consiste na inserção de tradicionais elementos dogmáticos da ciência jurídica para compreensão da base científica da espécie tributária em estudo, enfocando os princípios jurídicos.

Além da introdução e da bibliografia, esta obra se divide em seis itens; os cincos primeiros tratam do desenvolvimento do estudo aplicado, e o último, de natureza conclusiva, traz reflexões sobre o que foi estudado.

O capítulo 2 traz um resumo histórico-evolutivo do fenômeno, inclusive do ordenamento estrangeiro, com destaque para a *betterment tax* dos ingleses. No Brasil, é mostrado seu desenvolvimento desde sua primeira manifestação, ainda durante o Império.

No capítulo 3 são examinados os aspectos constitucionais que regem a Contribuição de Melhoria, considerando os princípios invocados para justificar sua incidência, com base na justiça distributiva, bem como em relação aos seus corolários, quais sejam, a proporcionalidade, a capacidade contributiva e a proibição de excessos.

O capítulo 4 engloba os elementos considerações gerais sobre lançamento do crédito tributário os elementos da obrigação tributária que nascem com a cobrança da Contribuição de Melhoria, o seu fato gerador, lançamento do crédito tributário, base de cálculo e contribuinte.

O capítulo 5 aborda os aspectos gerais sobre Contribuição de Melhoria abordando conceito, natureza, contribuição de melhora e demais espécies tributárias, tributação da mais-valia.

O capítulo 6 traz as considerações finais a respeito do que foi abordado sobre contribuição de melhoria.

Vale ressaltar que este estudo não exaure o tema, que é passível de muitas discussões e debates, até porque o tempo concedido à elaboração deste trabalho é limitado, mas o importante é enfatizá-lo devido à grande possibilidade de incremento na captação de recursos que tanto o Estado precisa para poder satisfazer suas demandas sociais.

1. **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**

 Antes de iniciarmos nossa sutil incursão histórica a respeito do instituto da Contribuição de Melhoria, consideramos oportuno ressaltar a importância desta análise, tendo em vista que o mesmo não surgiu abruptamente, mas decorreu de evolução de normas em diferentes épocas e países. Concernentemente, encontramos excelente comentário de Carlos Maximiliano, com absoluta lucidez muito bem observada por Rodrigues (2002, p.37), que diz:

O que hoje vigora abrolhou de germes existentes no passado; o Direito não se inventa; é um produto lento da evolução, adaptado ao meio; com o acompanhar do desenvolvimento desta, descobrir a origem e as transformações históricas de um instituto, obtém-se alguma luz para o compreender bem.

Este mister não se apresenta com grande facilidade em virtude da escassez de registros históricos que possam precisar a origem deste instituto em nossa sociedade. Nessa perspectiva Lovato apud Marques (2005, p. 5) declara:

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

Faremos um breve comentário a respeito da evolução da contribuição de melhoria no mundo ocidental guardando a devida reserva relativamente à advertência feita pelo autor acima citado, encontramos referência inicial a uma imposição tributaria que apresenta ligeira semelhança com a atual espécie “contribuição de melhoria” que é registrada “em certo fragmento do Digesto” que faz parte do capitulo “De via pública” que é anterior à própria promulgação do Digesto ocorrida em 533, em Bizâncio. Moreira apud Leonetti (2000, p. 81) refere-se a este fragmento e cita a fonte encontrada num voto de Virgilio Sá Pereira, que a seguir reproduzimos:

Também fará qualquer via pública imediata a sua casa própria, e limpara aqueduto que esteja descoberto e o construirá de modo que não impeça o transito aos veículos. Os que, porém habitem a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constroem eles próprios, abaterão os gastos dos alugueis. ( Digestorum – Lib. XLIII, tit.. X, par. 3ª , fr.l. Digesto De via pública.)

 Moreira apud Leonetti (2000, p. 82) também ressalta que o Código Justinianeo (Livro X título XXV, 2), publicado em 534 traz um exemplo ainda mais próximo das características da presente Contribuição de Melhoria, tendo em vista que procura cobrá-la na proporcionalidade do patrimônio do sujeito passivo, identificando-se parcialmente com a versão germânica desse instituto. Reproduzimos também a seguir o texto referido por Moreira: “Os Imperadores Honório e Teodósio, Augustos, a Antêmio:

Na Bitínia, e nas demais províncias, sejam os posseiros obrigados à reparação das estradas públicas e aos demais encargos desta natureza de acordo com o número de jeiras (400 braças quadradas, ou seja, 0,2 ha.) ou cabeças que possuírem”.

Menciona o mesmo autor, outras contribuições compulsórias, até mais antigas, tais como, o dever de queimar cal para trabalhos públicos, fornecer esquadrias, tábuas e carvão ou mesmo trabalhar na construção de obras públicas, dentre outras. Assim, eram geralmente cobradas “in labore” ou “in natura”.

A primeira cobrança como obrigação pecuniária tem seu registro com a “imposição sobre as obras de reparação dos diques de Ronney, na região pantanosa no condado de Kent, em que os gastos necessários a sua drenagem ficavam a cargo dos proprietários dos imóveis beneficiados”, no ano de 1250, que marca o início desta exação na Inglaterra, conforme Edwin Cannan apud Moreira apud Marques (2005, p.6), que aí vislumbrou os primeiros lineamentos concretos da Contribuição de Melhoria, notadamente, ainda que de forma embrionária.

O segundo registro é encontrado, em 1296, na aplicação de uma contribuição chamada “de miglioria”, cobrada para o embelezamento das praças de Florença, onde se situava as igrejas de S. Giovane e S. Reparata, local onde mais tarde de localizaria a catedral de Santa Maria del Fiore e o campanário de Gioto. Tais obras, que proporcionavam a valorização dos imóveis limítrofes, teriam sido custeadas por seus respectivos proprietários, menção feita por Silva Martins apud Marques (2005, p. 6).

* ***A contribuição Ibérica***

Em 1562 tivemos na Espanha um exemplo de cobrança de gravames instituída pelo Rei Felipe II criando a real cédula (Ordenações Filipinas), cobradas às pessoas que utilizavam os caminhos e pontes construídas pelos vice-reis e governadores guardando ao nosso ver alguma semelhança com o instituto da contribuição de melhoria:

Os Governadores e Vice-Reis encarregar-se-ão da construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, devendo tais obras ser custeadas por aquelas que dela se beneficiem. As despesas devem ser custeadas somente pelas pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver mais sobras a que se pudessem dar destino diferente daquele para o qual se contribui (MORAES apud LEONETTI, 2000, p. 87).

Desta-se na experiência espanhola a preocupação com o limite total da arrecadação, cuidava o governante para que a sanha arrecadadora avançasse sobre o patrimônio dos contribuintes além da quantia necessária a realização da obra.

No direito português encontramos referências à cobrança de “fintas” (do latim finita, “finda, finita, acabada”, no idioma pátrio “contribuição extraordinária ou encargo pecuniário”, e “derrama paroquial”), das pessoas beneficiadas pela construção ou manutenção de estradas, reconstrução de muros e calçadas, previstas nas ordenações do reino de 1596. Adiante ver-se-á que no Brasil colônia e no Brasil Império encontramos registros da utilização do instituto lusitano.

* ***Sobre a “betterment tax” Inglesa***

Contudo o exemplo amplamente mencionado por vários doutrinadores tais como Martins(2002), Coelho(1990) dentre outros, com o mais próximo da contribuição de melhoria empregada presentemente, foi a instituição, em lei de 1605, do tributo britânico denominado “betterment tax”, para fazer face às vultosas despesas realizadas de tornar o Rio Tâmisa mais navegável, facilitando a comunicação fluvial entre Londres e Oxford.

Após a conclusão das obras realizadas pela Coroa Inglesa, resultou que o rio Tâmisa não mais transbordava, deixando de alagar parte da cidade de Londres e as propriedades rurais ribeirinhas, que tiveram suas áreas pantanosas transformadas em solos férteis e propícios à agricultura e pecuária, experimentando conseqüentemente estes imóveis uma considerável valorização. O Parlamento britânico, com o fito de alcançar esta mais-valia imobiliária, instituiu o tributo, denominado “betterment tax”, a ser cobrado dos proprietários destes imóveis beneficiados pela obra.

Bachour, apoiado em H. L. Balan apud Leonetti (2000, p.85), registra a primeira instituição da “betterment tax” (imposto de melhoria) já a partir de 1427, conforme Moreira e apoiado por Pinto (1937, p. 31). Contudo, outros autores preferem reconhecer como marco inicial da instituição da “*betterment tax*”, na Inglaterra, o Act de 1662 prevendo a cobrança de contribuição para a recuperação de despesas com obras de alargamento das ruas de Westminster.

Verifica-se nova experiência Inglesa em 1667, não muito diferente daquela encontrada no Act de 1662, desta feita cobrada para a reconstrução de parte da cidade de Londres, parcialmente destruída em decorrência de um grande incêndio.

Após este pioneirismo, a Inglaterra amargou um “jejum” legislativo superior a dois séculos, até que em 1895, através do Tower Bridge Act (Ato da Ponte da Torre – Londres), inspirado no Bridge Southern Approach Bill (Lei de Acesso Sul da Ponte). Este Act, na lição de Pinto (1937, p.31), versa a instituição de autentica contribuição de melhoria, ainda que fundado no custo da obra, não na mais valia imobiliária.

* ***Sobre a “special assessment” americana***

A Assembléia de Nova York baixou, em 1691, um ato legislativo instituindo uma contribuição especial “*special assessment” (benefit assessment* e cost *assessment)*  francamente baseada na lei inglesa de 1667, segundo Pinto apud Leonetti (2000, p. 85) uma cópia quase perfeita, que também observa lastrado em Mello apud Pinto apud Leonetti (2000, p. 86), que apesar da insofismável identidade entre os institutos *(a benefit assessment e a betterment tax*”*)*, principalmente com relação à sua natureza de ressarcimento do Estado por benefícios auferidos pelo particular em razão da execução de obras públicas, distinguem-se em aspecto fundamental: a “*benefit assessment”* americano tem caráter absolutamente contratual, em geral facultavam aos proprietários dos imóveis beneficiados com as obras públicas concordarem, ou não, com a sua realização, antes do seu início, guardando maior identidade com o nosso “preço público” (ou tarifa), diante da ausência do caráter compulsório inerente aos tributos.

Contudo a codificação somente ocorreu em 1882, após ter sido empregada de maneira desregrada e descontrolada na expansão americana rumo ao oeste e na reconstrução de cidades, estradas e pontes, destruídas pela guerra civil americana. Este regramento contribuiu sobremaneira para a consolidação do instituto norte-americano. Sustenta Martins, citado por Marques (2005, p.9) que a partir de 1946, as cidades americanas com mais de 25.000 habitantes arrecadaram 31 milhões de dólares, apenas a titulo de contribuição de melhoria, quantia bastante expressiva mesmo para os padrões daquele país.

 Esta marca sinalagmática permeou os regimes jurídicos encontrados na Colômbia e no Peru, onde é garantida a participação dos interessados em todas as fases, desde a escolha da obra, apreciação da conveniência e oportunidade, até a efetiva cobrança da parcela devida. Ainda segundo Silva apud Marques (2005, p. 10) tivemos nestes vizinhos uma experiência marcada pelo êxito, asseverado no seguinte comentário:

Pôde-se deduzir, de contatos mantidos e da observação da legislação pertinente, que o sucesso nesses países decorre de uma característica idêntica, representada por uma intensa participação dos interessados em todos os momentos, desde a escolha da obra até a cobrança; no Peru por meio de um “Conselho de Contribución de Mejoras” e de uma “Junta de Determinação”, e na Colômbia por intermédio de representantes especialmente escolhidos para intervir.

