

# CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UM TRIBUTO ESQUECIDO \*

Luciana Batista Santos\*\*

“Nada é mais difícil de realizar, mais perigoso de conduzir, ou mais incerto quanto ao seu êxito, do que iniciar a introdução de uma nova ordem de coisas, pois a inovação tem como inimigos todos aqueles que prosperaram sob as condições antigas, e como defensores tíbios todos aqueles que podem se dar bem nas novas condições.”

*Maquiavel.*

---

## Sumário

---

1. Introdução. 2. Ligeiro esboço histórico da contribuição de melhoria no Direito Comparado. 3. A contribuição de melhoria no Direito brasileiro. 4. Conceituação do instituto. 5. Fato gerador e base de cálculo – Definição e importância para o Direito Tributário. 6. Fato gerador e base de cálculo da contribuição de melhoria. 7. Distinções entre a contribuição de melhoria, taxa e imposto. 8. Contribuição de melhoria e preço público. 9. Sujeito passivo da contribuição de melhoria. 10. Competência para a instituição da contribuição de melhoria. 11. Princípios constitucionais aplicáveis à contribuição de melhoria. 12. Aspectos políticos da aplicação da contribuição de melhoria. 13. Conclusão. 14. Bibliografia.

---

\* O tema deste artigo é parte integrante do conteúdo de pesquisa desenvolvida sob a orientação do professor Werther Botelho Spagnol, com financiamento do CNPq e duração de um ano.

\*\* Aluna do 5º ano do curso de graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

## 1 INTRODUÇÃO

A escassez de recursos públicos, em face das crescentes demandas impostas por um país em desenvolvimento, obriga legisladores, juristas e demais autoridades competentes a buscarem alternativas para o financiamento das obras públicas a cargo dos três níveis de governo, a fim de satisfazer as necessidades coletivas, objetivando a consecução do bem comum e da paz social, finalidades fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Dentre as possibilidades que se apresentam ao Estado na obtenção de receitas, destaca-se a tributação que é, indubitavelmente, o mais importante instrumento, desde tempos remotos, para angariar recursos financeiros. No exercício de sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam, de acordo com sua capacidade contributiva, os meios de que necessita para gerir a *res pública*. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que uma parcela da soberania estatal. O que não significa que seja ilimitado, pois balizado por uma série de normas jurídicas, sobretudo constitucionais.

Ocorre que as fontes tradicionais de tributos não têm oferecido respostas satisfatórias a essa questão, e, por isso, tem-se atribuído ao Estado um pretenso esgotamento de capacidade fiscal. Por conseguinte, é absolutamente necessário encontrar novos e eficazes métodos para atender às necessidades da população, num país onde a intervenção do Estado, em certas áreas, continuará sendo imprescindível, a fim de minimizar os efeitos da brutal concentração de rendas.

Nesse quadro de procura de alternativas para arcar com as despesas coletivas, insere-se a contribuição de melhoria, tributo constitucionalmente previsto, mas persistentemente desprezado pelo Poder Público, como modo eficiente, justo e perene no tempo de barateamento das obras públicas, auxiliando, dessa forma, na solução de uma série de problemas ocasionados pela falta de investimentos estatais.

Afinal, por que a não-imposição da contribuição de melhoria numa época em que a arrecadação, nos moldes tradicionais, já não é mais suficiente para suprir as necessidades monetárias dos entes federados?

## 2 LIGEIRO ESCORÇO HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO DIREITO COMPARADO

A contribuição de melhoria foi introduzida no direito positivo brasileiro no início deste século, devido à grande influência exercida por outros países que a aplicavam com enorme êxito, como a Inglaterra, os Estados Unidos e a Alemanha. Portanto, a fim de bem encaminharmos a exposição sobre o tema objeto do presente estudo, convém discorrer, ainda que brevemente, sobre as origens históricas deste gravame.

Estabelecer com precisão o nascimento da contribuição de melhoria é uma difícil tarefa, visto que há um desacordo entre os estudiosos do assunto quanto ao seu marco inicial. Muitos dos indícios apontados não revelam nada além de formas de ressarcimento por investimento público, assemelhando-se às taxas ou aos preços públicos, se comparados com o sistema jurídico de hoje.

