

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ERICKSEN PRÄTZEL ELLWANGER

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E
PROCEDIMENTO DE INSTITUIÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

São José/SC

2012

ERICKSEN PRÄTZEL ELLWANGER

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E
PROCEDIMENTO DE INSTITUIÇÃO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em
Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários – IBET, como requisito parcial para a obtenção
do título de Especialista em Direito Tributário.

São José/SC

2012

“Já não nos satisfaz, a nós, homens contemporâneos, a justiça transcendental das teocracias, nem, tão-pouco, a justiça abstrata, vaga, irreal, da filosofia racionalista, que chegou ao auge na Revolução e inundou o mundo. Porque esta é vazia como os princípios em que se funda e pode encher-se do bem e do mal, do justo e do injusto, indiferentemente.

Queremos nós justiça concreta, social, verificável e conferível como fato, a justiça que se prove com os números das estatísticas e com as realidades da Vida. E a esta somente se chega pelo caminho das verdades científicas - penosamente, é certo, mas a passos firmes e de mãos agarradas aos arbustos da escarpa, para os esforços do avanço e a segurança da escalada”.

RESUMO

A Contribuição de Melhoria, espécie tributária autônoma cuja instituição compete a todos os entes da Federação, incide sobre valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

Enquanto tributo, sua instituição deve respeito aos princípios tributários gerais, tais qual a legalidade estrita, anterioridade, irretroatividade e capacidade contributiva, os quais condicionam o próprio procedimento de cobrança aplicável.

Embora esses pressupostos jurídicos sejam inquestionavelmente aceitos como aplicáveis às demais espécies tributárias, o fato é que a desatualização da legislação de regência da contribuição de melhoria e a própria praxe irrefletida dos entes tributantes na cobrança dessa exação vem revelando frontal desrespeito a essas premissas, especialmente em decorrência de confusões interpretativas quanto à própria natureza do tributo, o que acaba por conduzir a uma falsa compreensão de sua regra-matriz de incidência.

Sendo assim, mostra-se pertinente a realização de investigação teórica a fim de resgatar a real essência desse tributo, mormente a partir da matriz constitucional a que se sujeita, de modo a sintetizar a regra-matriz compatível com o ordenamento jurídico e orientar os fiscos, bem como os próprios destinatários do tributo, acerca da correta sistemática de sua instituição e cobrança.

Palavras-chave: Contribuição de Melhoria. Princípios Constitucionais Tributários. Regra-Matriz de Incidência Tributária.

ABSTRACT

The “Contribuição de Melhoria”, autonomous tribute species whose institution competes to all spheres of the Federation, falls upon real state valorization resulting from public buildings.

As a tax, it's institution must observe the general tax law principles, such as strict legality, anteriority, non retroactiveness and ability to pay, which conditions the applicable charging procedure.

Although these juridical premises are unquestionably applied to the other tax species, in regards to the “Contribuição de Melhoria” the legislative downgrade and the unreflective practice of the public revenues shows that these principles are commonly disrespected, mostly due to the interpretative confusions about the tax nature, which ultimately leads to a false understanding of its incidence matrix-rule.

Thus, it is shown appropriate to conduct a theoretical research to rescue the real essence of this tax and synthesize the matrix-rule compatible with the legal system in order to direct tax authorities as well as the tax payers about the correct method for its imposition and collection.

Keywords: “Contribuição de Melhoria”. Tax Law Principles. Incidence Matrix-rule.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	8
1.1 – Breve evolução histórica	8
1.2 – Competência tributária em matéria de contribuição de melhoria.....	9
1.3 – Natureza jurídica.....	11
1.4 – Principais princípios tributários aplicáveis.....	12
1.4.1 – Legalidade.....	12
1.4.2 – Anterioridade	14
1.4.3 – Irretroatividade.....	15
1.4.4 – Capacidade contributiva.....	15
CAPÍTULO 2 – OS MODELOS DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E A SISTEMÁTICA LEGAL DE INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO	17
2.1 – Os modelos de contribuição de melhoria: custo e valorização.....	17
2.2 – A existência de limites de cobrança: tetos individual e global.....	18
2.3 – A sistemática de instituição da contribuição de melhoria conforme a legislação de regência.....	20
2.3.1 – Metodologia de instituição no Código Tributário Nacional	20
2.3.2 – Metodologia de instituição no Decreto-lei 195/1967.....	23
CAPÍTULO 3 – COMPOSIÇÃO DA REGRA-MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	27
3.1 – Regra-matriz de incidência tributária	27
3.2 – O antecedente da regra-matriz na Contribuição de Melhoria.....	28
3.2.1 – Critério material	28
3.2.2 – Critério temporal.....	30
3.2.3 – Critério espacial	31
3.3 – O conseqüente da regra-matriz na Contribuição de Melhoria.....	32
3.3.1 - Critério pessoal	32
3.3.2 – Critério quantitativo	33
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	38

INTRODUÇÃO

No esquema constitucional de repartição de competências tributárias, restou contemplada disposição expressa no art. 145, III, da Constituição Federal de que compete à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir e operacionalizar a cobrança de contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Referida disposição lacônica lançou diversas dúvidas acerca da real vocação do tributo, mormente no que tange aos seus aspectos material e quantitativo, uma vez considerados os diferentes perfis assumidos pelo mesmo em uma perspectiva histórica e de direito comparado, bem como a aparente má técnica empregada pela legislação infraconstitucional de regência.

Buscando explicitar o regime jurídico e o padrão de incidência do tributo, analisou-se a exação a partir de uma perspectiva constitucional, a fim de detectar o regramento aplicável e viabilizar uma contribuição de melhoria ideal à luz do ordenamento brasileiro.

Para tanto, o primeiro capítulo deste estudo apresenta, em linhas gerais, a evolução histórica do tributo no direito comparado e no Brasil, com vistas a delimitar as principais controvérsias acerca de sua essência. A partir disso, discorre-se sobre a norma de competência na Constituição Federal visando - em um enfoque doutrinário - a prosseguir à delimitação da natureza jurídica da exação. Por fim, o capítulo aborda os principais princípios tributários do sistema em uma perspectiva crítica aplicada à contribuição de melhoria buscando traçar pressupostos para compatibilizá-los à legislação infraconstitucional, aparentemente colidente com alguns desses mandamentos gerais.

O segundo capítulo busca relacionar os modelos de contribuição de melhoria existentes a fim de estabelecer o modelo que melhor se ajusta à exação no contexto legal brasileiro, traçando em seguida uma leitura das normas infraconstitucionais de referência sob a ótica do modelo detectado e fixando o procedimento aplicável da instituição ao lançamento.

Por fim, o terceiro capítulo apresenta o modelo teórico da regra-matriz de incidência tributária preconizada pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho, delimitando os diversos elementos que a compõem para em seguida construir a regra-matriz de incidência da Contribuição de Melhoria que melhor se adegue às premissas estabelecidas nos demais capítulos.

CAPÍTULO 1 – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

1.1 – Breve evolução histórica

Originada de espécie tributária colhida do Direito Comparado, a contribuição de melhoria tem origem direta em tributos análogos cobrados na Europa desde o início da Idade Moderna, a exemplo da *betterment tax* inglesa, da *contribution sur les plus values* francesa, a *contributi di megloria* italiana, a *contribución de mejoras* espanhola e as *erschliessungsbeitrag* e *strassenliegende beitrags* alemãs¹.

No ordenamento jurídico brasileiro, a primeira sistematização da contribuição de melhoria surge com a Constituição de 1934 (art. 124). Todavia, relata-se que a primeira utilização de exação análoga teria ocorrido no país no século XIX, por volta de 1812, na Bahia, ainda durante o domínio português, a partir da exigência de “fintas”, ou contribuições, pela edificação de obras públicas².