***O “contributio particulier” francês e a introdução da mais valia***

Vemos que nestas experiências até aqui apresentadas a “ratio essendi” era a realização da obra pública e o objeto da exação não era outro, senão o de recuperar, mesmo que apenas em parte, o valor do dispêndio efetuado pelo Erário Público, sem considerar o aspecto de a obra realizada ter valorizado, ou não, o imóvel pertencente ao sujeito passivo. Coube à Lei Francesa, de 1672, a primazia de delinear o atual perfil do instituto atualmente adotado no direito brasileiro, quando por decisão do Conselho do Rei (Luiz XIV) foi reconhecido às urbes o direito de onerarem os contribuintes por meio de uma “contributio sur les plus values” ou “contributio particulier”, cobrada em razão de uma mais valia resultante da abertura ou embelezamento de logradouros, trabalhos de terraplanagem, construções de pontes, edifícios públicos e drenagens de pântanos.

Esta experiência representou um avanço em relação à taxa de melhoramento inglesa de 1662, tendo em vista a adoção do critério calcado no beneficio econômico, e aí residiu exatamente a inovação da lei francesa. Sua aplicação é referenciada por Manzoni, citado por Leonetti,(2000, p. 88 ) anotando que a imposição teria sido utilizada na abertura da Rue des Arcis (atual, Rue Saint Martin), Paris, em 1672. Há também, vestígios de outra aplicação efetuado em 1710, na urbanização da Ile Saint-Louis e do quartier Grange Batelière, também em Paris.

A doutrina registra uma renovação da legislação da contribuição de melhoria francesa no ano de 1807, no governo de Napoleão Bonaparte, depois de um período de quase um século sem, praticamente, observa-se a aplicação deste instituto naquele país, à falta de legitimidade social que acentuava a sua rejeição.

* ***A “beitrage” Germânico***

Aqui iniciamos referenciando a uma espécie de exação instituída na Prússia, no ano de 1848, que apesar de incidir sobre a mais-valia era dotada de evidente caráter genérico, com maior semelhança ao imposto que propriamente a uma contribuição de melhoria e tinha a finalidade exclusiva da construção de ruas. Na Alemanha a competência para a instituição da contribuição de melhoria sempre foi atribuída aos municípios, sendo-lhes outorgada, expressa e privativamente, por lei de 1893.

A cobrança da “beitrage” Alemã (quotização) foi aplicada em larga escala e com acentuado êxito no período posterior à Segunda Guerra Mundial, diante da necessidade de se reconstruir aquele país, registrando-se várias tentativas de edição de leis provisórias de construção urbana, que culminou com a edição de Lei Uniforme Nacional de Construção Bbaug, de 23/06/60, baseada em decisão unânime do seu parlamento prolatada ainda no ano de 1950.

Embora sob o manto aparente da taxação da mais-valia, o instituto alemão tem seu verdadeiro suporte no critério do custo da obra, desconsiderando, na prática, se há ou não valorização do imóvel tangenciado pela obra pública construída. O sucesso da experiência germânica é atribuído ao forte trabalho implementado pela doutrina e jurisprudência, segundo Moreira apud Leonetti (2000, p. 105) grande defensor da Contribuição de Melhoria fundada no custo da obra, assim expressa sua afinidade:

O modelo alemão é perfeito. Seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a definitiva realização da obra publica nova. A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos situados na Zona de influência, os gastos da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção escolhido.

* ***A “contributo de miglioria” Italiana***

O termo "Contribuição de Melhoria" foi lançado pelo italiano Roncali em artigo publicado na revista "Riforma Sociale", em 1896, calcado na “*special assessment”* instituída nos Estados Unidos da América, impedido de utilizar a expressão mais adequada para batizar a exação, que seria no vernáculo italiano “contributo speciale”, por que já existia em seu sistema tributário, um tributo com esta denominação.

* ***Evolução histórica no Brasil***

Há registro, ainda no Brasil colônia de 1812, sob domínio português, da primeira exação nos moldes da contribuição de melhoria, que teria ocorrido na cidade de Jaguaribe, interior da Bahia, que conseguiu autorização para lançar fintas visando à edificação de obras públicas. Na cidade de Mariana, Minas Gerais, no ano de 1818, foram lançadas fintas para reparo de várias pontes. Apesar da maior semelhança com as taxas, já se começava a adotar no País, uma forma de exação fundamentada na construção de obras públicas.

Em 1825, já durante o Império do Brasil, surgiu a Lei nº. 816, revigorada em 1855 pelo Decreto Imperial nº. 1.664, determinando do montante indenizatório fosse abatida a valorização imobiliária causada ao restante do imóvel pela construção de uma obra pública. Em 18 de março de 1836, é editada a Lei nº. 57, prevendo que em caso de desapropriação de imóveis para a construção de estradas, o proprietário não faria jus à indenização pelo terreno, mas somente pelas benfeitorias nele existentes, sob o argumento de serem ‘tais perdas suficientemente compensadas pelas vantagens que resultarem da estrada”. Marcando o inicio em nosso país do combate ao enriquecimento sem causa ou mais-valia imerecida. Neste mesmo sentido viria, em 1903, a Lei n° 1.021 e o Decreto nº 4.959, aplicados no processo expropriatório para a construção da Avenida Central, hoje Rio Branco, no Rio de Janeiro, então Distrito Federal.

Em 1905, o então Distrito Federal cria através do Decreto nº. 1.029 a taxa de calçamento, com caráter remuneratório, visando arrecadar dos proprietários de imóveis alcançado pela obra pública, metade do custo de pavimentação das ruas. São Paulo, em 1924, edita as leis nº 2.869 e 3.008, onerando os proprietários de imóveis adjacentes em dois terço do custo total da obras de calçamento das ruas.

Contudo coube ao *Decreto nº. 21.390, de 11/05/1932*, o papel de legitimo precursor da contribuição de melhoria, na lição de Arx Tourinho apud Carlos Roberto Marques (2005, p. 13), tendo em vista que este diploma legal instituiu a “taxa especial de benefício”, cuja competência tributária foi assegurada a União, Estados e Municípios.

* ***A Constituição de 1934***

A contribuição de melhoria passou a gozar de tratamento superior no ordenamento jurídico brasileiro com o advento da Constituição de 1934, abordagem contida no capítulo que versa sobre a “Ordem Econômica e Social”, mais precisamente em seu art. 124, que a seguir reproduzimos. Artigo 124 – “Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”.

Observa-se claramente a ênfase dada à questão da valorização imobiliária, que deveria ser provada para que se pudesse efetivamente proceder à exação. Não era suficiente a mera presunção de uma mais-valia decorrente da obra pública, o incremento no valor do imóvel deveria ser comprovado e quantificado, sendo estas medidas uma incumbência da administração pública. Destaca-se também a preocupação do legislador com o fato da obra ser o motivo da valorização, teria que haver o nexo causal entre a execução da obra e o aumento observado no valor do imóvel, e com o direcionamento da cobrança do tributo que deveria ser feita aos proprietários dos imóveis “beneficiados”, explicitando estes contornos próprios firma uma tendência orientada para a constituição da contribuição de melhoria como um tributo autônomo, perfeitamente distinto dos impostos e das taxas, com firme inclinação pelo instituto francês.

* ***A Constituição de 1937***

A Carta de 1937 omite qualquer referência à contribuição de melhoria, tratando apenas de impostos e taxas, prestando grande desserviço à evolução do recém-criado instituto na medida em que proporcionou uma maior confusão entre a contribuição de melhoria e as taxas, até mesmo entre os doutrinadores. Em 1945, ainda na ditadura Vargas, o Decreto-lei n° 7.518 mencionava a possibilidade da cobrança de uma “taxa de calçamento”, entendendo o conceito serviço público em sentido amplo. Contudo a este entendimento não faltaram opositores, na defesa da idéia do *tertium genus* tributário.

* ***A Constituição de 1946***

A contribuição de melhoria vê-se novamente inserida na Constituição Federal de 1946, onde a competência para sua instituição foi atribuída à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, quando se verificar a valorização do imóvel, em decorrência de obras públicas. Também ficou restabelecido que a contribuição de melhoria não poderia ser exigida em limites superiores às despesas realizadas, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado. Conforme determinado o art. 30, I e parágrafos, inseridos adequadamente no plano da "Ordem Tributária", como se segue:

Artigo 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas.

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Merece destaque, por absoluta pertinência, o seguinte registro feito por Aliomar Baleeiro acerca da cautela verificada na Constituição Federal de 1946: “A Constituição, indicando expressamente as características e os limites da contribuição de melhoria, desconfiadamente previa a adulteração do instituto que ela pretendeu introduzir para recuperação do locupletamento que a obra pública pode trazer ao proprietário.” (BALEEIRO, 1955, p.342).

Em 1949, a União, através da Lei n° 854 de, 10.10.49, legislou sobre o tributo procurando completar a Carta Magna vigente, Aristóphanes Accioly apud Marques (2005, p. 14) ressalta que o art. 3º, alínea “b” deste diploma legal prevê a possibilidade de a iniciativa de execução da obra partir dos proprietários que venham a se beneficiar com ela, facultando 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*. Tangenciando o “special assessment” , talvez inspirado no êxito estadunidense, fato que ao nosso sentir, vem constituir mais um obstáculo à consolidação deste importante instituto em nosso ordenamento jurídico.

A questão do limites entre as taxas e a contribuição de melhoria permanecia imersa em brumas, à falta de precisa conceituação legal a distinguir-las a doutrina desenvolveu uma classificação das taxas em espécies e subespécies, chegando a enquadrar a contribuição de melhoria como uma destas subespécies.

* ***A 18ª emenda à Constituição de 1946***

 Esta emenda, apesar das circunstâncias em que se encontrava o país, teve a virtude de afastar as dúvidas que pairavam sobre as fronteiras destas duas espécies tributárias, ao tratar das taxa, em seu art. 18, limitou a sua criação às hipóteses de atividades de polícia e utilização, efetiva e potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição. Considerando, assim, os serviços públicos em sentido estrito. Por outro lado, contribuição de melhoria é definitivamente elencada como espécie tributária distinta de impostos e taxas, estabelecendo de forma insofismável a “tricotomia tributária”. Com esta emenda, também, delimitou-se a imposição estatal, criando o ***limite total*** e o ***limite individual***, estabelecendo no art. 19 da EC. n° 18/65:

Artigo 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição 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 resulta para cada imóvel beneficiado.

Em sua Emenda nº. 18, que inaugurou no Brasil um Sistema Constitucional Tributário, tais disposições não foram alteradas, a não ser formalmente, colocando-se no mesmo dispositivo a atribuição de competência e a referência aos limites. Continuou, portanto, competindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição 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. A partir desta emenda as Constituições que a seguiram passaram a dedicar capítulo especifico ao direito constitucional tributário.

* ***O Código Tributário Nacional***

O Código Tributário Nacional foi instituído por meio da Lei nº. 5.172, de 25.10.66, guindada à categoria de Lei Complementar por força do Ato Complementar nº. 36/67, traçou diretrizes nacionais de nosso sistema tributário, tratando especificamente da Contribuição de melhoria em seus artigos 81 e 82, a seguir reproduzidos, que foram pormenorizados, mas não revogados pelo n° Decreto-Lei 195/67, conforme correntes majoritárias na jurisprudência originada no STJ.