Até mesmo o Direito Romano nos dá notícias da cobrança do tributo por melhorias nas cidades, sem, contudo, fornecer bases seguras que possam ser tomadas como ponto de partida.

Sem descuidarmos dessas divergências, podemos dizer que essas origens históricas prendem-se à Inglaterra, precisamente no ano de 1250, onde este tributo aparece com o nome de *Betterment Tax*. A Coroa britânica realizou obras no rio Tâmsa para evitar as inundações que todos os anos traziam incalculáveis prejuízos aos cidadãos. Concluída a obra, verificou-se que os imóveis circunvizinhos passaram a valer mais e, com isso, seus proprietários obtiveram um especial benefício. O Parlamento resolveu, então, recuperar a mais-valia imobiliária decorrente unicamente da obra pública estipendiada com recursos provenientes de todos os contribuintes. O princípio inspirador de tal cobrança era a equidade, pois, afinal, não era justo que apenas uma pequena parcela da população auferisse uma vantagem pecuniária sem contribuir nada a mais que o restante.

Infere-se do exposto que o modelo inglês busca apenas recuperar a especial vantagem obtida por alguns, em razão direta de obra pública custeada por todos. Por conseguinte, a base de cálculo do tributo reflete justamente essa valorização imobiliária.

Outra matriz histórica da contribuição de melhoria vem da Alemanha, que procurou fazer face ao gasto com os estragos causados pelas guerras instituindo o tributo chamado *Beitrag*, como forma de recuperar os custos das obras públicas urbanas dos proprietários de imóveis por elas beneficiados. Porém, diferentemente da Inglaterra, tomou como fundamento da nova contribuição o custo da obra pública. A valorização serve apenas como parâmetro para indicar o contribuinte.

A partir de então, essa espécie tributária alastrou-se por diversos países que optaram entre a recuperadora de mais-valia ou a remuneratória do custo da obra.

Contudo, foram os Estados Unidos o país que logrou o maior êxito em termos de aplicação da contribuição de melhoria. A popularidade dessa espécie tributária proveio do seu uso sistemático pelas cidades americanas, no século XIX, sob o nome de *special assessment*. O grande sucesso alcançado pelo instituto, depois de ter sido submetido a uma longa fase de experimentação, autorizou os financistas americanos a afirmarem que o “o sistema de contribuição de melhoria tem indubitavelmente demonstrado o seu valor como elemento permanente das finanças locais” (*The system of special assessment has indoubtedly proved its value as a permanent element in local finance*).<sup>1</sup>

Oportuno ressaltar que na expressão *special assessment* estão acolhidos os dois tipos de contribuição de melhoria. Na maioria dos casos ela representa recuperação de valorização imobiliária decorrente de obra pública, enquanto em outras hipóteses constitui a indenização do seu custo.

Os exemplos elencados têm a única finalidade de trazer à baila os primórdios dos dois tipos de contribuição de melhoria, visto não ser possível descrever pormenorizadamente as experiências estrangeiras dada a escassez de bibliografia atualizada sobre o assunto.

1 HAHNE, Ernest Herman. *Verbete: Special Assessment In: ENCYCLOPAEDIA of the Social Sciences*, v. 14, p. 279.

### 3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO DIREITO BRASILEIRO

No começo deste século, a doutrina pátria, influenciada pelo direito alienígena, foi, paulatinamente, recepcionando a contribuição de melhoria como uma nova espécie tributária, distinta das tradicionais taxa e imposto. Embora não prevista na primeira Constituição republicana, expressão da teoria dicotômica dos tributos, o referido gravame angariava adeptos à medida em que se apresentava como alternativa viável de financiamento das obras públicas.

Sintonizada com as tendências verificadas no seu tempo, sobretudo na doutrina, a Constituição Federal de 1934 recepcionou a contribuição de melhoria como tributo autônomo, adotando o direito brasileiro, a partir de então, a teoria tricotômica dos tributos.

*Bilac Pinto*, doutrinador pátrio, considerado por muitos pioneiro no tema em questão por seu livro *Contribuição de Melhoria de 1937*, a conceitua como sendo:

“o pagamento obrigatório decretado, exclusiva ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após sua audiência e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra, nem o valor do benefício”.<sup>2</sup>

Nesse livro, única obra de vulto a tratar do tema na vigência da Constituição de 1934, o autor mostra que a contribuição de melhoria se aplica exclusivamente à valorização de imóvel decorrente de obra pública, como meio de devolver à coletividade os recursos gastos para manter privilégios de poucos. Afinal, uma obra pública custeada por todos não pode ocasionar uma vantagem econômica para um pequeno grupo, cujas propriedades foram valorizadas sem que contribuísse a mais que o restante para os gastos exigidos por esse melhoramento.