Na Constituição Federal de 1937 a exação é retirada do direito positivo, levando a crer que teria sido substituída por uma taxa. Contudo, o Supremo Tribunal Federal à época, em decisão de dezembro de 1943 no RE n. 5.500/RS, de relatoria do ministro Philadelpho Azevedo, reconheceu a constitucionalidade referida taxa como genuína contribuição de melhoria³.

Seguindo a linha histórica, na Constituição de 1946 (art. 30, I, e parágrafo único) o tributo volta a possuir estatura constitucional, fazendo-se, pela primeira vez, menção à existência de limites de cobrança individual e global.

Com a Emenda n. 18/65 foram mantidos tetos de cobrança, mas acrescentou-se a previsão de que o tributo estaria destinado a ressarcir os cofres públicos dos custos da obra realizada. Neste particular, a Emenda em questão conferiu caráter híbrido à contribuição de

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 170.

² MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria A contribuição de melhoria e a imposição da valorização imobiliária. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p. 278.

³ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 438.

melhoria, na medida em que esta passou a se lastrear concomitantemente no custo da obra e na valorização imobiliária⁴.

Em 25 de outubro de 1966, com a publicação do Código Tributário Nacional (Lei n. 5172), a contribuição de melhoria foi tratada sinteticamente nos arts. 81 e 82 do diploma, no qual se afirmou a existência de limites mencionados na Constituição 1946, vigente à época de edição da norma. Aproximadamente quatro meses após, em 24 de fevereiro de 1967, sobreveio o Decreto-lei n. 195, que visava à regulamentação nacional dos artigos do Código.

A Carta Magna de 1967, que vigorou a partir de 15 de março, manteve a contribuição de melhoria como espécie tributária (arts. 18 e 19, III, §3º). Posteriormente, a Emenda Constitucional n. I, de 1969, manteve a natureza tributária do gravame (art. 18, II).

Com a Emenda Constitucional n. 23, reproduziu-se o supra-indicado art. 18, II, porém sem fazer referência aos termos “limite individual” e “valorização”, tendo inclusive este último sido substituído pelo termo “imóveis beneficiados”, dando a ideia de que o objetivo da exação passou a ser o mero rateio do custo.

Por fim, a atual Constituição Federal de 1988 tratou o tributo de maneira lacônica no art. 145, III, sem qualquer menção a limites ou à necessidade de efetiva valorização para legitimar sua cobrança.

1.2 – Competência tributária em matéria de contribuição de melhoria

A Constituição, enquanto Carta Política da nação e norma jurídica fundante do ordenamento de um Estado de Direito, não cria tributos; apenas atribui competências às pessoas políticas para que o façam por meio de lei própria⁵.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 optou por atribuir competência a todos os entes federativos para a instituição de contribuição de melhoria, nos seguintes termos:

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

⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 4. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995, v. 1, p. 571.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 2008. p. 72.

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Contrariando a noção de que se trataria propriamente de competência comum, Hugo de Brito Machado pondera que na verdade a sistemática de competências aplicável à contribuição de melhoria corresponderia a de competência privativa, uma vez que “só a pessoa jurídica de Direito público que exercita a atividade estatal específica pode instituir o tributo vinculado a esta atividade”. Assim, na esteira do raciocínio do autor, infere-se que o único ente legitimado a cobrá-la seria o executor da obra⁶.

Destaque-se que a simples leitura da materialidade da regra de competência não fornece subsídios suficientes para que o intérprete deduza a opção do legislador constituinte pelo sistema de custo ou valorização, adiante analisados, sendo necessária uma interpretação sistêmica da legislação infraconstitucional para tanto. Não obstante a ausência de fixação constitucional do sistema de cobrança adotado, no que tange à materialidade do tributo, a doutrina majoritária⁷ encara o termo “melhoria”, qualificador da contribuição, como indicativo claro de que a valorização é fator imprescindível à caracterização do fato imponible, verdadeira condição imposta pela Carta.

Em sentido contrário, Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que há imprescindibilidade tão somente de melhoria enquanto vantagem ou melhoramento, não indicadores, diretamente, de valorização ou acréscimo de valor⁸.

Para Carlos Araújo Leonetti, a contribuição de melhoria somente pode ser instituída pela pessoa política que tenha realizado a obra pública prevista como seu fato gerador e desde que a realização de tal obra seja da competência da entidade tributante⁹.

Vale mencionar que a regra de competência não indica que a melhoria em questão deva dar-se sobre imóveis, de modo que, estritamente do ponto de vista constitucional, não haveria restrições a que os entes tributantes elegeassem hipóteses de incidência diferenciadas, embora uma análise histórica e sistemática da legislação infraconstitucional demonstre conclusão diversa.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed, p. 295.

⁷ idem, p. 436.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. apud SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2a Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 438.

⁹ LEONETTI, Carlos Araújo. A Contribuição de Melhoria na Constituição de 1988. Florianópolis: Diploma Legal. 2000, p. 79.

Sobreleva frisar ainda que a competência em questão não sofre restrição por via de imunidades, uma vez que estas somente se aplicam a impostos (art. 150, VI e incisos, CF), o que se justifica primordialmente em face da natureza eminentemente retributiva da exação. Contudo, pode o ente tributante optar por conceder isenções ou outros benefícios fiscais, a fim atender ao princípio da capacidade contributiva.

1.3 – Natureza jurídica

As linhas gerais da Contribuição de Melhoria podem ser encontradas na Constituição Federal (art. 145, III), no Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82), bem como nas disposições do Decreto-lei 195/1967, os quais definem, em uma interpretação sistêmica, que se trata de poder impositivo para instituição de tributo passível de ser exigido de proprietários de bens imóveis valorizados por obra pública.

Trata-se de espécie de tributária autônoma, reconhecida pela clássica teoria tripartida adotada pelo CTN (art. 5º) como tributo especial, nos dizeres de Rubens Gomes de Souza¹⁰. Para o autor, não se confunde com taxa porque pressupõe obra pública, e não serviço público, dependendo de um fator intermediário, que é a valorização de bem imóvel. Não pode ser ainda confundida com imposto, distinguindo-se deste em ponto central, qual seja, a necessidade de haver atuação estatal específica.

Segundo Eduardo Sabbag, no que tange à aplicação dos princípios tributários gerais, a lógica diferenciada de cada espécie tributária rege o regime jurídico aplicável. Nos impostos, prevalece a capacidade contributiva; nas taxas, o princípio justificador é a justa retribuição dos serviços públicos; por fim, na contribuição melhoria destaca-se a noção de compensação proporcional ao benefício especial recebido, em decorrência de obra pública¹¹.

O objetivo precípua da espécie tributária é o de evitar o locupletamente injustificado de proprietários favorecidos por obras arcadas com recursos públicos, compensando-se o erário coletivo dos ganhos privados obtidos. Reveste-se de caráter redistributivo, alinhado ao princípio da justiça fiscal.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 170.

¹¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 440.

1.4 – Principais princípios tributários aplicáveis

O Direito e seu produto direto, a norma jurídica, enquanto objeto do mundo cultural, está sempre impregnada de valor. Este componente axiológico sempre se faz presente na comunicação normativa, na qual experimenta variações de intensidade de norma para norma, de modo que existem preceitos carregados de valor que, em razão do papel sintático que exercem no conjunto, acabam influenciando porções do ordenamento a fim de informar o vetor de compreensão de cada segmento¹².

Referidos preceitos são os princípios, normas que designam limites objetivos para construção e interpretação de outras normas, além de normas que positivam valores em si. Enquanto os princípios-valores são dotados de maior grau de abstração, apenas fixando de forma positiva axiomas dotados de certo grau de subjetividade para nortear a interpretação e construção de normas, os princípios-limites servem como parâmetros práticos e objetivamente verificáveis para a concretização dos primeiros.