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.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

* ***A Constituição de 1967***

Na Constituição de 1967, promulgada pelo Congresso Nacional, que apesar do golpe militar de 64, ainda mantinha suas prerrogativas, a matéria toma rumo diverso do curso em que evoluía e recebeu tratamento diferente. Foi atribuída competência aos entes públicos para arrecadar "contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram”, já não fala explicitamente em valorização imobiliária. Ficou também estabelecido que "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 da arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa. Mantido o limite total, o valor arrecadado a título de contribuição de melhoria não poderia extrapolar o custo da obra respectiva, contudo o limite individual foi deixado a cargo do legislador infraconstitucional. Vejamos o que o artigo 19, III, § 3º, registrou:

Artigo 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, arrecadar:

I –[ ...]

II – [ ...]

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiarem.

§ 1º [...]

§ 2º [...]

§ 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 da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa.

A corrente adepta do instituto germânico sustentava que a intenção do constituinte ao eliminar o limite individual que havia no texto da carta de 1946, era autorizar ao Poder Público o total ressarcimento dos gastos efetuados na execução das obras públicas, ainda que delas não resultasse valorização suficiente aos imóveis afetados, reinstalando a antiga discussão com aqueles que entendiam inócua esta omissão e que o constituinte apenas transferiu a oportunidade de definição deste limite.

* ***A emenda 1, de 1969, à Constituição de 1967***

 Esta emenda é de expressão tamanha que alguns chegam a enxergar uma verdadeira Constituição de 1969 (Emenda nº 1 à Constituição de 1967), promovida pelos ministros militares em razão do “recesso” parlamentar determinado pelo famigerado Ato Institucional nº. 5, de 1968, estabeleceu que além dos impostos nela previstos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tinham competência para instituir "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.", conforme se vê abaixo, em seu artigo 18, II, que dispôs:

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

I –[...]

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.

Como se vê esta emenda pendia por recolocar o instituto nos trilhos do modelo franco-saxão, suportado na mais-valia imobiliária ao expressar claramente os limites geral e individual da exigência fiscal, em consonância com o Código Tributário Nacional.

Esta linha logo sofrerá nova alteração diante da pouca aplicação deste instituto, essencialmente incompatível com regimes totalitários, instalados à margem da mínima legitimidade, que se vêem desprovidos de aceitação popular e completamente avessos à prática da transparência em suas administrações.

* ***A Emenda Passos Porto ou 23, de 1983, à Constituição de 1967***

A Emenda nº. 23 alterou a redação do disposto no Art. 18, onde ficou estabelecido:

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

I –[...]

II - contribuição de melhoria, arrecadadora dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas que terá como limite total a despesa realizada.

Mantém a competência das três entidades públicas era para instituir "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis *beneficiados* por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada.", omitindo por completo, qualquer referência fez ao limite individual. Com efeito, em face da Emenda 23, em virtude desta omissão, foi retomado o entendimento de que o Poder Público poderia avançar além do que lhe é permitido, a exemplo do que, mesmo posteriormente, foi adotado pela 1ª Câmara do 1º Tribunal de Alçadas Cível de São Paulo:

Com a edição da Emenda Constitucional nº 23, o fato gerador do aludido tributo deixou de ser a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada, para ser a realização da obra pública, em si mesma, ao mesmo tempo em que era eliminado o limite individual relativo ao lançamento do tributo, o que também veio a ocorrer com o limite total, quando da promulgação da vigente ordem constitucional (CF, art. 145, III). Em outras palavras, a contribuição de melhoria, atualmente, pode ser exigida pelo Município pela só realização da obra pública, desamarrada de qualquer limite total ou individual no seu lançamento e sem limitação constitucional a determinado rol de contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal (RE 116.148-5) diferentemente decidiu que não obstante alterada a redação do inciso II, do art. 18, pela Emenda Constitucional nº. 23, a*valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito ínsito à contribuição de melhoria* - persiste como fato gerador dessa espécie tributária, lembra Machado (RDDT nº 21, 2001, p. 60/65).

* ***A Constituição de 1988***

Finalmente adentrando à Carta Magna de 5/10 de 1988, não diferente das anteriores, firma a contribuição de melhoria como espécie tributária autônoma (art. 145, III), ao lado dos demais gêneros tributários. Com um enunciado demasiadamente simplificado, nos seguintes termos: artigo 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos: [...] III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Referindo-se de forma lacônica a "contribuição de melhoria decorrente de obra pública", não faz referência a nenhum dos dois limites, nem autoriza especificamente o legislador a dispor a respeito deles. Deixou, portanto, implícitos os limites em questão, comenta Machado (1997, p.60-65) acrescentando que: “Do ponto de vista da técnica de elaboração constitucional o dispositivo é perfeito. Aliás, poderia ser melhor, referindo-se simplesmente a contribuição de melhoria, porque esta é sempre decorrente de obra pública. Do ponto de vista de política legislativa, porém, a omissão com certeza não era recomendável, pois embora sendo os prefalados limites inerentes à contribuição de melhoria, tal como a ela é inerente o ser a valorização imobiliária decorrente de obra pública, as deturpações são previsíveis, quanto mais que contam com o apoio de ilustres doutrinadores”.

“Autorizando a instituição de contribuição de melhoria, o legislador constituinte autorizou a instituição de uma espécie de tributo que tem os seus contornos conhecidos, resultantes da própria razão de ser, de sua finalidade essencial.” (MACHADO, 1997, p.64).

 Mais uma vez nossos tribunais seriam instados, como veremos a seguir, a dirimir as controvérsias decorrentes da postura adotada pelo constituinte de 1988, que preferiu mais uma vez, transferir de fato ao legislador infraconstitucional a prerrogativa de traçar o claro perfil que o instituto da contribuição de melhoria deveria ter em nosso sistema tributário, obstacularizando, na prática, a sua evolução e deixando passar excelente oportunidade de contribuir ao combate das desigualdades sociais em nosso país, na medida em que esta atitude contribui para retardar a implementação da Contribuição de melhoria em toda a sua potencialidade.

 **3 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – CONSIDERAÇÕES GERAIS**

 **3.1 O estado e a tributação**

O Estado nasceu da necessidade do homem, que é um ser sociável por natureza, de ter um ente superior com força suficiente para traçar diretrizes sobre as regras de conduta, ou seja, para construir o Direito.

A forma de Estado pode ser Unitária (governo centralizado) ou Federal (governo descentralizado, em unidades autônomas). O Brasil se apresenta como um Estado Federal ou Federação. Com a Constituição Federal de 1988 esta concepção se tornou mais presente, pois houve uma descentralização das rendas tributárias e do poder político, não obstante a distribuição das quotas de participação de receitas tributárias que cabem aos Estados e municípios ser ainda controladas pelo governo federal.

Independentemente das formas de concepção de Estado que venha a predominar, em todo caso ele terá que obter recursos financeiros para atingir seus objetivos e para tanto terá que gerir e aplicar tais recursos. (MACHADO, 2001, p.31).

O Estado pode atuar no campo econômico, mas não prescinde de recursos financeiros que obtém, com poder de império, do setor privado. O Brasil como todo país capitalista, adota a regra de liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é exercida pela iniciativa privada, exceto nos casos em que a Constituição Federal permite o exercício direto pelo Estado, quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definido em lei (CF, art. 173).

O sistema capitalista dispõe de um instrumento bastante poderoso para sobreviver. Chama-se tributação. Através do tributo o Estado obtém recursos para realizar seus fins sociais e, ao mesmo tempo, afasta a aproximação do Socialismo e sua tese de estatização da economia.

Após os acontecimentos políticos mundiais das últimas décadas, com a derrocada do Comunismo, verificamos que o sistema de tributação da economia se consolidou, em contrapartida com a ineficiência das economias estatizadas que restaram.

Cumpre observar, entretanto, que muitas vezes o Estado não aplica de forma eficaz os recursos que subtrai da economia. No caso do Brasil, então, a carga tributária é considerada de primeiro mundo, porém, infelizmente, o retorno em serviços considerados essenciais, como saúde, segurança e educação, é tido como de terceiro mundo.

 **3.2 O poder de tributar**

Conforme leciona Machado (2001, p.33), o Estado é entidade soberana, que tem a supremacia de governar com poder de império todos os indivíduos que se encontrem na sua área de influência. A soberania manifesta-se como a vontade superior às vontades individuais, sem que haja poder maior que possa suplantá-la.

Ao aplicar seu poder de império, o Estado subtrai do particular recursos de que precisa. Institui o tributo e, em contrapartida, presta os serviços essenciais à sociedade, como educação, saúde, segurança, infra-estrutura, promoção do equilíbrio econômico e da distribuição de renda etc. Tem-se o tributo como uma relação jurídica fundamentada no Estado como sua soberania, e na Sociedade, como o preço da cidadania.

 **3.3 Competência tributária**

A Constituição de 1824 não se manifestou a respeito da discriminação das competências entre seus agentes políticos da época, como governo central, províncias, municípios e vilas, haja vista que o poder total se concentrava na pessoa do imperador. (MORAES apud LEONETTI, 2000, p.74).

A partir do advento da República, em 1891, as constituições brasileiras se preocupam em municiar de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para que possam cumprir seu mister. Ou seja, a aptidão para criar tributos[[1]](#footnote-2) para cada ente político do Estado brasileiro. (AMARO, 2004, p. 93).

Para Bastos (2002, p. 195), competência tributária ‘‘é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos’’.

A Constituição não cria por si mesma, o tributo. Pelo contrário, limita-se a dar algumas características que permitam individualizá-lo e, dessa forma, repartir-se a competência entre as pessoas políticas.

Nosso sistema constitucional vigente possui a característica da rigidez. A partilha da competência tributária possui o caráter de rígida, pois há explícita e inequívoca repartição de competência tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no capítulo I do título VI (art. 145 a 162). (BRASIL, 2004).

O tributo somente é considerado criado quando é editada pelo ente tributante, conferido pela Constituição, uma lei com todos os requisitos de uma lei tributária, isto é, a definição da hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os seus sujeitos ativo e passivo.

Didaticamente, sem rigor científico, a doutrina classifica três modalidades de competência de instituição de tributos: comum, privativa e residual.(DÓRIA apud AMARO, 2004, p. 95).

Entende-se como competência comum os tributos que podem ser instituídos por quaisquer dos entes políticos existentes, naturalmente, respeitadas as devidas limitações ao poder de tributar. Consta do *caput* do art. 145 da Constituição as espécies tributárias que podem ser instituídas pelas respectivas pessoas políticas, como competência comum, que são: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Competência privativa se refere aos tributos que só podem ser instituídos, com exclusividade, por determinado ente político indicado pela Constituição Federal. No âmbito da União esta competência está insculpida nos art. 147, 148 149, 153 e 154, II.

Quanto aos Estados, sua competência privativa está limitada aos impostos discriminados no art. 155 da Constituição; aos Municípios, e os relacionados no art. 156. Para o Distrito Federal cabe a criação dos impostos reservados aos Estados (art. 155), bem como, a dos de competência dos Municípios ( art. 147, *in fine*).

Por competência residual entende-se aquele poder outorgado pela Constituição para que certo ente político possa instituir tributo além daqueles elencados na sua competência comum ou privativa. Via de regra, é associada à criação de impostos, uma vez que a própria Carta Magna decidiu citar as exações que podem ser criadas, com exclusividade, pela União, respeitados alguns requisitos (art. 154, I), como forma de garantias ao contribuinte.

Em se tratando de taxas, essa competência residual pertence aos Estados. Por via transversa, ao Distrito Federal e, excepcionalmente, nos Territórios Federais, à União, já que a constituição outorga àqueles a competência residual em sede prestação de serviços públicos e de exercício do poder de polícia (art. 25, § 1º ).(BRASIL, 2004).