2 *Op. cit.*, p. 7.

Nas Constituições que se seguiram, a contribuição de melhoria passou a compor o sistema tributário nacional como espécie tributária distinta da taxa e do imposto, com exceção para a Carta de 1937, expressão do Estado forte e totalitário, que não a acolheu.

Apesar dessa omissão no texto constitucional, a contribuição de melhoria, que já havia fincado raízes profundas na doutrina brasileira, continuou sendo defendida como um tributo presente em nosso sistema constitucional, embasada por princípios como o de igualdade perante a lei e justiça na tributação. Também os tribunais, amparados por essa doutrina, julgavam constitucionais as leis, sobretudo municipais, instituidoras desta exação.

Unanimidade entre os autores havia quanto à necessidade da cobrança efetiva da contribuição de melhoria, que deveria recair sobre aqueles que obtiveram especial benefício econômico sem que contribuíssem em nada a mais que o restante das pessoas para isso. É bastante elucidativo o comentário de *F. Mendes Pimentel*<sup>3</sup> sobre o reconhecimento da imposição da contribuição de melhoria como fonte de recursos para os cofres estatais, apesar da hesitação ainda presente na doutrina quanto à sua natureza jurídica específica:

“Qualquer que seja a natureza jurídica da contribuição de melhoria (imposto, taxa ou uma categoria à parte da atividade fiscal) pode e deve ela entrar em linha de conta no pressuposto orçamentário para que possa ser legalmente cobrada.”

No entanto, merecem registro as divergências de *Alfredo Augusto Becker*<sup>4</sup> que, adepto da teoria dicotômica dos tributos, não acolhia a contribuição de melhoria como uma terceira espécie tributária. Para este renomado autor ora seria imposto, quando sua base de cálculo refletisse a mais-valia imobiliária, ou se configuraria como taxa, quando visasse ao custo da obra.

3 Revista Forense. Rio de Janeiro, v. LXXXIII, p. 64, 1940.

4 *Teoria geral do direito tributário*, 1972.

Igualmente digna de anotação a polêmica obra de *João Baptista Moreira*<sup>5</sup> que, admirador do direito alemão, opta pelo critério custo da obra, em vez da valorização do imóvel como base de cálculo do novo tributo.

Ao longo dessa evolução no direito positivo brasileiro, a contribuição de melhoria delimitou-se como uma nova espécie tributária, tendo como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

A doutrina divergia quanto à base de cálculo a ser adotada: custo da obra ou *quantum* da valorização. Porém, os tribunais, inclusive o Supremo Tribunal Federal, inclinavam-se pelo critério da valorização obtida pelo imóvel do particular em decorrência exclusiva da obra pública, pois, sendo esta valorização o principal aspecto da hipótese de incidência do tributo, a base de cálculo deveria refleti-lo.

Estavam, assim, consolidados a natureza jurídica e os elementos essenciais da contribuição de melhoria quando a Constituição de 1988 trouxe novos debates, porque, talvez, tentando simplificar o instituto de modo a torná-lo operacional, acabou pecando por usar fórmula reduzida demais. Isso somente acresceu mais um óbice à aplicação efetiva do gravame em questão, pois a doutrina, em sua maioria, antes pacífica quanto ao critério valorização como base de cálculo do tributo, encontra-se agora dividida em relação ao tipo adotado pelo contexto constitucional: se a recuperadora de custos ou a captadora de mais-valia imobiliária.

Existe corrente doutrinária defensora de lei complementar, prevista no art. 146, III, da Constituição Federal de 1988, para verificarmos a opção do legislador na matéria. Outros dizem ser plena a competência das pessoas políticas, ou seja, podem escolher o tipo de contribuição de melhoria que desejarem até que sobrevenha lei complementar.