No ordenamento brasileiro, além de princípios gerais aplicáveis ao ordenamento em sua integralidade, representativos da própria ideologia do Estado de Direito preconizado pela Constituição Federal, há previsão explícita ou mesmo implícita de princípios específicos a cada ramo jurídico, construídos ao longo da necessidade histórica de cada segmento regulado. No direito tributário, nascido como instrumento de limitação à voracidade fiscal estatal, destacam-se princípios protetivos do contribuinte.

Destes sobreleva frisar os que têm grande relevância na instituição e cobrança da contribuição de melhoria. São eles: legalidade, anterioridade, irretroatividade e capacidade contributiva.

Considerando que qualquer legislação infraconstitucional deve ser interpretada em conformidade com os princípios fundantes do sistema, cumpre analisar aqueles cuja aplicabilidade na Contribuição de Melhoria apresentam mais dúvidas.

1.4.1 – Legalidade

O princípio da legalidade, enquanto corolário prático do sobreprincípio da segurança jurídica revelador de verdadeiro limite objetivo às normas tributárias, significa a

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. Ed, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 158-159.

obrigatoriedade de que a instituição de tributo, em seus aspectos constitutivos, se dê por meio de lei em sentido estrito. A exigência em questão é expressamente consignada no art. 150, I da Carta, e foi idealizada para aplicar-se a qualquer espécie tributária - com a ressalva de exceções pontuais veiculadas no próprio texto constitucional - mormente porque incluído na seção que trata das limitações genéricas ao poder de tributar. Neste particular, portanto, mostra-se incompatível qualquer norma infraconstitucional relativa a tributo que pretenda escapar à tipicidade cerrada sem autorização constitucional.

Tratando dos aspectos constitutivos do tributo sujeitos à legalidade estrita, Paulo de Barros Carvalho assevera que “qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou alíquota, mediante a expedição de lei”¹³.

No que tange à contribuição de melhoria, subsiste controvérsia acerca da exigência ou não de lei específica a cada obra sobre a qual se pretenda cobrar o tributo.

Como visto, a previsão do art. 150, I, da Constituição aplica-se indistintamente a qualquer tributo, de maneira que, a primeira vista, haveria necessidade de instituição de lei para cobrar a exação. O art. 82 do CTN, ao abordar os requisitos à instituição do tributo, menciona a obrigatoriedade de lei, o que viria em confirmação à tese de obrigatoriedade de lei específica obra por obra.

Todavia, a prática adotada pela maioria dos entes tributantes tem sido a de editar lei genérica prevendo a possibilidade de contribuição de melhoria, deixando a edital a especificação dos elementos constitutivos do tributo.

Nada obstante, o Superior Tribunal de Justiça consolidou jurisprudência pela necessidade de lei específica a cada obra, na medida em que considera incompatível com o ordenamento tributária a simples edição de cláusula genérica de tributação. Cita-se o seguinte julgado paradigma:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE DOIS EDITAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO LANÇAMENTO. SÚMULA 07 DO STJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO DISSÍDIO. 1. A contribuição de melhoria é tributo cujo fato impositivo decorre da valorização

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Constitucional, p. 174.

imobiliária que se segue a uma obra pública, ressoando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra, nos termos do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação.”¹⁴

1.4.2 – Anterioridade

Positivado no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, da Constituição, o princípio da anterioridade tributária figura como postulado tipicamente tributário, cujos efeitos projetam-se para a seara da tributação de todos os entes federados¹⁵. Também representa limite objetivo decorrente diretamente do metaprincípio da segurança jurídica.

A anterioridade trazida pela alínea “b”, conhecida como “anual”, “de exercício”, “comum” ou ainda “geral”, sempre esteve no texto constitucional, enquanto que aquela da alínea “c”, dita “nonagesimal”, ou regra da “noventena”, foi inserida pela Emenda Constitucional n. 42/2003¹⁶.

Explicando os conceitos, Luciano Amaro esclarece que o objetivo das regras de anterioridade é de assegurar que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se respeite a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou majorou e a data em que passa a aplicar-se¹⁷. Opera-se, portanto, não no plano da vigência das normas jurídicas tributárias, mas como condição de sua eficácia¹⁸.

Em se tratando de princípio não excetuado da contribuição de melhoria, impõe-se que a lei que instituiu o tributo somente possa redundar em cobrança a partir do ano seguinte ao da sua publicação, e desde que decorridos pelos menos noventa dias.

¹⁴ STJ, REsp 927846/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 20/08/2010.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 185.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 87.

¹⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. Ed., p. 123.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. Cit., p. 197.

1.4.3 – Irretroatividade

É vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a, CF). Referido enunciado corresponde ao princípio da irretroatividade das leis, que visa a impedir que o legislador crie lei cujos efeitos pretendam irradiar-se sobre fatos anteriores à sua vigência¹⁹.

Cumprе ressaltar que Luciano Amaro tece críticas à expressão "fato gerador" contida no dispositivo da Constituição, ponderando que o fato anterior à vigência da lei que institui tributo não era, ainda, gerador, somente podendo-se falar em fato genuinamente gerador anterior à lei quando esta aumente (e não institua) tributo.

No que tange especificamente à contribuição de melhoria, a aplicação do princípio serve como autêntica barreira a que o ente tributante edite lei instituindo contribuição de melhoria em momento posterior à realização de obra pública cujo investimento pretenda ressarcir, tanto porque já consumado o fato que se pretende converter em hipótese de incidência, bem como pelo prejuízo à aferição do critério quantitativo do tributo, eis que virtualmente impossível aferir *a posteriori* qual foi a efetiva valorização do imóvel beneficiado sem prejuízo à verdade real e ao contraditório.

1.4.4 – Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária. Trata-se de um desdobramento do princípio geral da igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, visando à realização de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza²⁰.

Disso decorre a conclusão de que o princípio, via de regra, busca modular a aplicação dos tributos que levem em conta tão somente a riqueza, enquanto aspecto pessoal. E pela

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 278.

²⁰ PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 26 jan. 2012.

simples leitura da letra do art. 145, §1º, da Constituição, apenas o imposto deveria seguir esse princípio.

Como nos impostos o único parâmetro é a existência de signo presuntivo de riqueza referível ao contribuinte (a chamada personalidade dos impostos), independentemente de qualquer atuação ou fator extrínseco²¹, a capacidade contributiva é de mais fácil detecção. Por outro lado, nos tributos de índole retributiva/compensatória, como as taxas e contribuições de melhoria, como a exação privilegia o exato ressarcimento de uma atuação por parte do poder público, ainda que involuntária, as características pessoais do contribuinte assumem menor importância.

Todavia, há forte corrente doutrinária que afirma que a capacidade contributiva é cláusula geral tributária de ampla aplicação, asseverando que as taxas e contribuições de melhoria também sofrem a influência desse princípio de justiça fiscal na medida em que este serve como orientação principiológica na concessão de isenções e outros benefícios fiscais correlatos à aplicação prática desses tributos²².

Neste particular, o princípio serve também como importante legitimador na estipulação, pelo ente tributante, de contribuintes outros que não o proprietário, a exemplo do titular do domínio útil, do usufrutuário e do compromissário-comprador imitado na posse²³, uma vez que, embora não trazidos pela legislação de regência como contribuintes, figuram para o direito em posições equiparadas a do proprietário, portanto reveladoras da capacidade de contribuir.

Tendo referidos princípios como premissa interpretativa, torna-se possível delimitar um procedimento adequado de instituição e cobrança do tributo, o que se passa a analisar no capítulo seguinte.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15 ed., São Paulo: Renovar, 2008, p. 97.

²² Idem, p. 98. Vide também: Hugo de Brito Machado, Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

²³ BARRETO, Aires. F. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 1, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva: 1998, p. 589.