Geralmente, a pessoa política instituidora do tributo é o sujeito ativo da relação jurídica. Mas, pode acontecer de ser atribuído a outrem a capacidade para figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária. A isto se chama capacidade tributaria. Competência, portanto, é a faculdade de criar uma lei instituidora de tributo. Capacidade tributária, por sua vez, é a habilidade conferida pela lei, a certas pessoas, para arrecadar o tributo.

Há duas opções para a pessoa dotada de capacidade tributária proceder quando habilitadas pela lei: a) arrecadar o tributo e depois entregá-lo à pessoa com capacidade política; b) arrecadar, mas reter o produto da arrecadação para o cumprimento de suas finalidades legais. Este último caso dá lugar à parafiscalidade.

A Constituição quando confere às pessoas políticas poder para instituir tributos, transfere sua titularidade à União, aos Estados e aos Municípios. Dessa forma, esses tributos se tornam privativos desses entes políticos, de forma exclusiva.

È considerada incompetente pessoa distinta daquela conferida pela Constituição para instituir tributos. A competência conferida é de ordem pública, ou seja, não pode ser alterada pela vontade das partes. (BASTOS, 2002, p.197).

*3.3.1 Distribuição das competências*

Um dos pilares da Federação é o poder de instituir e arrecadar tributos próprios. Não existirá autonomia dos diversos entes políticos, se estes dependerem de receitas doadas. A independência econômica e financeira é fator primordial de autonomia na administração pública. A Constituição Federal, preocupada com esse aspecto esmerou-se em atribuir espécies tributárias próprias para cada ente da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (BASTOS, 2002, p.197).

Para poder fazer a repartição dos tributos era necessário individualizá-los. Não por acaso, a Constituição dotou cada um das entidades da Federação de competência tributária privativa ou exclusiva.

A rigidez que existe na repartição das receitas tributárias é abrandada com a possibilidade que tem a União, exclusivamente, para instituir impostos não enunciados na Constituição, mas previstos por ela na chamada competência residual.

A competência residual, nos termos do art. 154, I, da CF/88, prevê que a União, mediante lei complementar, pode criar outros impostos que não tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição. (BRASIL, 2004). O art. 145 da CF/88 especifica quais são as modalidades de tributo que compõe o nosso sistema:

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

I - impostos;

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 posto a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Não obstante a Constituição Federal citar no artigo 145; e o CTN-Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, apenas três espécies tributárias – Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria - a doutrina e a jurisprudência têm interpretação mais extensiva de que, além dessas, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais também são considerados tributos.

Quanto aos impostos, a Constituição define como deve ser repartido entre as pessoas políticas: À União (art. 153 e 154), aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155) e aos Municípios (art. 156) competência para instituir seus próprios impostos, perfeitamente individualizados.

Em relação às taxas, todas as pessoas políticas podem instituí-las, contanto que seja para exercer o poder de polícia ou de prestar o serviço público ou pô-lo à disposição do contribuinte. (BRASIL, 2004).

Semelhantemente, a Contribuição de Melhoria também pode ser instituída indistintamente por qualquer das pessoas políticas, mas que decorra de obras públicas e tenha valorização dos respectivos imóveis situados na zona de influência.

Como visto anteriormente, a taxa e a contribuição de melhoria são utilizáveis por qualquer dos níveis de governo. Sua individualização não é em razão de sua natureza, mas em função do serviço público a que esta fornecendo uma contraprestação.

Diferentemente, com os impostos é necessário, pois, que a própria Constituição enuncie quais são, iniciando a descrição do fato jurígeno. Calmon apud Coêlho (1990, p.3-4) diz que:

No concernente aos impostos, não é suficiente ás pessoas políticas a previsão do art. 145. Com esforço nele, não lhes seria possível instituir os seus respectivos impostos. O art. 145 não declina os fatos jurígenos genéricos que vão estar, nas bases fáticas dos impostos, que precisamente, cada pessoa política recebe da Constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é de forma privativa sobre fatos específicos determinados. Concluindo, as taxas e as contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum e os de forma privativa e discriminada. Como corolário lógico temos que os impostos são enumerados pelo nome e discrinados na constituição, um a um. São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas, enquanto as taxas e as contribuições de melhorias são indiscriminadas, são inominadas e são atribuídas em comum as pessoas políticas. Vale dizer, os impostos têm nome e são “números clausus”, em princípio. As taxas e as contribuições de melhoria são em numero abertos, “números apertus” e são inumeráveis. Dissemos que os impostos em princípio são enumerados porque, após a Constituição, outros podem ser criados com base na competência residual, excepcionalmente.

Tiradas essas três primeiras conclusões, sem dúvida, relevantíssimas, cabe alegar quais os insumos jurídicos de que se valeram os constituintes para operar a repartição dos tributos através da técnica da atribuição de competência privativa para imposto e comum para taxas e contribuições de melhoria. De notar que manejando ora a competência privativa ( para os impostos , os nominados, os restituíveis e os afetados a finalidade específica), ora a competência comum (para taxas e contribuição de melhoria) o constituinte bem resolveu um problema aparentemente intrincado, qual seja o de repartir por três ordem de Governo: o federal, o estadual e o municipal, três espécies diferentes de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria( o Distrito federal datem tributariamente competência dupla: é Estado e Município).

Há a questão de saber o que impede taxas e contribuição de melhoria se sobreporem. Evidentemente, podemos concluir que, só é regulável juridicamente a taxa cobrada com fundamento no poder de policia próprio de quem a instituiu. A realização de obras também tem que ter afinidade com o poder tributante que aplicou o tributo, como conseqüência da competência conferida pela Constituição.

Portanto, é de clareza insofismável que a partilha constitucional do poder de tributar, se devidamente aplicada, não deve conduzir a sobreposições.

A titularidade do tributo conferido às pessoas políticas pela Constituição é intransferível e irrenunciável, mas não significa a obrigatoriedade de instituir todos os tributos que tem direito. A não aplicação dessa competência não equivale à renúncia. Há exceção a essa regra, conforme art. 154, II, da CF/88, que diz:

Art. 154 - A União poderá instituir:

II – na iminência no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Com relação aos impostos extraordinários, são muito esclarecedores os comentários de Martins apud Bastos (2002, p. 201):

Os impostos extraordinários apenas surgem por motivo de guerra – ou em sua eminência – e são temporários. Deverão ser extintos tão logo cessadas as causas que os criaram [...]

A eminência de guerra pode justificar a instituição de tal imposto extraordinário, objetivando permitir a geração de receita para enfrentar, o País, as despesas acrescidas por eventual conflito. O princípio parece – me bom, visto que muitas vezes há inclusive conflitos, no direito internacional, sem declaração de guerra oficial [...].

Justifica-se, pois, a extensão dos motivos para sua instituição pela mera iminência de guerra, assim como se firmar como um imposto temporário [...].

Há de se ressaltar a observação sobre expressão ‘compreendidos ou não em sua competência tributária’. Em minha opinião, mesmo que a expressão inexistisse, não haveria objeção alguma a que se criassem impostos extraordinários com base de cálculo e fato gerador próprios dos impostos municipais estaduais. É que a inexistência de limitação e a outorga ampla para criação de tais impostos já o permitem. Em relação a competência residual compreende – se a restrição. Ela decorre do fato de que impostos serão permanentes. Os impostos extraordinários por motivo de guerra, não. São necessários.

Em arremate, entendemos que o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias é bem concatenado, pois cada um dos entes tributantes tem a possibilidade de legislar sobre os tributos que tem direito de instituir, sem conflitar com as demais espécies tributárias de outros entes políticos. Há a divisão por modalidade de tributação e critérios constitucionais para a sua apropriação.

 **3.4 Imunidades tributárias**

A Constituição Federal, ao definir a competência para instituição de tributos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, excluíram certas situações, pessoas, bens ou serviços do alcance do Poder de Tributar. Nestes casos, diz-se que há imunidade tributária, haja vista a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo.

Segundo definição de Baleeiro (2003, p.196) “são as vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.

* ***Imunidade X Isenção X Não-Incidência***

É importante fazer uma distinção entre a imunidade e outros institutos que com ela se assemelham:

Imunidade: É a não-incidência determinada pela Constituição. O legislador infraconstitucional não pode tratar sobre as situações consideradas imunes. Qualquer pretensão em fazer incidir tributos nestas situações, é nula de pleno direito.

Isenção: Na isenção, o fato é tributável, mas a lei infraconstitucional dispensa o pagamento do tributo, excluindo-o do campo de incidência. O fato gerador do tributo ocorre, mas a lei dispensa o seu pagamento.

Não-Incidência: Configuram-se em face da norma de tributação, sendo objeto de não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

* ***Espécies de imunidade***

a) Imunidade Objetiva: refere-se a pessoas;

b) Imunidade Subjetiva: refere-se a bens ou situações.

* ***Imunidade Recíproca***

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, bem como sobre as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, naquilo que está vinculado às suas atividades essenciais.

Entretanto, a regra da imunidade recíproca possui três exceções. Assim, quando a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias ou fundações estiverem equiparadas às entidades privadas, não há imunidade. São os seguintes casos:

a) quando estiverem praticando atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados;

b) quando cobrarem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas do usuário do serviço prestado;

c) quando celebrarem com terceiro, relativamente a imóveis de suas propriedades, contrato de Promessa de Compra e Venda. Neste caso, o bem perde a imunidade e o promitente comprador tem de pagar os tributos incidentes sobre o mesmo.

Este tipo de imunidade está previsto no artigo 150 da CF/88, conforme abaixo:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

 a)Patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

§2o A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes.

§3o As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

* ***Imunidade dos Templos de Qualquer Culto***

A imunidade dos templos de qualquer culto diz respeito a tudo aquilo que seja necessário para o exercício do culto. Devem ser protegidos os serviços relacionados com as finalidades essenciais do templo, de acordo com o artigo 150 da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

a ) templos de qualquer culto.

§4o As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.

* ***Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.***

A imunidade prevista protege o patrimônio, a renda e os serviços de tais entidades, desde que relacionados com as finalidades essenciais dos mesmos.

Trata-se de norma de eficácia limitada e contida, dependente de observância das regras prescritas em lei complementar, conforme o disposto no art. 146, II da CF.

Quanto às entidades educacionais e assistenciais, não se quer dizer, com a expressão “sem fins lucrativos”, que elas não poderão lucrar com suas atividades. Obviamente poderão obter lucros. Entretanto, não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título.

Constituição Federal de 1988, artigo 150, VI, c:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais, dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

§4o As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas*.*

* ***Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão***

Para Machado (2002, p. 239) esta imunidade deve ser compreendida em seu sentido finalístico e é tipicamente objetiva. Assim, para ser efetiva, deve abranger todo material necessário à confecção do livro, jornal ou periódico, inclusive equipamentos destinados exclusivamente a sua produção. Entretanto, o STF possui entendimento diverso. Restrição de imunidade tributária aos equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel utilizado no processo de impressão:

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional equipamentos do parque gráfico, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão.

 **3.5 Princípios e normas de limitação ao poder de tributar**

 As limitações ao poder de tributar, também denominadas princípios jurídicos da tributação, estão contidas nos artigos. 150, 151 e 152 da CF/88.

Entretanto, as limitações não se resumem aos artigos mencionados acima. Existem ainda outras, dentro da própria Constituição e em outros tipos normativos, como no caso de leis complementares, convênios, etc.

O poder de tributar dos Entes Federativos não é absoluto. A Constituição Federal estabelece limitações a este poder, através de vários princípios, conforme se seguem;

*3.5.1. Princípios Constitucionais tributários*

Para compreender bem a Contribuição de Melhoria no Brasil necessário se faz o exame dos mais importantes princípios constitucionais tributários contidos na Constituição atual, em seu capítulo I, e também, em outros dispositivos espalhados por todo texto constitucional.