A contribuição de melhoria, aqui como alhures, foi definida, ao longo do tempo, como um tributo cuja incidência pressupõe obra pública ensejadora de valorização imobiliária no imóvel do particular. Partindo desse princípio, entendemos que a base de cálculo deve estar intimamente associada ao aspecto da valorização, pois é este que norteia a contribuição de melhoria. Sabemos não ser possível a ocorrência do fato gerador se a valorização não advir de obra

5 *Tratado de direito tributário brasileiro*. v. 8, 1981.

pública, mas esta não é o traço principal, pois se causar desvalorização não caberá nenhuma cobrança pelo Poder Público. Então por que escolher o custo da obra como base de cálculo se a simples realização da obra pública não é o elemento mais relevante?

Já não há mais dúvidas de que para diferenciar as espécies tributárias entre si não basta somente a análise da base de cálculo, sendo preciso sua conjugação com a hipótese de incidência. Assim, sendo a valorização imobiliária o principal aspecto da hipótese de incidência, somos pela base de cálculo que traduza o *quantum* desse benefício pecuniário.

Ademais, o tributo justifica-se pela necessidade de recuperar a mais-valia imobiliária e não para remunerar a obra pública. Os defensores da base de cálculo custo da obra argumentam que ela é mais fácil de ser calculada tornando o tributo realmente operacional. Ora, mesmo se adotarmos este critério teremos de calcular o *quantum* da valorização em média obtida pelo imóvel, pois é este o limite individual, e a dificuldade alegada, que não se verifica na realidade, persistirá.

Por conseguinte, não vislumbramos motivo lógico para pensarmos que a Constituição Federal vigente mudou de orientação logo quando doutrina e jurisprudência haviam consolidado uma firme posição quanto à base de cálculo da contribuição de melhoria. Se a expressão empregada pelo legislador parece simples é justamente porque os traços característicos da contribuição de melhoria já estão arraigados na vida jurídica do País, sobretudo dos tribunais, incluindo o Supremo Tribunal Federal, confirmada por trechos de acórdãos citados a seguir:

“Com efeito, diante do sistema tributário brasileiro, não há confundir-se taxa com contribuição de melhoria, já que esta tem por fato gerador o benefício acarretado a imóvel, por obra pública, enquanto aquela incide sobre a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 18, I e II, da EC 1/69 e art. 145, II e III, da Constituição Federal/88).”<sup>6</sup>

“Sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização

e a sua base a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária.”<sup>7</sup>

“... a contribuição de melhoria tem seus contornos próprios (CTN, art.81), distintos dos da taxa (arts.77 e 79), esta devida por serviços específicos, aquela por obras efetivadas pelo Poder Público (Constituição Federal, art. 145, III), e que acarretem valorização imobiliária para certos contribuintes, vele dizer, os cujos bens tenham sofrido influxo direto ou indireto do benefício.”<sup>8</sup>

Quanto à necessidade de lei complementar para a matéria, entendemos, com o Prof. *Sacha Calmon Navarro Coelho*,<sup>9</sup> ser de eficácia contível o dispositivo constitucional dispondo sobre a contribuição de melhoria (art. 145, III), isto é, aplica-se de imediato, mas pode ser contido por lei complementar superveniente no que lhe for contrária.

No sistema tributário nacional, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência entre a União, Estados e Municípios, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sendo este último objeto o que nos diz respeito mais de perto neste trabalho.

A lei complementar contendo normas gerais de Direito Tributário em vigor é o Código Tributário Nacional, no que não contrariar a Constituição Federal, de acordo com art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O Código Tributário Nacional trata da contribuição de melhoria em seus arts. 81 e 82, que dão a sua definição, inclusive com previsão expressa dos seus limites individual e total.

Complementando o Código Tributário Nacional, especificamente quanto à contribuição de melhoria, foi editado, em 1967, o Decreto-Lei n. 195 encarregado de servir de parâmetro para as ordens jurídicas parciais. Exatamente porque somos um Estado Federal, é preciso que haja uma certa integração entre o

7 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário n. 116.147-7-SP, 29/10/91.

8 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, Apelação 483001-1, 14/10/93.

9 *Comentários à Constituição de 1988*, 1993.

6 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Recurso Extraordinário n. 140.779-4-SP, 2/8/95.

sistema tributário previsto na Constituição e o editado pela União, Estados e Municípios, e é este o papel a ser cumprido pelas normas gerais que são normas para fazer normas.