CAPÍTULO 2 – OS MODELOS DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E A SISTEMÁTICA LEGAL DE INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO

2.1 – Os modelos de contribuição de melhoria: custo e valorização

Como discorrido ao longo do capítulo anterior, a contribuição de melhoria foi projetada para ser instrumento de efetivação da pretensão que a lei atribui ao poder público de haver para si a valorização experimentada por particulares que tenha decorrido do esforço coletivo.

Sucedede que o ordenamento brasileiro mal aplicou o princípio retributivo nesse tributo. As normas complementares que regem a matéria, o Código Tributário Nacional e o Decreto-lei 195/1967, preconizam um processo esdrúxulo e complicado, nos dizeres de Geraldo Ataliba²⁴, que acabam por confundir a própria natureza da contribuição.

A principal razão da problemática em torno das normas em tela reside no fato de que a legislação brasileira importou da norte-americana dois modelos substancialmente diversos, e os sintetizou equivocadamente.

Conforme explicita Geraldo Ataliba, nos Estados Unidos nos livros de *Public Finance* (ciência das finanças) reúnem-se sob a designação de *special assessment* dois tipos de exações, de natureza distinta, mas de certo modo análogas em seus fundamentos remotos: a *cost assessment*, ou contribuição sobre o custo, e do *benefit assessment*, contribuição sobre a valorização. Somente este último modelo corresponde à contribuição de melhoria em sua concepção tradicional, sendo o outro uma instituição convencional, de natureza semicontratual²⁵.

Pelo primeiro modelo, dito de custo, o objetivo é ratear o exato montante dispendido pelo Poder Público na realização de obra de interesse de determinada comunidade, a princípio fora do cronograma de obras públicas aprovado no orçamento. Nesse caso, o Poder Público atuaria nos moldes de um prestador de serviço privado, rateando pelos interessados o gasto na execução da benfeitoria, conforme critérios consensualmente fixados com os particulares.

²⁴ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. Ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 178.

²⁵ idem, p. 179.

Já no modelo de valorização, a obra decorre não de uma solicitação, mas de um cronograma público de obras, cuja execução é de certa forma imposta aos particulares, que, experimentando involuntariamente valorização sobre seus imóveis circunvizinhos, são obrigados por meio de tributo – portanto compulsoriamente -, a devolver o *plus* de que se apropriaram aos cofres públicos.

Segundo o mesmo autor, ao invés de adotar-se no Brasil a forma clássica da contribuição, baseada na valorização, optou-se por mesclá-la ao sistema de custo, por um instrumento semicontratual, inclusive com utilização de editais, participação dos interessados na definição dos valores e relação direta entre o *quantum* do tributo devido e o custo da obra²⁶.

Partindo da premissa de que se trata de tributo, que, pela própria definição, é prestação pecuniária compulsória e plenamente vinculada (CTN, art. 3º), a exigência de participação por parte dos administrados na definição dos aspectos principais do mesmo acaba por desvirtuar o instituto.

Os procedimentos previstos tanto no CTN quanto no DL 195 nada têm a ver com o procedimento normal de realização de obras públicas, nem com as praxes em matéria de consequências tributárias. Copiou-se o *cost assessment*, supondo que se tratava do benefit assessment, sem dar-se conta das diferenças intrínsecas entre os dois modelos²⁷.

2.2 – A existência de limites de cobrança: tetos individual e global

Na experiência brasileira não se adotou nenhum dos dois modelos em sua forma pura, tendo-se optado por um sistema misto, no qual a contribuição de melhoria é cobrada à luz do critério da mais-valia imobiliária individualmente experimentada pelo cidadão, porém tendo como limite global o custo da obra²⁸.

Com o limite individual, diretamente ligado ao conceito de mais-valia imobiliária, busca-se uma proteção ao proprietário de modo que a exação não possa ultrapassar a valorização sofrida do imóvel do sujeito passivo. Referido limite impõe que a administração analise detalhadamente a variação monetária específica de cada imóvel antes e após a

²⁶ *ibidem*. p. 179.

²⁷ *ibidem*. p. 180.

²⁸ SILVA, Edgard Neves da. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 8. Ed., p. 774.

conclusão da obra pública, uma vez que não há como presumir-se valorização homogênea.

Conforme aponta Eduardo Sabbag, mesmo após a Emenda n. 23/83, que retirou do ordenamento a exigência expressa desse limite, era consenso na doutrina e jurisprudência que a existência do mesmo mantinha-se em face da própria essência do tributo²⁹.

Já no que se refere ao limite global, a doutrina não é uníssona quanto à sua manutenção no ordenamento.

Uma primeira corrente, cujos expoentes são Hugo de Brito Machado³⁰, Bernardo Ribeiro de Moraes³¹ e Ives Gandra da Silva Martins³², coloca-se em favor do contribuinte para proclamar a validade do limite global, sob o argumento de que sua desconsideração redundaria em enriquecimento sem causa por parte da Administração.

Por outro lado, uma segunda corrente de doutrinadores, como Geraldo Ataliba³³, Roque Antônio Carrazza³⁴ e Kiyoshi Harada³⁵, afasta a existência do limite global sustentados no fato de que a hipótese de incidência prende-se à valorização imobiliária decorrente de obra pública, não subsistindo razão para que se limite o tributo por parâmetro estranho à sua essência, exógeno à mais-valia. Argumentam ainda, em contraposição direta ao fundamento utilizado pela corrente contrária, que se de um lado haveria intenção de evitar locupletação indevida do Estado, far-se-ia mais necessário ainda coibir o enriquecimento do particular à custa do erário, preponderando este último motivo por questão de interesse público.

Na esteira do pensamento de Geraldo Ataliba antes exposto, a afirmação dos dois limites acaba por subverter a essência do tributo na medida em que reforça a confusão entre os sistemas de custo e valorização, em prejuízo da instrumentalização prática deste tributo.

Nada obstante, prevalece na jurisprudência a corrente de que a previsão expressa do Código Tributário Nacional (art. 81, parte final) e do Decreto-lei (art. 3º, parte final) quanto a este limite não colide com a Constituição Federal, tendo sido por esta recepcionada. Neste sentido, vide AgRg no AI nº 1.190.553/RS³⁶, do Superior Tribunal de Justiça.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2a Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 455.

³⁰ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed., p. 439.

³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 4. Ed., v. 1, p. 607.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 13/94, PP. 255-259.

³³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 174.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 556.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. Ed., p. 257.

³⁶ "Os arts. 81 e 82 do CTN, bem como as disposições do Decreto-lei 195/67 foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, de modo que ainda há o duplice limite à instituição da contribuição de melhoria: valor da obra e valor da valorização, sendo este a base de cálculo possível deste tributo" (STJ, AgRg no AI nº 1.190.553/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 17/08/2010).

2.3 – A sistemática de instituição da contribuição de melhoria conforme a legislação de regência

Durante o império da Constituição de 1966, a contribuição de melhoria foi tratada na Lei 5172/1966, nos artigos 81 e 82, tendo posteriormente sido regulamentada pelo Decreto-lei 195/1967. Referidos diplomas, por serem colidentes em alguns aspectos, geraram debates jurídicos acerca de uma possível revogação do primeiro pelo segundo pela simples aplicação do critério temporal de resolução de antinomias.

Entretanto, a doutrina dominante posicionou-se pela convivência dos dois diplomas, assentando que a Constituição de 1988 recepcionou ambos os regramentos, sem distinções de formalidade, conferindo a ambos *status* de norma complementar geral vigente até que sobrenha nova legislação³⁷.

Desta feita, têm-se como vigentes ambas normativas, de maneira que ambas devem ser analisadas sistematicamente a fim de traçar um procedimento adequado da instituição à cobrança da exação.