Abordaremos a seguir, alguns princípios constitucionais tributários, que consideramos mais importantes sem, contudo, ter-se a pretensão de esgotar o assunto.

*3.5.2 Princípio da Legalidade*

Trata-se de um principio dos mais antigos na relação entre o Estado e o contribuinte, Moraes apud Leonetti (2000, p. 55) leciona que este tem origem no antigo principio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos, consentimento este que nos primórdios da aplicação era individual e com o passar do tempo forçosamente e por questões práticas passou a ser coletivo.

Garante-se, pelo princípio da legalidade, que nenhum tributo será instituído e nem aumentado, a não ser através de lei. Sendo assim, só à lei cabe instituir impostos, definir o fato gerador e estabelecer prazos e condições de pagamento.

 Este princípio consta no artigo 150 da Constituição Federal (CF/88):

 Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

 I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

* + 1. *Princípio da anterioridade de exercício e princípio da anterioridade nonagesimal*

Proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Visa evitar a insegurança jurídica, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Princípio presente no artigo 150 da Carta Magna (CF/88):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

1. No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
2. Antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

*3.5.4 Princípio da igualdade tributária*

Na Constituição atual este princípio está expressamente previsto no artigo 150, II, mas no texto constitucional anterior apresentava-se implicitamente.

De acordo com este princípio, que é corolário do princípio constitucional geral (CF/88, art. 5º, caput, primeira parte), segundo o qual ‘‘todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza’’, não pode haver tratamento diferenciado em relação a contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Na Europa do século XVIII, ainda subsistiam alguns privilégios de nascimento, motivo pelo qual a igualdade estava incluída no lema ‘‘liberté, egalité, fraternité’’ dos revolucionários que tomaram o poder na França em 1789 e que consta no primeiro artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, e nas Constituições francesas seguintes.

Segundo Moraes apud Leonetti (2000, p. 67) “o princípio da igualdade, do qual deriva a isonomia tributária, ‘‘manda, pois, que todos sejam iguais perante a lei, mas dentro das diferenças existentes. Somente as pessoas em circunstâncias e condições iguais é que deverão ter tratamento igual.”

Para Carazza apud Leonetti (2000, p. 67), o princípio da igualdade tributária não se limita simplesmente a repudiar a discriminação dos contribuintes. O princípio implica que a lei respeite duas premissas básicas: 1 – não discrimine contribuintes que se encontrem em situação equivalente; 2 – discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Ponto pacífico e que também comungamos é de que deve haver discriminação dos contribuintes somente nos casos em que estes estejam em situação desigual, porque é uma forma natural de justiça. Do contrário, se estará ferindo o princípio da igualdade jurídica, tratando-se igualmente os desiguais.

Pode-se inferir que, juridicamente, a Contribuição de Melhoria fundamenta-se no princípio da igualdade, para evitar a divisão não igualitária de benefícios decorrentes da atividade administrativa, tendo-se em conta a característica da impessoalidade que o mister público deve produzir em favor da coletividade, devendo ser posta à disposição de todos de forma genérica e indiscriminada. A obra pública realizada com recursos vertidos pela coletividade não pode beneficiar de maneira desproporcional um grupo de indivíduos, postura que aviltaria também o princípio da solidariedade social, que prega a repartição igualitária de ônus e benefícios.

*3.5.5 Princípio da irretroatividade da lei tributária*

Trata-se de princípio protetivo do contribuinte, onde impossibilita-se a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei instituidora ou que o tenha majorado. A lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente.

Encontra-se este Princípio no artigo 150, III, a, da CF/88:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

*3.5.6 Princípio da vedação ao confisco*

 Dispõe a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Difícil é definir o que seja um tributo com efeito de confisco, mas o contribuinte tem o direito de invocar este princípio sempre que entender que o tributo, no caso concreto, está lhe confiscando os bens. Ao Poder Judiciário caberá dizer se o tributo tem efeito confiscatório ou não.(MACHADO, 2002, p.42).

É preciso analisar-se cada caso individualmente, pesando suas peculiaridades, sem esquecer o princípio da capacidade contributiva, para que se possa concluir quanto à natureza confiscatória.

Ao contrário do tributo, a multa, para que possa alcançar a sua finalidade punitiva e corretiva, poderá ser confiscatória. A vedação do confisco concerne ao tributo. A penalidade pecuniária está excluída da aplicação deste princípio.

 *3.5.7 Princípio da capacidade contributiva*

Dispõe o princípio que, sempre que possível, os tributos devem ser definidos levando-se em conta as características particulares dos contribuintes, adequando-se a sua capacidade econômica. São impostos de caráter pessoal, como por exemplo, o imposto de renda.

Pode ocorrer, entretanto, que alguns tributos possuam caráter real, ou seja, são definidos unicamente em função da matéria tributável, sem qualquer consideração em relação às condições do contribuinte. É o caso, por exemplo, dos impostos imobiliários.

 **4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

 **4.1 Obrigação tributária**

Obrigação Tributária é o poder jurídico pelo qual o Estado pode exigir de um particular uma prestação positiva ou negativa, nas condições definidas em lei, que se constitui exatamente na lei (na fase da soberania), no fato gerador (na fase do direito positivo) e no lançamento (na fase do direito subjetivo).

Para Bastos (1991), obrigação tributária consiste em um direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo.

Machado (2001) por sua vez diz que a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei. A lei descreve um fato, que no direito tributário denomina-se fato gerador, e atribui a esse o efeito de criar uma obrigação, que se denomina obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional, no dizer de seu art. 113, classifica a obrigação tributária em duas espécies: principal e acessória. “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (art. 113, § 1º). “A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (§ 2º). “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (§ 3º).

Observa-se que o CTN utiliza como critério de distinção entre as obrigações a circunstância de seus objetos ser ou não ser conteúdo pecuniário. Na obrigação principal a prestação é a de dar o dinheiro. Já na obrigação acessória o que se passa é uma obrigação formal de fazer ou não fazer, sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Para Machado (2001, p. 103) “a obrigação acessória tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações tributárias. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais”.

Observa-se que, conforme bem leciona Harada (2004, p. 69) pode-se definir obrigação tributária “como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN)”.

 **4.2 Fato gerador**

O CTN distingue fato gerador da obrigação principal do da obrigação acessória. Assim, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114).

Em seguida, estabelece que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.(art. 115).

Harada (2004) coloca fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. A expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito.

Para Ataliba (2004) a descrição hipotética e abstrata de um fato, contida na lei, denomina-se hipótese de incidência. Que é parte da norma tributária, e é o meio pelo qual o legislador institui o tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”.

A ocorrência do fato gerador faz nascer à obrigação tributária. Segundo Ataliba (2004), o fato concreto, efetivamente ocorrido no tempo e no espaço, na conformidade da previsão legal, que por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal, constitui o fato imponível, e dá nascimento à obrigação tributária.

Ensina ainda Ataliba que a configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.

 **4.3 Crédito tributário**

Consoante o disposto no art. 139 do CTN “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Obrigação principal, como vimos, é a que tem por objeto a prestação pecuniária compulsória (pagamento de tributo ou multa).

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e, em decorrência, o direito de o sujeito ativo exigir o seu cumprimento; porém para que possa ser exercitado esse direito, torna-se necessário formaliza-lo, por intermédio de um procedimento que o concretize. Esse procedimento é o lançamento por meio do qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário.

Como se vê, o crédito tributário decorre da obrigação principal e é conseqüência dela. Todavia, para exigi-lo do sujeito passivo, deve a pessoa jurídica de direito público competente (sujeito ativo), antes de qualquer coisa formaliza-lo pelo lançamento. Desse modo leciona Rubens Gomes de Sousa “a obrigação abstrata da lei fiscal concretiza-se no fato gerador e individualiza-se, qualitativa e quantitativamente no lançamento.

Segundo Harada (2004), o crédito tributário é a própria obrigação tributária formalizada pelo lançamento, é a conversão dessa obrigação em quantia líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. É a fazenda pública declarando a existência da obrigação tributária através do lançamento.

Para Baleeiro (2003) a certeza se refere ao título probatório, e a liquidez a quantia cobrada. A dívida será certa, se puder ser comprovada por meio de título com todos os requisitos, de modo a infundir certeza sobre sua existência.

Concluindo, Machado (2002, p. 146) assim bem define o crédito tributário:

[...] é o vinculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito ativo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

 **4.4 Lançamento do crédito tributário**

De acordo com o disposto no art. 114 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador. No entanto, a sua conversão em crédito tributário demanda a conformação de requisitos que lhe confiram o atributo da exigibilidade. Deste modo, não obstante tenha a obrigação tributária nascimento com a implementação do fato gerador, formalmente, seu surgimento só se dá com a implementação do lançamento.

O art. 142 do CTN dispõe que o lançamento:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, o lançamento, como ato administrativo constitutivo do crédito tributário, é vinculado e obrigatório, exige que seja praticado privativamente por autoridade competente e atenda aos quatro aspectos formais indispensáveis, que no entendimento de Martins (1998, p. 280), na obra coordenada por Machado (2002), dizem respeito aos seguintes indicativos:

a)temporal e espacial: ocorrência do fato gerador – quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;

b) material: determinação da base de cálculo – qual a base de cálculo;

c) quantitativo: cálculo do montante devido – qual o montante do tributo; e

d) pessoal: identificação do sujeito passivo – qual o sujeito passivo.

Para Oliveira (2002), atividade privativa da administração pública trata de procedimento reservado a esta. O lançamento é obrigatório porque a administração não pode esquivar de efetuá-lo, sob pena de responsabilidade funcional, é, também, vinculado, pois, ao efetuá-lo, deve agir exatamente conforme as determinações legais.

No entendimento conclusivo de Machado (2002, p. 146):

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem a homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto constituído o crédito tributário. Ainda quando de

fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que sua feitura é privada da autoridade administrativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente.

Portanto somente a autoridade administrativa tem a atribuição de efetuar o lançamento. É a autoridade administrativa que investiga a ocorrência do fato, realiza as avaliações necessárias e examina os livros e documentos fiscais, objetivando a apuração do tributo devido. O lançamento é, pois, ato privativo da autoridade fazendária, cumprindo tão-somente a ela a fixação do *quantum debeatur* e a notificação do sujeito passivo, constituindo o crédito tributário.

 **4.5 Alteração do lançamento**

O CTN em seu art. 141 estabelece que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

 Baleeiro (2003, p. 579) destaca que “os casos de modificação, extinção, suspensão e exclusão do crédito, quer quanto a sua efetividade, quer quanto as suas garantias, são taxativas, isto é, apenas aqueles previstos no CTN”.

A transgressão desses deveres, para Baleeiro, implica responsabilidade funcional da autoridade, na forma da lei. Assim, deve a exigência tributaria ser aplicada, estritamente, de acordo com os ditames legas.

Também prevê o CTN, em seu art. 145, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser modificado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Assim, salvo nessas hipóteses expressamente previstas no CTN, o lançamento constituído é definitivo, não pode ser mais revogado nem pela autoridade autora, nem pela autoridade revisora prevista no art. 149 do CTN. Como ato vinculado e obrigatório que é, não há margem de discricionariedade administrativa.

A autoridade superior pode sim, determinar a revisão conhecendo do recurso de ofício de funcionário que lançou, ou recurso voluntário do contribuinte. “Ainda a própria autoridade lançadora, ou hierarquicamente superior, poderá revisar o lançamento em diferentes hipóteses, todas taxativas, e definidas no artigo 149”.