O citado decreto, porém, extrapolou essa função, não se atendo somente às normas gerais sobre o tributo, adentrando a esfera de competência dos entes políticos internos, prescrevendo regras até sobre prazo e forma de pagamento. Seus comandos ferem princípios máximos do ordenamento jurídico ao interferirem na autonomia dos Estados e Municípios. Por consequência, somos pela ineficácia do Decreto-Lei n. 195/67 quer para a União, Estados ou Municípios.

*Geraldo Ataliba*<sup>10</sup> traduz nosso pensamento ao dizer que “o decreto-lei extravasando seus limites é nulo e não surte efeito algum. Ora, se é nulo não tem eficácia nem para a União, e nem para os Estados e Municípios, não há que se falar em eficácia relativa.”

Infelizmente, os tribunais do País ainda consideram o Decreto-Lei n. 195/67 vigente para todas as ordens de governo, talvez por falta de um estudo mais minucioso do que sejam normas gerais e por um resquício de autoritarismo, que permite ao legislador federal atentar contra o espírito da Constituição que consagra expressamente o Estado Federal e a autonomia dos Municípios.

#### 4 CONCEITUAÇÃO DO INSTITUTO

Tentando nos ater somente aos aspectos jurídicos do instituto em confronto com todo o sistema normativo, conceituamos preliminarmente a contribuição de melhoria como uma espécie do gênero tributo, ou seja, é uma prestação *ex lege*, pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, cuja hipótese de incidência, não constituindo sanção de ato ilícito, é a valorização de propriedade imóvel em decorrência de obra pública, valorização esta que funciona como limite individual à sua cobrança.

<sup>10</sup> O decreto-lei na Constituição de 1967.

#### 5 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO – DEFINIÇÃO E IMPORTÂNCIA PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Por imposição metodológica, convém, nesse ponto, precisarmos o conceito de fato gerador e de base de cálculo, por serem estes elementos da máxima importância na caracterização de cada espécie tributária.

No direito brasileiro, a criação de tributos compete exclusivamente ao legislador, pois vige, entre nós, o princípio da legalidade. Ele realiza essa tarefa descrevendo hipoteticamente os fatos cuja ocorrência efetiva desencadeia a obrigação de pagar certa quantia ao Estado.

As normas tributárias têm como objeto o comportamento humano. Quando o sujeito realiza no mundo físico o previsto na regra jurídica, nasce o dever de pagar o tributo ao Poder Público. Recebe o nome de fato gerador este acontecimento da realidade concreta e que tem a força de fazer irromper a obrigação tributária, constituída num vínculo jurídico entre o Estado, de um lado, como sujeito ativo, e o particular do outro, como sujeito passivo, tendo este último o dever de entregar certa soma de dinheiro àquele.

Preleciona o ínclito *Geraldo Ataliba*:

“Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária.

A lei (h.i.) descreve certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos ‘fato imponible’ (ou fato tributário).”<sup>11</sup>

<sup>11</sup> *Hipótese de incidência tributária*, 1992, p. 61.

Não devemos confundir, dessa forma, hipótese de incidência e fato gerador: aquela é a previsão abstrata feita pelo legislador, este é a ocorrência do mundo físico que, por se subsumir com perfeição ao descrito pela norma, tem a força de irromper a obrigação tributária.

Nos tributos vinculados – taxas e contribuição de melhoria – existe, na hipótese normativa, um liame entre o fato descrito e uma atuação do Estado. Já nos impostos, tributos não-vinculados, o pagamento realizado pelo sujeito passivo ao Estado não possui esse caráter de contraprestação pelo que foi recebido do Poder Público. Na verdade, os fatos geradores retratam acontecimentos completamente alheios a qualquer ingerência dos entes públicos, como, por exemplo, ter renda, ter automóvel, fazer circular mercadorias e certos serviços, etc. Nos tributos não-vinculados arrecada-se dinheiro do contribuinte sem lhe dar uma retribuição imediata e individualizada; nos vinculados, há uma contraprestação imediata ao contribuinte.

Essa teoria dos fatos geradores vinculados e não vinculados a uma atuação do Estado serve como um divisor de águas entre as espécies tributárias, apartando as taxas e a contribuição de melhoria de um lado, e os impostos do outro. Possui a grande vantagem de repousar em critérios estritamente jurídicos, pois somente leva em conta a hipótese de incidência conjugada com a base de cálculo, fornecendo-nos, com segurança, a estrutura íntima de cada tipo tributário.