Passa-se a analisar o procedimento à luz de cada um dos mencionados diplomas.

2.3.1 – Metodologia de instituição no Código Tributário Nacional

Fazendo as vezes da norma complementar a que se refere o art. 146 da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional define em âmbito nacional os contornos básicos da contribuição de melhoria, bem como a sistemática de sua instituição e cobrança pelos entes federativos competentes.

No artigo 81 do diploma, fica patente a adoção do sistema híbrido da contribuição de melhoria, na medida em que se dispõe que a mesma “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa

³⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 1394.

realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Quanto ao procedimento, o art. 82 do CTN trata dos requisitos mínimos cuja observância se faz necessária pela lei que cria contribuição de melhoria. Neste particular, controvérsia jurídica tem se colocado quanto à exigibilidade de que tal lei seja específica para cada contribuição, ou se bastaria a edição de lei genérica traçando os elementos básicos do tributo.

Cumprido esclarecer que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a questão foi pacificada no sentido da necessidade de lei específica a cada tributo. Cita-se trecho do voto do relator Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma, cuja tese foi adotada pela maioria dos precedentes da Corte:

“A questão a ser dirimida por esta Corte, cinge-se à necessidade, ou não, de lei específica, para exigência de Contribuição de Melhoria, em cada obra feita pelo Município, ou seja, uma lei para cada vez que a Municipalidade for exigir o referido tributo em decorrência de obra por ela realizada. (...) Mesmo sem adentrar conclusivamente à questão da classificação das espécies tributárias, é fácil perceber que determinados tributos revelam inequívoca carga discriminatória, porquanto somente podem atingir determinadas pessoas que efetivamente podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária, seja por se beneficiarem de um serviço estatal público específico e divisível (no caso das taxas), seja em razão de valorização na sua propriedade em face do Estado ter realizado uma obra pública, como ocorre na hipótese ora sub judice. E isto em decorrência da mera leitura de preceitos constitucionais (art. 145, da Constituição Federal). Por isso a exigência, também constitucional, de respeito ao princípio da legalidade. (...) Acrescente-se, ainda, que a cobrança de tributo por simples ato administrativo da autoridade competente fere, ademais, o princípio da anterioridade, ou não-surpresa para alguns, na medida em que impõe a potestade tributária sem permitir ao contribuinte organizar devidamente seu orçamento, nos moldes preconizados pela Constituição Federal (art. 150, III, "a").”³⁸

Assim, considerando-se que a lei de que trata o CTN seja de fato específica, nos moldes da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, uma vez aprovada, deve ser acompanhada em seguida da publicação dos seguintes elementos, o que na praxe administrativa tem sido veiculado por edital (art. 82, I):

³⁸ STJ, REsp 739.342/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, j. em 04/04/2006, DJ 04/05/2006 p. 141.

- “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”

Basicamente, a Administração necessita tornar público em um primeiro edital os dados da obra que se pretende realizar, incluído aqui o custo projetado e a parcela deste que se pretende utilizar como limite global, bem como os dados dos imóveis situados na zona de influência estimada da obra, com os respectivos valores venais inicialmente arbitrados. Neste particular, impende que a avaliação seja feita por comissão devidamente regulada e autorizada por lei do ente, cujo trabalho deve pautar-se por critérios oficiais de avaliação imobiliária.

Ademais, além de publicizar as principais informações concernentes à obra e aos imóveis envolvidos na zona de influência da mesma, o art. 82, II, do CTN exige ainda que a lei que cria a contribuição faculte aos contribuintes o contraditório quanto às definições feitas pela administração, mormente no que tange à determinação do valor inicial atribuído aos imóveis relacionados, em prazo não inferior a trinta dias.

Cumprê destacar que no §1º do art. 82, a disposição textual aparentemente comete equívoco quanto ao modelo de contribuição adotado no Brasil na medida em que dispõe que a “contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra (...) pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização”, transparecendo a falsa ideia de que a contribuição seria mero rateio de custo pela valorização individual de cada imóvel, quando na verdade é a valorização específica o próprio *quantum* a ser cobrado, conforme se pormenorizará adiante.

Por fim, as poucas disposições do Código Tributário Nacional concernentes ao tributo explicitam que o lançamento consubstanciará uma notificação ao contribuinte do montante da contribuição, da forma e prazos de seu pagamento, bem como dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Partindo da premissa de que o CTN convive com o Decreto-lei 195, cabe observar o que dispõe este último diploma a título de complementação com vistas a traçar um procedimento completo da contribuição de melhoria.

2.3.2 – Metodologia de instituição no Decreto-lei 195/1967

Sobrevindo ao Código Tributário Nacional como norma regulamentadora da contribuição de melhoria, o Decreto-lei 195/1967 propõe-se a traçar os parâmetros de instituição do tributo em nível nacional.

Logo no art. 1º, o diploma transparece opção pelo modelo de valorização da contribuição, na medida em que estipula como sendo fato gerador da mesma “o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.

No tocante à composição da valorização, o Decreto-lei 195 estabelece que 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, bem como outros critérios técnicos de avaliação imobiliária (art. 3º, §1º). Na esteira do CTN, o Decreto-lei 195 contradiz-se com seus pressupostos ao dispor que a determinação da contribuição “far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência”, expondo a confusão em termos de modelo conceitual adotado.

Sobreleva frisar que a norma não faz menção à necessidade de lei, tratando apenas da exigência de publicação de edital previamente à cobrança do tributo, o qual deve constar:

- “I - Delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;
- II - memorial descritivo do projeto;
- III - orçamento total ou parcial do custo das obras;
- IV - determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.”

Ademais, o art. 6º da norma estipula que os sujeitos passivos da contribuição tem obrigatoriamente o prazo de 30 dias contados da publicação do edital antes referido para impugnar quaisquer dos elementos dele constantes, com assunção do ônus probatório.

O Decreto-lei 195 faz também a exigência de publicação do demonstrativo de custos da obra assim que concluída em sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis como requisito indispensável à realização dos lançamentos tributários (art. 9º).

Quanto ao lançamento da contribuição, tem-se que o mesmo é feito na modalidade “de ofício”, na medida em que prescinde de atuação do contribuinte, cabendo tão somente à administração efetivá-lo. O art. 10 da norma fixa que a notificação deve ser feita ao sujeito passivo diretamente ou por edital, fazendo constar:

“I - valor da Contribuição de Melhoria lançada;
II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;
III - prazo para a impugnação;
IV - local do pagamento.”

Quanto à sujeição ativa, o art. 3º é claro em conferir legitimidade instituidora ao ente administrativo que realizar a obra.

No que tange à sujeição passiva, no art. 8º dispõe-se que responde pelo pagamento do tributo o proprietário do imóvel ao tempo do lançamento, sendo que a responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel, acrescentando-se ainda a possibilidade de cobrar o tributo do enfiteuta (§1º).

O Decreto-lei 195 impõe mais uma restrição ao processo de cobrança de contribuição de melhoria consubstanciada na obrigatoriedade de facultar ao contribuinte o parcelamento do débito de modo que a parcela anual a ser paga não exceda 3% do maior valor fiscal do imóvel, atualizado à época da cobrança efetiva (art. 12). Não se trata de limite ao *quantum* total devido, mas garantia de pagamento privilegiada, embora a própria norma permita que os entes estipulem descontos para pagamentos à vista ou em prazos menores (art. 12, 1º).