 **4.6 Interpretação da lei definidora do fato gerador**

O art. 118 do CTN estabelece que: “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

Para Amaro (2004, p. 267) o dispositivo acima “firma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica do ato, ou a licitude do seu objeto ou de seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos”.

Resulta, portanto, do preceito em análise, que a anulabilidade, a nulidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico não determina a impossibilidade de ocorrência de efeitos tributários.

 Existente o fato, praticado o ato ou celebrado o negócio que a lei tributária definiu como hipótese de incidência, ocorreu o fato gerador e está nascida a obrigação tributária. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou não do ato praticado. Se nulo ou anulado, não desaparece mais a obrigação fiscal dele decorrente, nem surge o direito, para ninguém, de pedir restituição do tributo acaso pago.

 **4.7 O fato gerador da contribuição de melhoria segundo o decreto-lei n. 195/67**

Cumprindo o seu papel de regrador da norma constitucional que permite a cobrança da contribuição de melhoria, o Decreto-lei n. 195/67 define-a através da descrição do seu fato gerador no artigo 1º, assim redigido:

“Art. 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.

Nele estão enunciados os pressupostos indispensáveis à instituição dessa espécie tributária, a saber:

a) a existência de uma obra pública (atividade com resultado concreto), a qual, segundo decidiu o STJ (BRASIL, 1994), deverá estar concluída no momento da cobrança, no todo ou em alguma das suas etapas. (art. 9º).

b) o benefício representado pelo incremento do valor do imóvel localizado nas áreas atingidas, direta ou indiretamente, pelos efeitos causados pelas referidas obras públicas.

A coexistência de ambos os requisitos é indispensável para a instituição da contribuição de melhoria, de tal modo que, faltando qualquer um deles, sua pretensão à cobrança será injurídica. Trata-se de um fato gerador complexo, pois composto de dois elementos que, embora interligados, o segundo como conseqüência nem sempre natural do primeiro, deverão estar ambos presentes para que o fato gerador se aperfeiçoe, concretizando a hipótese de incidência estabelecida no transcrito art. 1º.

 **4.8 Base de cálculo - limite total e individual**

O modo lacônico adotado pelo constituinte de 1988 para criar a Contribuição de melhoria, limitando-se apenas a afirmar que ela decorreria de obras públicas, portanto, omitindo-se completamente em relação aos limites total e individual para a respectiva cobrança, em tratamento diferenciado das constituições pátrias anteriores.

Em conseqüência, surgiram entendimentos diversos acerca da conservação desses limites.

Segundo Martins (1990), como a atual Constituição Federal não faz referência ao limite total representado pelo custo da obra, os limites individuais estariam extintos. Esse entendimento foi registrado na decisão da 1ª. Câmara do 1º. Tribunal de Alçada Cível de São Paulo (AEO 525.756/3-Rel. Juiz Ary Bauer – julgado em 30.11.92).

No nosso entender tal raciocínio não deve prosperar, pois isto significaria que a administração pública poderia cobrar, a título dessa espécie tributária, o valor que bem entendesse, o que, convenhamos, não deve jamais ter passado pela mente de nenhum jurista, a não ser como verdadeiro absurdo. Assim também entenderam a 2ª. Turma do STF e a 1ª. Turma do STJ.

Antes de prosseguirmos nessa discussão, faz-se necessário posicionamento a respeito da recepção pela atual Carta Magna das normas pertinentes à Contribuição de Melhoria.

Pela teoria da recepção a Constituição não revoga as leis, que são de patamar hierárquico distinto, mas recepciona todas as normas que não se mostrem com ela incompatível. Não encontramos incompatibilidade entre a legislação anterior e a vigente Constituição Federal, com relação à Contribuição de Melhoria.

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o limite total, o custo, observando a valorização proporcional individual e particular de cada imóvel, auferido pela obra pública.

No artigo 3°, caput e parágrafos 1° e 2° do Decreto-lei n° 195/67, redigem a base de cálculo da contribuição de melhoria.

Art. 3º - A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-Lei.

§ 1º - A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.

§ 2º - A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.

Com a leitura deste artigo, nota-se que o núcleo para a base de cálculo é o benefício real que a obra pública somatizou ao bem imóvel da zona beneficiada pela obra.

Decorre da contribuição de melhoria o ressarcimento ao poder público do custo total que a obra teve aos cofres públicos, este custo deve ser dividido proporcionalmente entre todos os imóveis beneficiados (art. 3°, § 2° ), cada proprietário dos imóveis devem constituir com o máximo do benefício advindo da obra.

Assim, a obra pública:

1. não poderá exceder ao custo da obra (limite total, limite global);
2. não poderá exceder o benefício, imobiliário (limite individual *)*

Reafirmando esta posição, encontramos a regulamentação no CTN, em seu art.nº. 81.

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.

Segundo o Decreto-lei n° 195/67, em seu art. 4, traz alguns critérios a serem tomados, para a realização do aferimento do custo total da obra empreendida.

Art. 4º - A cobrança da Contribuição de Melhoria terá como limite o custo das obras, computadas as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária.

§ 1º - Serão incluídos, nos orçamentos de custo das obras, todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis situados nas respectivas zonas de influência.

§ 2º - A percentagem do custo real a ser cobrada mediante Contribuição de Melhoria será fixada tendo em vista a natureza da obra, os benefícios para os usuários, as atividades econômicas predominantes e o nível de desenvolvimento da região.

Neste mesmo decreto, em seu art. 3º, A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei, regula o cálculo a ser realizado a partir do benefício individual resultante da obra, este cálculo como cita o artigo, deverá ser feito através de índices. Determina, também, que estes índices devam ser explicitados por diploma regulamentador do Decreto-lei 195/67.Contudo, ocorre que tal regulamento não veio a ser elaborado, apesar disso, o STF decidiu que a instituição de contribuição de melhoria independeria de regulamentação do Decreto-lei 195/67, entendendo o STF ser este diploma auto-aplicável (CF. RE n° 76.278 - RJT 69/814).

 **4.9 Contribuinte**

O contribuinte da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel que foi beneficiado pela realização da obra pública. Deverá ser ele proprietário ao tempo do lançamento do tributo (lançamento ex officio*)*. Se houver transferência de domínio do imóvel ocorrerá a transferência da responsabilidade tributária (art. 8° caput Dec-lei n.° 195/67 )

Art. 8º - Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio.

O Código Tributário Estadual do Maranhão, Lei nº. 7.799/02, define o contribuinte e responsável em seus artigos 147 e 148, conforme abaixo reproduzidos.

Art. 147. A Contribuição de Melhoria será arrecadada do proprietário do imóvel beneficiado por obra pública ao tempo de seu lançamento.

§ 1º Nos casos de enfiteuse, a Contribuição de Melhoria será cobrada do enfiteuta.

§ 2º Os bens indivisos serão considerados como pertencentes a um só proprietário e aquele que for lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

Art. 148. São solidariamente responsáveis pelo pagamento da Contribuição de Melhoria os adquirentes e sucessores, a qualquer título do domínio do imóvel.

 **5 ASPECTOS GERAIS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**

 **5.1 Conceito**

Para Machado (2002, p.373) contribuição de melhoria é “um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização do imóvel do Contribuinte, decorrente de obra pública”.

Para Celso Ribeiro Bastos (2002, p.153) “a contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas”. “É um tributo da modalidade vinculada, porém indireta, pois, além da atuação do Estado, necessário se faz que se interponha uma conseqüência desta – a ocorrência de valorização imobiliária.”

Já Ataliba apud Carazza (2002, p.284) conceitua contribuição de melhoria como “um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal, indiretamente referida ao Contribuinte”.

Na definição Rodrigues (2002, p. 137), a Contribuição de Melhoria é um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal (consistente no serviço público de execução de obras públicas) que tem por hipótese de incidência o fato de os proprietários afetados pela obra, auferirem a valorização imobiliária dela decorrente cuja base de cálculo não pode ultrapassar nem o “quantum” de valorização experimentada pelo imóvel e nem o custo proporcional da obra atribuído a cada proprietário.

Consensualmente temos que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado cobrado em decorrência de uma atuação estatal especifica, realização de obra pública, que atinge indiretamente o patrimônio do contribuinte, promovendo necessariamente a valorização imobiliária.

 **5.2 Natureza da contribuição de melhoria**

A natureza tributária da contribuição de melhoria não se questiona faz tempo. É perfeitamente admitida pelos doutrinadores. Aqui no Brasil, cabe tranqüilamente no conceito de tributo, na definição desse instituto jurídico dada pelo artigo 3º do CTN, sem a mínima participação da vontade daquele que é seu contribuinte, ainda que tenha o direito de se manifestar previamente a respeito da obra pública. (MANZONI apud CARVALHO, 1999, p.49). Inversamente ao que ocorre com os impostos, mas identificando-se mais com as taxas, a contribuição de melhoria está intimamente ligada a uma atividade estatal diretamente relacionada com seu contribuinte, mais precisamente com seu imóvel ao qual uma determinada atividade do poder público, uma obra pública, tenha beneficiado. Com as taxas, a atividade é suficiente à sua cobrança, na contribuição de melhoria é preciso que essa atividade resulte em obra pública e, mais do que isso, que dessa obra pública resulte em valorização dos imóveis daqueles de quem a contribuição será cobrada.

No entender de Carvalho (1999, p. 50) a atual redação constitucional afastou-se do entendimento até então adotado pelas anteriores constituições em relação aos fatos geradores de tributos, qual seja, não fixou as principais características deste tributo através da hipótese de incidência, evitando-se, tanto quando possível, as discussões a respeito das divergências doutrinárias sobre os tipos de tributos e peculiaridades. Ao contrário das constituições anteriores, o texto constitucional é muito conciso, permitindo assim exaustivas discussões doutrinárias, o que poderia ter sido evitado se tais limites tivessem sido acrescentados à redação da norma constitucional.

Contudo a nossa jurisprudência tem sido enrobustecida, como veremos adiante, com decisões que esclarecem e pacificam a matéria, ocupando estas lacunas deixadas pelo texto constitucional.

 **5.3 Contribuição de melhoria e demais espécies tributárias**

A corrente dominante, reforçada com a Constituição Federal de 1988, adota a classificação quinquipartida, distinguindo cinco espécies de tributos em nosso sistema tributário, qual seja: os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais(e/ou especiais). Aliomar Baleiro foi o pioneiro neste entendimento que é acompanhado também por outros doutrinadores, a exemplo de Bastos, Martins, Machado, citados por Leonetti.(2002, p. 30).

Dentro desse entendimento, destacamos as principais diferenças entre a Contribuição de Melhoria e as demais espécies tributarias:

 Os impostos são cobrados independentemente de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Essa característica distingue claramente os impostos, que por excelência são tributos não vinculados, ou seja, a sua incidência é totalmente dissociada da atuação do ente arrecadador, que vai empregar o produto da arrecadação em fins que não deve beneficiar diretamente o contribuinte.

Um outro aspecto que merece destaque nesta distinção é aquele apontado por Cleber Girardino, Dino Jarach e Geraldo Ataliba, citados por Leonetti (2000, p. 33), indicando que a hipótese de incidência dos impostos sempre deve ter cunho econômico.

De outra sorte, a Contribuição de Melhoria tem como fato gerador o benefício advindo ao imóvel em conseqüência de obra pública, que de certa forma vincula a cobrança do tributo a uma situação relativa ao contribuinte.