Já a base de cálculo, presente na hipótese de incidência, proporciona critério para determinação do valor a ser pago ao Estado, do *quantum debeatur*. Tão importante é este elemento na configuração de cada espécie tributária que tem sido objeto de acurados estudos por parte dos doutrinadores. Auxilia a medir a intensidade do comportamento descrito na hipótese normativa como suficiente a gerar a obrigação tributária, a fim de quantificar a prestação pecuniária, e tem também a relevante função de delimitar com precisão a natureza jurídica específica das espécies tributárias. Afinal, não é possível defini-las analisando somente o fato imponível, como parece preceituar o art. 4º do Código Tributário Nacional, ao dizer que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. Não é este um critério seguro para verificarmos sempre que tipo de tributo está sob o nosso enfoque.

Sabemos o quanto é corriqueira a imprecisão terminológica do legislador, muitas vezes a denominar de taxa o que na verdade é imposto e vice-versa. Destarte, não é difícil ocorrer o caso de termos uma descrição hipotética que, à primeira vista, parece ser de um imposto, mas cuja base de cálculo tomou como dado algum fator vinculado a uma atuação estatal. Nesse confronto, deve prevalecer a base de cálculo a demonstrar que na realidade temos uma taxa. Também não é possível, por exemplo, um imposto que se diz ser sobre o patrimônio tenha por base de cálculo a renda do contribuinte. Teremos mais um imposto sobre a renda e não poderíamos chegar a essa conclusão se a base de cálculo não fosse considerada. *Paulo de Barros Carvalho*,<sup>12</sup> ao discorrer sobre o tema, explica que,

“no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador”.

## 6 FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Fixadas essas premissas básicas, identificamos com precisão o fato gerador da contribuição de melhoria: a realização de obra pública causadora de valorização pecuniária ao imóvel do contribuinte. Sua cobrança não pode superar o *quantum* do benefício obtido pelo particular, pois isso seria legitimar o confisco, que é constitucionalmente proibido.

Quanto ao limite total custo da obra, entendemos que ele pode ser ultrapassado sem que isso seja reprovável. Afinal, desde que respeitado o limite individual, o contribuinte não estará sofrendo nenhuma agressão ao seu patrimônio, e o Estado terá mais recursos para investir em outras áreas.

<sup>12</sup> *Curso de direito tributário*, 1993.

Muitos autores e vários textos legislativos agregam ao conceito de contribuição de melhoria a frase “para fazer face ao custo de obra pública”. Juridicamente não se define nenhum tributo por sua finalidade e, portanto, tal expressão é totalmente despicenda na caracterização dessa imposição fiscal.

Infelizmente ainda há hesitação na doutrina quanto ao critério informador da base de cálculo do tributo. Isso porque, conforme vimos, historicamente existem dois tipos de contribuição de melhoria, com bases de cálculo diferentes: uma busca a recuperação da mais-valia obtida pelo particular e, por isso, baseia-se na valorização; e a outra visa à remuneração do despendido com a realização da obra. Para agravar essa situação de indefinição, a Constituição vigente está vazada em uma linguagem não isenta de ambigüidades, ao dizer simplesmente que as pessoas políticas podem cobrar contribuição de melhoria em decorrência de obras públicas.

A contribuição de melhoria impõe-se como um modo de o Poder Público não permitir que poucos se beneficiem com uma obra pública realizada com recursos de muitos e, por isso, conforme ressaltamos anteriormente, defendemos, com a devida vênia das abalizadas opiniões em contrário, que sua natureza não é remuneratória do custo da obra e sim recuperadora da mais-valia imobiliária. No mesmo sentido, *Geraldo Ataliba*:

“Sua base imponível é a valorização; a medida da valorização é o critério do tributo. Valorização é a diferença positiva de valor de um imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra.

... a contribuição de melhoria é instrumento puro e simples de realização do princípio constitucional e legal que atribui ao poder público a valorização imobiliária causada por obra pública. A contribuição de melhoria, nem mesmo para a ciência das finanças, é remuneratória ou ressarcitória.”<sup>13</sup>

<sup>13</sup> *Hipótese... Op. cit.*, p. 150.