Em síntese, afere-se que, à luz das normas de regência vistas sob uma ótica sistêmica, a instituição da contribuição de melhoria deve dar-se conforme os seguintes passos:

D) O ente instituidor deve inicialmente aprovar lei específica da contribuição de melhoria que pretende cobrar, da qual deverá constar, no mínimo:

- 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 que se presume beneficiada e dos imóveis nela situados;
- e)** determinação, caso haja, de fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- f)** fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação pelos interessados de qualquer dos elementos anteriormente apontados
- g)** regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento de eventual impugnação;
- h)** previsão de que será publicado edital inicial divulgando os critérios da lei, do qual constarão os valores iniciais atribuídos aos imóveis da zona de cobrança;
- i)** previsão de que será publicado edital ao final da obra constando demonstrativo de custos da obra.

II) Publicada a lei, deve o ente providenciar a publicação do primeiro edital contendo todos os critérios da lei a fim de que os contribuintes tomem ciência dos dados do projeto e dos valores atribuídos a seus imóveis, conferindo-se prazo de no mínimo 30 dias após a publicação para impugnação;

III) concluído o processo de definição dos valores iniciais de cada obra, dá-se início à construção;

IV) ao final da obra, deve o ente realizar nova avaliação imobiliária nos imóveis beneficiados a fim de definir a valorização decorrente, publicando em seguida edital com o demonstrativo de custos, fixando-se prazo a partir do qual será iniciada a cobrança;

V) transcorrido o prazo supra-delineado, poderá o ente lançar de ofício as contribuições a cada sujeito passivo, emitindo as respectivas notificações, nas quais deverá ser apontado o valor da valorização individual do imóvel e a respectiva

parcela a pagar, prazo para pagamento (respeitando-se a anterioridade), suas prestações e vencimentos, prazo para a impugnação e local do pagamento,

Respeitada essa sequência lógica, tem-se como devidamente observadas a necessária legalidade, anterioridade, irretroatividade, bem como os requisitos procedimentais específicos positivados nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional e Decreto-lei 195/1967.

CAPÍTULO 3 – COMPOSIÇÃO DA REGRA-MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

3.1 – Regra-matriz de incidência tributária

Fixadas as premissas legais de regência da contribuição de melhoria, torna-se possível delimitar uma norma padrão de incidência do tributo, denominada na ciência jurídica como regra-matriz de incidência.

Toda norma jurídica, enquanto estrutura lógica, traz consigo uma hipótese que se consubstancia em um determinado fato hipotético que, uma vez ocorrido e formalizado para o mundo jurídico, faz surgir relação jurídica nos moldes previstos no respectivo consequente. Nesse sentido, a regra-matriz de incidência tributária surge como modelo teórico de uma norma jurídica mínima, de caráter geral e abstrato, descritora de um juízo hipotético que condiciona uma determinada consequência pecuniária de índole fiscal à ocorrência de fato social econômico descrito em seu antecedente, de maneira a possibilitar a formalização de relação jurídica tributária individual e concreta.

Paulo de Barros Carvalho buscou identificar os elementos essenciais que conferem à regra-matriz significação completa e orientam sua incidência no mundo fenomênico. Nessa análise, estabeleceu um modelo conceitual cindível em critérios básicos inter-relacionados logicamente que, dispostos em conjunto, permitem o desencadear do fenômeno da incidência normativa, ou mais especificamente em se tratando de normas que instituem tributos, da incidência tributária³⁹.

Cumprido ressaltar que o conteúdo da regra-matriz de incidência tributária, enquanto instrumento dos intérpretes da legislação tributária, derivará primordialmente do perfil constitucional do tributo, delineado primariamente a partir das disposições constitucionais acerca do mesmo e, em caráter complementar, das definições da legislação infraconstitucional compatível com a Carta Maior. Ademais, alguns doutrinadores de viés mais constitucionalista,

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 279-283.

como, por exemplo, Roque Carrazza, advogam a tese de que a norma-padrão de incidência sempre pode ser extraída direta e totalmente da Constituição Federal⁴⁰.

A regra-matriz de incidência tributária é composta por um antecedente e um conseqüente normativo. No antecedente estão dispostos os elementos que configuram a hipótese de incidência: o aspecto material, condicionado por um aspecto temporal e por um aspecto espacial. Por sua vez, o conseqüente, composto da conjugação de um critério pessoal e de um critério quantitativo, representa a previsão abstrata de resultado da ocorrência das previsões do antecedente no mundo dos eventos.

Em síntese, o preenchimento de todos esses critérios permite a identificação precisa dos fatos que deverão ocorrer no mundo fenomênico a fim de desencadear a aplicação da norma tributária, gerando a obrigação de pagar tributo ao fisco competente.

3.2 – O antecedente da regra-matriz na Contribuição de Melhoria

No antecedente encontra-se a hipótese de incidência do tributo, definida por Geraldo Ataliba como “descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i, a ela associando o mandamento intrínseco “pague”⁴¹.

Na esteira das considerações anteriores, a construção da hipótese de incidência ou antecedente da regra-matriz de um tributo demanda uma análise do aspecto material em conjunto com os aspectos temporal e espacial previstos, explícita ou implicitamente, na legislação definidora do tributo.

Com fundamento nessas definições, cabe traçar os critérios do antecedente da regra-matriz de incidência da contribuição de melhoria.

3.2.1 – Critério material

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio apud PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito constitucional de renda. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6345>>. Acesso em: 30 jan. 2012.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 66.

No critério material faz-se referência a um comportamento de pessoas, formado por ação (verbo) seguida de seu complemento⁴².

Considerando estritamente o conceito constitucional do tributo, pode-se resumir o aspecto material da hipótese de incidência como sendo “auferir valorização imobiliária em decorrência da conclusão de obra pública”.

Da correlação entre esses dois elementos essenciais, obra pública e valorização, tem-se a perfectibilização de um fato gerador com nuance distinta do existente nos demais tributos, como reza a teoria tricotômica. Nessa linha, tem-se que os elementos ínsitos à hipótese de incidência são:

I) Necessidade de valorização: apenas a obra não será suficiente à realização da incidência. Na trilha do entendimento de Hugo de Brito Machado⁴³, a obra não é o foco da obrigação tributária, mas sim a valorização dela advinda.

II) Necessidade de que a valorização ocorra sobre bens imóveis: o Decreto-lei n. 195/1967, dispõe em seu art. 2º que o fato gerador do tributo será a valorização do imóvel de propriedade privada em virtude de obras públicas.

O Decreto-lei 195/1967 arrola nos incisos do art. 2º tipos de obras públicas que podem ensejar o tributo. Colacionam-se os mesmos:

- “I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d’água e irrigação;

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 289.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. Ed. São Paulo: Malheiros. 2008. pp. 294-295.

- VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.”

Há divergência na doutrina acerca da taxatividade de referida lista. Os que advogam a tese de que a lista é meramente exemplificativa, admitem que outras obras públicas em sentido amplo, entendidas como “construções, edificações, reparações, ampliações ou manutenções de bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público”⁴⁴, possam ensejar a exação⁴⁵. Entretanto, ao se admitir a plena recepção do DL 195/1967, há que se reconhecer a aplicabilidade do princípio da legalidade estrita, de modo que referidas hipóteses acabam por vincular todo o espectro de materialidades passíveis de ensejar o tributo.

Conclui-se, pois, que a materialidade essencial da contribuição de melhoria ensejadora de sua incidência pode ser resumida como “obter valorização imobiliária decorrente de obra pública prevista no rol do art. 2º do Decreto-lei 195/1967”.

3.2.2 – Critério temporal

O critério temporal é a delimitação de tempo dentro do qual a conduta descrita pelo critério material deve ser realizada. Representa o momento em que o critério material passa a ser relevante juridicamente para surtir o fenômeno da incidência⁴⁶.

A ocorrência de valorização é o ponto central da fenomenologia da incidência do tributo, sendo necessário determinar o momento em que pode considerar-se efetivada.