 A diferença fundamental entre os empréstimos compulsórios e a Contribuição de Melhoria reside na restituição dos valores pagos. É da essência do empréstimo compulsório a devolução dos valores recolhidos aos devidos contribuintes

Nas contribuições especiais a hipótese de incidência consiste numa atuação estatal (indiretamente referida ao contribuinte), provocada pelo próprio sujeito passivo, provocação essa que Ataliba apud Leonetti (2000, p. 35) denomina de elemento intermediário da contribuição, resumindo-se a uma situação ou um fato, desencadeada por uma atividade desenvolvida pelo contribuinte. Este elemento intermediário, por seu turno, provocará determinada atuação do poder público, a qual ensejará despesas, produzindo, ou não, benefício especial ao sujeito passivo.

As contribuições especiais são instrumentos de intervenção no domínio econômico ou são instituídas nos interesses das categorias profissionais ou econômicas.

  A cobrança de contribuição especial objetiva fazer frente às despesas geradas, de forma direta ou indireta, efetiva ou presumidamente, pelo contribuinte. Ao passo que na Contribuição de Melhoria nós temos a tributação da mais-valia imobiliária decorrente de obras públicas, alcançando um benefício já verificado no patrimônio do contribuinte.

O ponto em comum entre a contribuição de melhoria e as taxas reside em ambas serem tributos vinculados a determinadas atividades estatais cuja prática se torna indispensável até mesmo à existência do seu fato gerador. Nas hipóteses legais de incidência de ambos a atividade estatal está como centro o que significa que, sem ela, não se poderá sequer falar na ocorrência de qualquer uma dessas espécies tributárias.

O tipo de atividade estatal diverge para cada um desses tributos. Na contribuição de melhoria, como até aqui exposto, essa atividade é a da execução de obra pública, embora somente ela não seja suficiente para o aperfeiçoamento do fato gerador, por isso que há a situação objetiva do benefício ao imóvel do sujeito passivo. Nas taxas essa atividade é representada por duas práticas bastante diferentes entre si e que são a de prestação de serviços e a do exercício efetivo do poder de polícia. Na contribuição de melhoria é indispensável que a obra esteja ao menos parcialmente executada, enquanto que nas taxas é preciso que, em relação à prestação de serviços, a atividade ao menos exista, anteriormente ou posteriormente ao pagamento da taxa correspondente e, ainda, possa o serviço ser potencialmente executado pelo contribuinte, enquanto que em relação ao poder de polícia é preciso que este seja exercido e de acordo com as atribuições da pessoa jurídica de direito público interno que pretenda cobrar a taxa.

Não será possível cobrar contribuição de melhoria pela execução de serviços, assim como não o será em relação às taxas que pretensamente se reportem à execução de obra pública. Serviços e poder de polícia podem gerar taxas; obras públicas podem gerar contribuição de melhoria. O campo de incidência de ambos está perfeitamente delineado, tanto na doutrina, como na jurisprudência. Inadmissível a doutrina que aceita que ambas possam se substituir, ou ainda que a contribuição de melhoria seja uma subespécie das taxas.

 **5.4 A contribuição de melhoria e a tributação da mais-valia**

Ao contrário do que possa parecer, a contribuição de melhoria, embora fundamentada sobre a mais-valia da propriedade imobiliária, apenas atinge a valorização que tenha sido decorrente da execução de obra pública, além de poder ser imediatamente exigível, guardados os preceitos legais, o que a faz diferente do imposto de renda incidente sobre a mais-valia dos imóveis, o qual pode decorrer de qualquer causa que não a da execução de obra pública, mas sofre a limitação de somente poder ser exigido quando haja “disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento” (CTN, Art. 43).

O imposto de renda enfoca, em se tratando de mais-valia, o lucro resultante do aumento do valor de qualquer bem patrimonial do possível contribuinte, tanto faz ser bem imóvel, como móvel, não importa neste caso a causa da valorização. No imposto de renda brasileiro, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o que significa que a incidência ocorrerá, não quando da valorização abstrata do bem, como é o casa da contribuição de melhoria, mas sim, quando essa valorização seja convertida concretamente em disponibilidade, quer dizer, quando da alienação do imóvel e da realização do lucro. No imposto de renda, a valorização do bem e a incidência ocorrem em momentos distintos, sendo possível que a incidência não venha sequer a se concretizar. Pode acontecer de que anteriormente havendo uma valorização do bem, fatos supervenientes vierem a ocorrer que esvaziem o valor acrescido, fazendo com que no momento da venda, o lucro potencial anterior não mais se verifique inocorrerá a incidência do imposto de renda pela não-concretização do fato gerador, que é a realização de lucro.

Com a contribuição de melhoria, diferentemente, a incidência ocorrerá a partir do momento em que se concretize a valorização do imóvel, que é o mesmo momento em que nasce a obrigação tributária, sem possibilidade de ser alterada por circunstâncias outras que desvalorizem o imóvel, qualquer que seja o motivo. (MOREIRA apud CARVALHO, 1999, p. 72).

Coexistem dois tipos diferentes tributos possíveis sobre a mais-valia dos imóveis: o imposto de renda e a contribuição de melhoria. O *bis-in-idem* fático ou legal não está presente, pois o Brasil adota as duas imposições de forma que não haja a superposição financeira dos dois tributos. O Decreto-lei n. 195/67, no seu artigo 17, determina que o valor da contribuição de melhoria paga possa ser deduzido do lucro a ser tributável.

Segundo Moreira apud Carvalho (1999, p. 73), o fato gerador da contribuição de melhoria é a “Necessidade de fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária”. Sabemos que este fator esta presente em todos os tributos: O Estado pode custear todas as suas atividades. Seria então o caso de que ela fizesse parte da definição de cada espécie tributária, o que não é o caso. A necessidade que tem o Estado de arrecadar dinheiro e a utilização dos tributos para esse fim faz parte de um consenso comum, sendo desnecessária a sua inserção nas respectivas definições. Este autor entendeu que “seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a ”*definitiva realização de obra pública nova*”. A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos, situados na Zona de Influência, os gasto da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção permitido. Em havendo mais-valia imobiliária, ela será recolhida pelo Imposto de Renda, concomitantemente. Em havendo pioria, os danos e perdas serão reclamados perante os tribunais. Tudo em obediência ao princípio de Direito Tributário, tutelar da imposição municipal, que é *o solve et repete*”. Aliás, segundo ele, o fato gerador da nossa contribuição de melhoria deveria ser o mesmo que o de igual tributo alemão: definitiva conclusão da obra de melhoria nova, abandonando-se como tal a valorização imobiliária dela decorrente são componentes indissociáveis do fato gerador da contribuição de melhoria, não bastando a ocorrência de apenas um deles, o que, aliás, é como ele, fato gerador, está definido no artigo 1º do decreto–lei 195/67.

 **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

 **6.1 Momento da cobrança**

 Machado(2005, p.36) lembra questionamento apresentado por Alberto Fernandes Canavid sobre a concepção de que a não aplicação da Contribuição de Melhoria no Brasil decorreria do fato de se haver entendido que a sua cobrança somente é possível depois de concluída a obra, tal interpretação impede que ela cumpra sua finalidade como instrumento para o financiamento das obras públicas, além de causar problemas de ordem prática nos freqüentes casos de alienação de imóveis antes do lançamento do tributo.

A observação é absolutamente pertinente e decorre, na verdade, da interpretação dada ao artigo 9º do Decreto-Lei 195/67:

Art .9º - Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

A Jurisprudência pátria (ACC 473.444-3, 1º TAC SP, 3ª Constituição, Rel. Juiz Franco de Godói. Julg. 20.04.93) apresenta entendimento uniforme a respeito desta matéria.

A doutrina, majoritariamente, concorda que o sistema adotado no Brasil é incompatível com a perspectiva do instituto prestar-se ao financiamento da obra pública, mais ainda, porque a possibilidade jurídica e material de sua cobrança, como já vimos, depende da ocorrência de valorização dos imóveis por ela beneficiados, circunstância essa, somente verificável, após a execução da obra.

A esse respeito, Guimarães apud Carvalho (1999, p.110) afirma que é preferível entender-se que, através da Contribuição de Melhoria, o que ocorre é a recuperação total ou parcial do custo da obra e não seu financiamento.

Mais especificamente, a respeito da questão financeira, Machado (2005, p.45) profere, com pertinência:

É certo que a conclusão da obra, como condição para a cobrança da contribuição de melhoria, dificulta o seu uso como instrumento para o financiamento de obras públicas. Nada impede, porém, que a Fazenda Pública adiante os recursos, para posterior reembolso, ou os obtenha em instituições financeiras. Seja como for, é importante ressaltar que essa condição não resulta apenas de interpretações doutrinárias. Resulta do que expressamente estabelece o art. 9º, do Decreto-lei nº 195, de 24/02/1967.

A nosso ver, esse obstáculo não se apresenta com muita relevância, haja vista que existe, além da via orçamentária normal, a possibilidade do Estado recorrer a empréstimos para fazer face ao custo da obra, assim não vemos como essa questão financeira possa de fato desestimular a implementação da Contribuição de Melhoria.

 **6.2 Diversidade de entendimento do regime jurídico na definição da base de cálculo**

Leonetti (2000) levanta que a hesitação do ordenamento jurídico prático, 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 legislação híbridas, como o próprio Decreto-lei 195/67.

É verdadeiro que a forma lacônica adotada pelo constituinte de 1988, ao autorizar a instituição da contribuição de melhoria, limitando-se a leve esboço de alguns traços principais, transferindo ao legislador infraconstitucional o trabalho de delimitar com clareza e precisão seus contornos definitivos, gerou, a princípio, certa hesitação no ordenamento jurídico pátrio. Alguns entenderam que estavam revogados os limites individuais (a mais valia) e o limite total representado pelo custo da obra, abrindo assim, um caminho para que fosse implantado no país o modelo germânico, com fulcro exclusivo no custo da obra. Outra corrente defendia que estava a partir de então facultado aos entes políticos, detentores da competência para instituição deste tributo, a possibilidade para fazê-lo ao seu talante, optando livremente entre instituí-la com base na mais valia ou custo total da obra. Havendo ainda os que entendiam que estes limites poderiam ser desconsiderados.

Um período conturbado sucedeu a promulgação da carta magna de 1988, sobrecarregando nossos tribunais superiores aonde desaguavam as demandas por dilucidar as controvérsias levantadas. Mais recentemente tem-se observado na jurisprudência o posicionamento tendente a pacificar esta matéria, observando-se uma corrente francamente majoritária adotando o firme entendimento no sentido da recepção das normas infraconstitucionais anteriores, referente a essa matéria, Código Tributário Nacional e Decreto 195/67, tendo sido este último considerado auto aplicável.

RESP 615495 / RS ; RECURSO ESPECIAL

2003/0220755-8

Relator

Ministro JOSÉ DELGADO

Órgão Julgador

T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento

20/04/2004

Data da Publicação/Fonte

DJ 17.05.2004 p. 158

RET vol. 38 p. 57

Ementa

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. ARTS. 81 E 82, DO CTN. DL Nº 195/67. PRECEDENTES DO STJ E DO STJ.

1. A entidade tributante, ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria, tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) a exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra pública provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. 2. “É da natureza da contribuição de melhoria a valorização

imobiliária” (Geraldo Ataliba). 3. Diversidade de precedentes jurisprudenciais do STJ e do STF. 4. Adoção, também, da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério de mais valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória). 5. Recurso provido.

 Desta forma, não encontramos comprometida a segurança jurídica do contribuinte e também não vemos como eventuais levantamentos de controvérsias em nossos tribunais possa desestimular o executivo a servi-se deste eficiente instrumento de refinanciamento das tão necessárias obras públicas em nosso Estado.