## 7 DISTINÇÕES ENTRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, TAXA E IMPOSTO

Com base na divisão dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, fácil é distinguir a contribuição de melhoria, que pertence ao primeiro tipo por apresentar na hipótese de incidência uma atividade do Poder Público, dos impostos que se encontram inseridos no último por traduzirem comportamentos dissociados de atuação estatal.

Com a taxa também não se confunde, apesar de estarem relacionadas a uma atividade estatal. A cobrança da taxa se faz pelo *custo do serviço*, enquanto a contribuição de melhoria recai sobre *a mais-valia imobiliária ocasionada pela obra pública*, sendo o custo um mero limite. Há na taxa a idéia de remuneração e, por isso, ela é cobrada mesmo que não cause benefício ao contribuinte. Já a contribuição de melhoria não busca remunerar o custo da obra pública e, sim, recuperar a mais-valia imobiliária. Isso significa que a contribuição de melhoria é tributo indiretamente relacionado ao contribuinte, pois não basta a realização de obra pública, devendo haver valorização efetiva no seu imóvel; por isso, nunca será cobrada quando da obra pública resultar prejuízo ao contribuinte. Nesse caso, o Estado deverá indenizar o proprietário do imóvel, por um princípio de equidade. A taxa relaciona-se a serviços imateriais e incorpóreos, e a contribuição de melhoria liga-se a obras concretas que ocasionem um especial benefício pecuniário a algumas pessoas.

A diferenciação entre taxa e contribuição de melhoria não pode ser feita somente pela análise de suas bases de cálculo. Este é, a nosso ver, o erro da escola dicotômica, que erige a base de cálculo como critério suficiente para identificar a natureza jurídica específica de cada tributo. Adepto dessa teoria, *Alfredo Augusto Becker* não considerava a contribuição de melhoria uma espécie tributária autônoma: seria um imposto se usássemos como base de cálculo o *quantum* da valorização, ou uma taxa se o custo da obra fosse o critério considerado.

No atual estágio do Direito Tributário, sabemos que tal raciocínio não pode prosperar, pois é preciso associar a base de cálculo com a hipótese de incidência para penetrarmos na estrutura íntima de cada tributo. E a contribuição de melhoria tem hipótese de incidência inconfundível: obra pública que

ocasiona valorização econômica no imóvel do contribuinte devendo a base de cálculo refletir o *quantum* dessa valorização.

## 8 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E PREÇO PÚBLICO

Ocorrido o fato gerador da contribuição de melhoria – obra pública causadora de valorização imobiliária –, nasce para o proprietário do imóvel, infalivelmente, uma obrigação pecuniária para com o Poder Público, independente de sua aquiescência. Dizemos que esta obrigação é heterônoma, pois decorrente de lei, não restando liberdade de escolha para o particular. Então, não haverá imposição da contribuição de melhoria (mesmo que haja valorização imobiliária) quando houver pacto entre a Administração Pública e o contribuinte para a realização de uma obra pública. Quanto ao preço público, terá sempre o caráter contratual, prevalecendo o princípio da autonomia da vontade.

## 9 SUJEITO PASSIVO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Sujeito passivo da obrigação tributária, nascida com a ocorrência no mundo físico do previsto na lei, é o proprietário de imóvel valorizado em decorrência exclusiva de obra pública.

Erigindo o critério valorização econômica como dado fundamental à composição do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição de melhoria, eliminamos qualquer dose de subjetividade que inevitavelmente surgiria na escolha do sujeito passivo se considerássemos aspectos outros, como maior conforto trazido aos moradores, facilidade de acesso às vias públicas, etc. Objeto da tributação é a mais-valia e não o bem-estar trazido pela obra. Por conseguinte, a contribuição de melhoria somente será devida por aqueles que tiveram sua propriedade incrementada por um aumento no seu valor financeiro.

## 10 COMPETÊNCIA PARA A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Competente para sua instituição e cobrança é o ente político que realizar a obra pública causadora de valorização econômica no imóvel do particular, consoante está previsto na Constituição Federal:

“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 postos à sua disposição;
- III – contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.”