Como pressuposto à valorização, observou-se que a realização de obra coloca-se como fator intermediário, sem o que aquela não toma relevância para a incidência tributária. Assim, pode-se afirmar que somente com a conclusão da obra, ou ao menos de parcela considerável da obra passível de gerar valorização é que se pode aferir a mais-valia imobiliária.

⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Taxa de serviço (parecer). Revista de Direito Tributário, n. 9-10. 1979. pp. 25-31.

⁴⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. Ed, Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 1, p. 601.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 295.

Quanto à efetiva caracterização da mais-valia, há que se considerar o fato de que o valor venal dos imóveis oscila consideravelmente ao longo do tempo, devendo, portanto, a lei que instituiu a exação fixar o momento a partir do qual se considera cabível a realização de reavaliação do imóvel beneficiado pela Administração, que por ato administrativo tornará público o resultado. A partir desta atuação administrativa concreta e tornada pública é que se pode considerar formalizado para o mundo jurídico a ocorrência efetiva de valorização, caso constatada de fato por avaliação técnica.

Assim, resume-se que o critério temporal como o “momento da publicação, por ato administrativo, da valorização resultante da diferença entre o valor venal posterior à conclusão da obra e o valor venal anterior à execução da mesma”.

3.2.3 – Critério espacial

O critério espacial, por sua vez, consiste na delimitação geográfica da conduta. Dentro desse critério, é possível encontrar três abordagens legais distintas, quais sejam: a determinação de um local específico para a ocorrência do fato, a abrangência por áreas e a possibilidade de designação de espaço genérico, como todo o território nacional⁴⁷.

Em se tratando de contribuição de melhoria, o tributo incide sobre imóveis valorizados dentro da chamada zona de influência da obra, definida pelo art. 3º, § 3º, do Decreto-lei 195 como sendo as “áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra”.

Por expressa determinação do art. 82 do CTN, a designação de referida zona territorial obrigatoriamente deve ser tornada pública nos termos da lei que institui a contribuição de melhoria.

Outrossim, a lei que institui a exação não pode pretender aplicar-se a imóveis situados em zona territorial que extrapole os limites geográficos do ente tributante, em face do princípio da territorialidade tributária, que limita o campo de incidência das normas dessa natureza.

Assim, pode-se afirmar que a contribuição de melhoria, no que toca ao aspecto espacial, incide “nas áreas de influência da obra valorizadora, desde que localizadas dentro do território do ente tributante”.

⁴⁷ Idem, p. 291-293.

3.3 – O consequente da regra-matriz na Contribuição de Melhoria

Se a hipótese, funcionando como descriptor, anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, o consequente, como prescriptor, fornece também critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, permitindo conhecer o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi acometido o dever jurídico de cumprir certa prestação, bem como o objeto, a saber, o comportamento que a ordem jurídica espera que o sujeito passivo satisfaça⁴⁸.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, podem ser identificados dois critérios na porção da regra-matriz atinente ao aparecimento da relação jurídica tributária, o pessoal e o quantitativo, os quais se examina.

3.3.1 - Critério pessoal

O critério pessoal é a identificação dos sujeitos envolvidos na relação jurídica. Como o conectivo existente entre estes sujeitos descreve um liame de obrigação, permissividade ou proibição, é intuitivo concluir que sempre se terá um sujeito ativo e um passivo, sobre os quais recairá direito subjetivo e dever legal, respectivamente⁴⁹.

Sujeito ativo, nas definições do art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular de competência para instituir o tributo⁵⁰. Neste particular, podem figurar como sujeitos ativos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a autoria da lei de instituição da contribuição de melhoria, desde que fundada em obra pública realizada pelo ente em seu território de competência.

⁴⁸ Ibidem, p. 316.

⁴⁹ Ibidem, p. 331-335.

⁵⁰ DA ROSA JR., Luiz Emygdio F. Manual de Direito Financeiro de Direito Tributário. 13 ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1999, p. 485.

Já sujeito passivo figura como a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento de prestação tributária, principal ou acessória, desde que direta (contribuinte) ou indiretamente (responsável) relacionada à situação que constitua hipótese de incidência⁵¹.

Por disposição expressa do Decreto-lei 195, o contribuinte do tributo é o proprietário do imóvel que foi beneficiado pela realização da obra pública (arts. 3º, §3º e 8º).

O proprietário deverá revestir essa condição ao tempo do lançamento do tributo, transferindo-se a responsabilidade tributária por sucessão a eventuais adquirentes ou herdeiros (art. 8º).

Segundo Eduardo Sabbag, é possível enquadrar no polo passivo também os enfiteutas ou titulares do domínio útil, o que é inclusive amparado pelo Decreto-lei 195, bem como os demais possuidores que, a despeito de não terem título de domínio sobre o bem, agem como se o tivessem, revelando capacidade contributiva⁵². São os chamados possuidores *ad usucapionem*, cuja posição permite a aquisição de propriedade pelo decurso do tempo, não confundindo-se com meros detentores a título precário ou não pacífico.

Em síntese, figuram como sujeitos passivos “aqueles que figurarem como proprietários, titulares de domínio útil ou possuidores *ad usucapionem* de imóvel valorizado ao tempo do lançamento”.

3.3.2 – Critério quantitativo

Paulo de Barros Carvalho define o critério quantitativo como sendo o objeto da relação, a prestação devida. No caso da obrigação de pagar tributos, em razão do seu viés econômico, esse critério seria formado por uma base de cálculo e uma alíquota, que juntos formariam o valor pecuniário da dívida fiscal⁵³.

Sendo a contribuição de melhoria um tributo vinculado a uma atividade estatal consistente na realização de obra da qual tenha havido valorização do imóvel do contribuinte a revelar capacidade contributiva, impõe-se que, na estruturação do aspecto quantitativo da

⁵¹ Idem, pp. 488-490.

⁵² SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2a Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 450.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 359-360.

exação, seja levada em consideração essa melhoria, ou seja, o incremento verificado no valor do imóvel⁵⁴.

O Superior de Tribunal de Justiça trilha o entendimento de que a referência de cálculo do tributo é a valorização imobiliária e não o custo da obra:

“BASE. CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO. MELHORIA.

(...) É uníssono o entendimento jurisprudencial neste Superior Tribunal de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária, a qual é aferida mediante a diferença entre o valor do imóvel antes do início da obra e após a sua conclusão, sendo inadmissível a sua cobrança com base somente no custo da obra pública realizada. Precedentes citados: REsp 1.075.101-RS, DJe 2/4/2009; REsp 1.137.794-RS, DJe 15/10/2009; REsp 671.560-RS, DJ 11/6/2007; AgRg no REsp 1.079.924-RS, DJe 12/11/2008; AgRg no REsp 613.244-RS, DJe 2/6/2008; REsp 629.471-RS, DJ 5/3/2007; REsp 647.134-SP, DJ 1º/2/2007; REsp 280.248-SP, DJ 28/10/2002, e REsp 615.495-RS, DJ 17/5/2004⁵⁵.”

Há que se atentar para o fato de que não há propriamente conjugação de base de cálculo e alíquota, tratando-se de tributo de aspecto quantitativo simplificado, mormente porque, em sendo a valorização a referência de cálculo, esta variará substancialmente conforme cada imóvel na zona de influência, tornando-se impossível ao ente pré-definir na lei da contribuição de melhoria as exatas alíquotas a serem aplicadas. A alíquota perde aqui, por conseguinte, sua razão prática, o que esvazia a aplicabilidade da fórmula tradicional $Vp = Bc \times Al$, onde Vp é o valor do tributo a pagar, Bc é a base de cálculo e Alq é a alíquota⁵⁶.