 **6.3 Cultura em relação ao financiamento do custo da obra pública**

 Leonetti (2000, p. 120) aponta, dentre outras, como razão para o escasso uso do instituto em nosso país, o péssimo costume brasileiro, segundo o qual as obras públicas devem ser integralmente custeadas pelos cofres públicos. Um outro obstáculo e relatado por este mesmo autor é a falta de tradição, entre nós, da adoção de um tributo com tal perfil, o que faz com que sua instituição seja, quase sempre, mal vista entre os contribuintes.

Aqui observamos que o empecilho de cunho político, a pouca utilização do instituto, acaba por influenciar outra dificuldade sócio cultural apontada, ou seja, o vezo de esperar que as obras públicas sejam pagas totalmente pelo poder público, fechando um verdadeiro ciclo vicioso, que permite ao administrador público escudado num suposto receio de que instituição da contribuição de melhoria seja mal vista pelos contribuintes, notadamente entre aqueles do referido costume. É o encontro do mau administrador com o mau contribuinte.

* 1. **Falta de legislação específica no estado do Maranhão**

Particularmente, em relação ao Estado do Maranhão, vimos que o tributo está previsto no código tributário, editado pela Lei 7.799/02, de forma genérica. E, neste caso, a jurisprudência tem pendido pela necessidade de lei específica para a instituição da contribuição de melhoria, contendo todos os elementos necessários à determinação da relação jurídico-tributária. Neste sentido, a AMS 96.011256-1 TJ SC, 2ª. C. Cível, rel. Dês. Nilton Machado. ‘ Nossos tribunais’, COAD No. 32/98, p. 693.

O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em julgamento datado de 15 de abril de 1994, que, mesmo sob a égide da Constituição de 1998, a valorização imobiliária continua sendo requisito imanente à contribuição de melhoria.(BRASIL, 1994).

Concluímos, por conseguinte, que os obstáculos de cunho jurídico identificados neste trabalho estão sendo resolvidos. A superação que houve no campo jurídico foi a mais expressiva porque a jurisprudência vem se manifestando sistematicamente firmando os fundamentos do instituto. Diz claramente que a base de cálculo é a mais-valia, que o momento da cobrança deve ser suceder à conclusão da obra, ainda que em partes, os limites totais e individuais já constam da legislação infra-constitucional.

 **6.5 Aspectos políticos que dificultam a implantação da contribuição de melhoria**

Machado (2005, p.46) prefere acreditar que o motivo capital da falta de operacionalização 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. E continua, incisivamente, afirmando que ‘‘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”.

A esse respeito, Coêlho apud Leonetti (2000, p.106), criticando a transposição ao direito pátrio do modelo teutônico, faz suave referência a esta prática perniciosa adotada pela maioria de nossos administradores públicos:

O financiamento sistemático de obras públicas urbanas, pelos munícipes, acabaria se constituindo em encargos pesadíssimos para os contribuintes, até porque o custo dessas obras, entre nós, é superestimado e superpago por força de certos vícios estruturais.

A transparência é, sem dúvida, a marca mais expressiva dessa espécie tributária, a sua aplicação se converteria em eficiente instrumento de combate à corrupção, não só pelos aspectos levantados até agora, do controle direto permitido ao contribuinte e pela formação de uma cultura participativa e cidadã, mas também pelo fato de, em si estabelecendo custos mais adequados e verdadeiros, estariam criando parâmetros que necessariamente serviria para o balizamento do custo de outras obras semelhante àquela onde fora empregada a Contribuição de Melhoria, combatendo a nociva e comum conduta do superfaturamento das obras públicas neste país.

 A Contribuição de Melhoria é um tributo democrático na medida em que prevê a franca manifestação do contribuinte permitindo questionamento em torno do orçamento e dos custos efetivos da obra, estimulando a cidadania na proporção desta possibilidade de fiscalizar diretamente a aplicação dos seus recursos, revestindo-se assim, em eficiente antídoto ao populismo e ao clientelismo, vezos, infelizmente, tão comuns aos nossos administradores públicos, tendo em vista que, ao permitir ao contribuinte participar de forma direta e explicita do ressarcimento ao erário público do valor das obras que venham a tangenciar seu imóvel, faculta-lhe a clara percepção de que não deve favor a qualquer político.

Neste mesmo diapasão, cabe lembrar que a Contribuição de Melhoria serve também como ferramenta eficiente no combate à especulação imobiliária e uso favorecido de dados a respeito de projetos de construção de obras públicas. São aqueles graves e escancarados exemplos de enriquecimento ilícito, onde determinadas pessoas próximas de gestores públicos, providos de informações privilegiadas acerca de prazos e locais de construções das obras futuras, antecipam-se na aquisição de imóveis que serão beneficiados com o fito de apropriar-se da mais-valia que os mesmos experimentarão na certeza de que não serão atingidos pela cobrança de contribuição de melhoria.

Não há como negar que a ausência de vontade política constitui-se no fator determinante do escasso emprego da Contribuição de Melhoria no Brasil. Este comportamento tem a sua raiz na intenção deliberada de desviar os recursos públicos com o intuito nefasto de locupletar-se, pelas razões já relatadas. Neste ponto, a ética reclama a aplicação desta espécie tributária, a implementação da Contribuição de Melhoria, conforme Carvalho (1999, p. 109) representa um verdadeiro muro ao enriquecimento particular à custa do dinheiro coletivo.

Não obstante a relutância de alguns administradores públicos em implantar esse tributo em suas gestões, é com satisfação que constatamos o fato de que no âmbito municipal está havendo avanços significativos na operacionalização dessa espécie tributária, o que mostra que os administradores públicos estão despertando para a real importância da efetiva implementação desse tributo. É o caso do município de Guarujá-SP que, ao longo dos anos de aplicação da Contribuição de Melhoria, tem ampliado expressivamente o número de ruas pavimentadas, atendendo às demandas da população.

 **7 CONCLUSÃO**

Em nosso trabalho analisamos o instituto jurídico tributário da contribuição de melhoria, donde vimos respectivamente o seu conceito, a evolução histórica com ênfase na sua legalidade no Brasil, realizamos um comparativo para a diferenciação da contribuição de melhoria com as demais espécies tributárias, chegamos ao cerne do fato gerador, adentrando na base de cálculo, distinguindo o contribuinte deste tributo e vendo os requisitos necessários para a constituição da contribuição de melhoria. Tal estudo objetivou subsidiar e esclarecer as vantagens da implementação da contribuição de Melhoria e sua efetiva utilização nas esferas governamentais. E, também, enaltecer os diversos benefícios, entre eles, a possibilidade de acréscimo na arrecadação de tributos para os já combalidos cofres públicos, que por sua vez, devem se revestir em benefícios para a coletividade em geral, com aplicação em educação, saúde, segurança, etc.

Assim, realizamos um estudo global sobre a contribuição de melhoria, pois vimos na totalidade o seu contexto e finalizamos com a afirmativa de que, a contribuição de melhoria é uma contraprestação estatal decorrente de obra pública que beneficia seus contribuintes, e nada melhor que os próprios beneficiados suportem o ônus dos custos da obra, e não toda a coletividade, que em muitas ocasiões não tem por si o benefício alcançado por aqueles, assim, a contribuição de melhoria é um tributo justo, se não o mais justo do nosso sistema tributário, pois atinge apenas aqueles que tiveram benefício imobiliário com a obra pública, não onerando o restante da sociedade que são alheios a esta vantagem.

Sem dúvida, a Contribuição de Melhoria é, de todos os tributos previstos pela Constituição Federal, em termos éticos, além da questão legal, o que mais se justifica, muito embora, razões éticas nem sempre acompanham o direito, como também não cabem em trabalho puramente técnico. Entretanto, não podemos deixar de tecer considerações a respeito do dever ético da cobrança desse tributo.

Finalmente, o esforço deste trabalho visou a divulgação ampla dos aspectos peculiares desse importante instrumento de arrecadação que é a Contribuição de Melhoria, de forma que sirva para despertar o sentimento, principalmente entre aqueles responsáveis pela gestão da coisa pública, da necessidade de colocar em prática todos as formas possíveis existentes e postos à disposição dos entes políticos para captar recursos financeiros em prol da coletividade como um todo.

##### Referências

Almeida, Maria do Rosário G.; Soares, Chistianne Rose de S. O. **Caminhos para a normalização de monografias.** São Luís: Fac. São Luís, 2004.

Amaro, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 10520**: Informação e documentação – citações e documentos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 14724**: Informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR 6023**: Informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

Ataliba, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

Baleeiro, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_\_**. Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1955, vol. I.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

Brasil. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_\_.Superior Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº215.798/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário da Justiça.** Brasília DF, Seção I, p.24, 27 marc.1998.

\_\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_\_. Recurso especial nº 634-0-SP. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, p.8440, 18 maio 1994.

\_\_\_\_\_\_.\_\_\_\_\_\_.Recurso extraordinário nº. 114.069-1-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p.26-171, 15 abr. 1994.

CARVALHO, Rubens Miranda de Carvalho. **Contribuição de melhoria e taxas no direito brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. 1997.

Carraza, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18 ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

Código tributário nacional. 9. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2004.

Coelho, Sacha Calmon N. **Comentários a Constituição de 1998**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de monografia**, dissertação e tese. São Paulo: Avercamp, 2004.

\_\_\_\_\_\_. **Manual de projetos de pesquisa científica**. São Paulo: Avercamp, 2003.

Harada, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A Contribuição de melhoria na Constituição de 1988**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

LOVATO, Antônio Carlos. **Teoria da Imposição Obrigatória da Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Revista Forense, nº 288, out.-dez. 1984.

Machado, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética: Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

\_\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_. Os limites contribuição de melhoria. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.2, vol.01, 1997.

\_\_\_\_\_\_. **Porque não se cobra Contribuição de Melhoria no Brasil**. Disponível em < [http://www.hugomachado.adv.br/artigos/artigos/html>Acesso](http://www.hugomachado.adv.br/artigos/artigos/html%3EAcesso) em: 02 fev. 2005.

.

Maranhão.Governo do Estado do Maranhão. **Código Tributário do Estado do Maranhão**. Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002. São Luís: Gerência de Estado da Receita Estadual, 2003.

Maranhão. SECRETARIA DA FAZENDA.**Legislação Tributária**. <Disponível em: www.sefaz.ma.gov.br/legislação.> Acesso em: 23 jan. 2005.

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

Martins, Ives Gandra da Silva (coord). **Imunidade tributárias:** pesquisas tributárias.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 13.. São Paulo, Malheiros,2001.

Metodologia da Pesquisa Científica. 8 a 12 nov. 2004. **Aulas proferidas pelo Professor Mateus Antônio da Silva Neto** no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário. Faculdade Cândido Mendes, São Luís.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004

\_\_\_\_\_\_. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed .Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 2.

\_\_\_\_\_\_. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

Oliveira, José Jayme de Macêdo. **Código tributário nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_\_. **Estudo programado de direito tributário**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

\_\_\_\_\_\_\_. **Tributos estaduais**: ICMS, ITD, IPVA. Rio de Janeiro: Destaque, 2001.

PINTO, Olavo Bilac. **Contribuição de melhoria.** Rio de Janeiro: Forense. 1937

RECEITA FEDERAL. **Legislação.** <Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/legislação> Acesso em: 23 jan. 2005.

REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA, n.5, 1993.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da cunha **Contribuição de mehoria.** São Paulo**:**  Malheiros Editores, 2002.

SILVA, Edgard Neves da. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa simultânea de jurisprudência** . < Disponível em: www.stf.gov.br/jurisprudencia/pesquisa> Acesso em: 23 abr. 2005.

1. [↑](#footnote-ref-2)