Comentando o conceito de base imponible aplicável à contribuição de melhoria, Aires Barreto expõe que:

“Por base de cálculo da contribuição de melhoria devemos entender a variação positiva do valor do imóvel, decorrente da obra pública. (...) Se, para obter o montante da valorização, é necessário apurar o valor do imóvel antes da obra e o valor do imóvel depois da obra, uma das apurações poderia ser feita com base no IPTU, que já nos fornece a

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8. Ed, Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2006, p. 1398.

⁵⁵ REsp 1.076.948-RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 4/11/2010.

⁵⁶ LIMA, Robson Luiz Rosa. Contribuição de melhoria. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 775, 17 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7138>>. Acesso em: 27 fev. 2012.

primeira dessas duas incógnitas. Como apurar o sobrevalor que foi agregado a esse valor 'inicial', em decorrência de obra pública? Esta tarefa seria similar à de atualização dos valores venais contidos em 'plantas genéricas de valores', isto é, o conjunto de tabelas, listas e mapas que a maioria dos grandes Municípios adota para fixar e calcular o valor venal (fiscal) dos imóveis. Seriam levados em conta, portanto, dentre outros, (a) os preços correntes das transações no mercado imobiliário, coletados por meio de pesquisas às imobiliárias, ao acervo de anúncios, ou extraídos das guias do imposto sobre a transmissão de bens imóveis; b) os preços das desapropriações; c) a presença de equipamentos urbanos etc.; tudo isso comparado com os dados anteriores à obra. Não se olvide que, para o cálculo da contribuição, interessa não apenas o valor 'novo', mas, também, a variação havida. A plus-valia assim encontrada seria depurada das parcelas de valorização que foram provocadas por outras variáveis que não a obra pública.”

Ressalte-se que o valor individual apurado encontra ainda dois fatores de limitação. Primeiramente, a valorização do imóvel especificamente considerado coloca-se como limite individual, de modo que o valor a ser cobrado a título de contribuição de melhoria não pode excedê-lo. Em segundo lugar, há uma limitação de caráter global, pela qual o somatório das contribuições de melhoria apuradas não pode exceder o valor do custo da obra.

Na hipótese de extrapolação do limite global, torna-se aplicável a aplicação de regra matemática da redução proporcional, de modo que o excedente global deve ser deduzido dos excedentes individuais de maneira proporcional⁵⁷.

No que tange à definição do custo da obra, duas questões merecem maior análise.

Um primeiro ponto é a de estabelecer quais fatores podem compor dito custo para fins de delimitação do limite global. Neste particular, o art. 4º do Decreto-lei 195/67 fornece parâmetros:

“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.”

⁵⁷ Idem.

A norma em comento permite o cômputo das etapas de implementação prática da obra, bem como ao processo de captação de recursos para sua realização. Quanto à hipótese de participação financeira de outros entes no custeio da obra, especialmente quando a fundo perdido, impõe-se uma análise da relação entre o limite global e própria finalidade do tributo.

Em se tratando de participação conjunta no custeio da obra, tendo cada ente suas responsabilidades, há que se interpretar que subsistem de fato mais de um ente executante, cabendo a cada qual cobrar sua contribuição de melhoria levando em conta como limite sua respectiva participação. Já na hipótese de transferência a fundo perdido, como é comum nas aprovação das chamadas emendas parlamentares, a matéria deve ser observada sob a ótica da justiça fiscal.

Cumprе esclarecer que o fato gerador e a própria razão de existir da contribuição de melhoria é a valorização involuntária do imóvel particular decorrente da realização de obra arcada com recursos públicos, cuja devolução se impõe como medida de justiça fiscal. Caso se admitisse, por hipótese, que parcela do dinheiro público gasto não seja computada no limite global, apenas porque o ente executante não é o mesmo que forneceu os recursos, estar-se-ia admitindo enriquecimento sem causa do particular em detrimento do erário coletivo, composto pelos cofres de todas as esferas do Poder Público. Em última análise, o retorno do dinheiro ao ente executante configura, em sentido amplo, devolução ao erário público dos demais entes, haja vista a unidade do Estado Brasileiro.

Por fim, há que se examinar se o valor a ser computado como limite global, caso se constate discrepâncias entre o momento de instituição da contribuição e o da conclusão da obra, será o valor orçado inicialmente ou o valor efetivo gasto. Neste particular, mais uma vez faz-se necessário invocar o princípio da legalidade estrita, que vincula os sujeitos da relação jurídica tributária. Assim, caso o valor efetivamente gasto ultrapasse o valor inicialmente divulgado aos contribuintes, deverá prevalecer aquele que foi dado à ciência dos destinatários do tributo, sob pena de extrapolação da autorização legislativa realizada.

Em conclusão, pode-se sintetizar o critério quantitativo como sendo “a variação positiva individual do imóvel no período anterior e posterior à obra pública valorizadora, limitada proporcionalmente ao valor estimado total do custo da obra”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os pressupostos explicitados nos dois capítulos iniciais deste trabalho permitiram a composição, no terceiro capítulo, da regra-matriz da contribuição de melhoria.

Observou-se que a contribuição de melhoria figura como tributo diferenciado das demais espécies clássicas impostos e taxas, uma vez que prepondera a retributividade de valorização aferida em razão de obra pública como fator mediato, de modo que o fenômeno da incidência mostra-se muito dependente de atuações administrativas paralelas a fim de aferir o *quantum* de benefício involuntário cada contribuinte recebeu, sempre deferindo-se ao mesmo possibilidade de exercer o contraditório.

Ademais, percebeu-se que, a despeito da sistemática diferenciada de instituição, o tributo deve respeito aos princípios basilares do sistema tributário, sendo necessário enfatizar a obrigatoriedade de lei prévia e específica a obra de que se pretenda cobrar a contribuição; a exigência de respeito ao prazo mínimo para eficácia da norma tributária correspondente e respectiva cobrança da exação; a imprescindível observância da irretroatividade das normas tributárias, afastando a brecha de posterior adequação de fato consumado à instituição de cobrança tributária intempestiva; bem como a perfeita compatibilização do tributo à capacidade contributiva, tanto no que tange à eleição dos sujeitos passivos quanto a veiculação de isenções a categorias específicas.

Como ponto mais marcante do trabalho insta salientar a composição do aspecto quantitativo do tributo, haja vista que difere da tradicional conjugação entre base de cálculo e alíquota para redundar na própria quantificação da hipótese de incidência diferenciada, ou seja, a valorização apurada, limitada proporcionalmente a limite global consistente no custo estimado da obra realizado e publicado pelo Poder Público quando de sua instituição.

Espera-se que as bases teóricas expostas sirvam como estímulo à adoção desta importante ferramenta de justiça fiscal, mormente nos municípios onde é comumente empregada, agora com respeito aos contornos constitucionais cuja operacionalização na Contribuição de Melhoria podem parecer a uma primeira vista não muito claros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. Ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARRETO, Aires. F. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 1, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva: 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. Ed, São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio apud PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O conceito constitucional de renda**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 601, 1 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6345>>. Acesso em: 30 jan. 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense. 2008.
- DA ROSA JR., Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro de Direito Tributário**. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. Ed. São Paulo: Atlas. 2001.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **A Contribuição de Melhoria na Constituição de 1988**. Florianópolis: Diploma Legal. 2000, p. 79.
- LIMA, Robson Luiz Rosa. **Contribuição de melhoria**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 775, 17 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7138>>. Acesso em: 27 fev. 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. São Paulo: Malheiros. 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro**. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 13/94, pp. 255-259.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Taxa de serviço (parecer)**. Revista de Direito Tributário, n. 9-10. 1979. pp. 25-31.

MOREIRA, João Batista. **A contribuição de melhoria e a imposição da valorização imobiliária**. Rio de Janeiro, Forense, 1981.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 4. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995, v. 1.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4138>>. Acesso em: 26 jan. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010

SILVA, Edgard Neves da. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15 ed., São Paulo: Renovar, 2008.