A Constituição outorga expressamente parcela de competência para a instituição de tributos a cada ente que compõe o Estado federativo brasileiro, a fim de que obtenham recursos com os quais gerir seus negócios públicos. Essa discriminação de rendas toma como base a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal. Por isso, no artigo transcrito, estão explícitos os fatos geradores da contribuição de melhoria e das taxas, o que não ocorre em relação aos impostos. Estando as primeiras diretamente ligadas a uma atuação estatal, serão devidas à esfera de poder que prestar o serviço ou exercer o poder de polícia, no caso das taxas, ou realizar a obra pública, tratando-se de contribuição de melhoria. A competência para a instituição dessas espécies tributárias é comum, sem que isso gere conflitos entre as pessoas políticas internas.

No caso dos impostos, como contemplam na hipótese de incidência um fato alheio à intervenção estatal, foi preciso, num capítulo à parte, enumerá-los e discriminá-los, um a um, atribuindo privativamente sua instituição a cada esfera do Poder Público, de modo a evitar conflitos de competências entre elas.

Quanto à competência exonerativa, isenções só podem existir em casos específicos, sempre previstos em lei, nos quais o Estado é devedor de obras públicas, como, por exemplo, na urbanização de uma favela onde será fornecida infra-estrutura básica aos residentes da área beneficiada. Não deve haver de fato imunidade às entidades públicas, pois ela, segundo a Constituição, somente se refere aos impostos.

## 11 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, por ser uma espécie tributária, não deve ficar à margem dos princípios fundamentais que norteiam o Direito Tributário, além

dos outros tantos que iluminam todo o ordenamento jurídico, e que devem ser acatados pela legislação infraconstitucional no trato da matéria.

O princípio da legalidade, basilar num Estado Democrático de Direito, que nos desobriga de fazer o que não está previsto em lei, ganha especial conotação no campo da tributação, quando a Constituição expressamente dispõe: “Art. 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”. Portanto, também a contribuição de melhoria há de se pautar por tal comando; e a lei que a instituir somente poderá ser exigida no ano seguinte, por força do princípio da anterioridade.

O princípio da capacidade contributiva, de fato, deve referir-se somente aos impostos, visto que nos tributos vinculados há somente contraprestação pela atuação estatal. Ocorre que é preciso ter em mente ser a contribuição de melhoria um tributo indiretamente relacionado ao contribuinte, pois não basta a construção de obra pública, devendo haver valorização efetiva no seu imóvel. Esse benefício econômico não se traduz em maior riqueza imediata nas mãos do contribuinte, pois somente é auferível no momento da venda do imóvel. Assim, é preciso uma dosagem da carga tributária de acordo com a capacidade econômica de cada um.

Merece lembrança a proibição de tributação com efeito de confisco, segundo mandamento expresso na Constituição Federal em seu art. 150, IV. Difícil precisar o conceito do que seja confisco, pois aquilo que para alguns é considerado excesso na carga tributária, para outros pode ser visto como cobrança legítima; porém, quanto à contribuição de melhoria, não resta dúvida de que a arrecadação acima do valor da valorização obtida pelo imóvel em decorrência exclusiva da obra pública incorre na vedação constitucional. Por isso, o limite individual deve ser rigorosamente observado.

Também pertinente à espécie a vedação ao enriquecimento sem causa, que apresenta como pressuposto o fato de alguém obter uma vantagem patrimonial em detrimento de outrem, sem que haja justa causa para a retenção desse ganho. Sempre que o Poder Público realiza uma obra e não busca recuperar o especial benefício conseguido por alguns, o interesse de toda a sociedade é lesado. Não é correto afirmar que o particular se enriqueceu ilicitamente, pois sua vantagem não foi obtida de modo contrário ao direito. Mas isso não justifica

a apropriação por ele dessa parcela pecuniária, porque não é fruto de nenhuma atividade sua.

Vige em Direito Administrativo os sobranceiros princípios da supremacia do interesse público sobre o do particular e o da indisponibilidade dos bens públicos. Claro está que tais ditames estão sendo fragorosamente aviltados à medida que os entes políticos permitem que o dinheiro público seja utilizado para propiciar ganhos indevidos a uma pequena parcela dos contribuintes.

## 12 ASPECTOS POLÍTICOS DA APLICAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Para a consecução de tão importante desiderato, qual seja, a real aplicação da contribuição de melhoria, é imperioso ampliar o debate para outras áreas do conhecimento, especialmente a econômico-financeira e a política, que podem fornecer dados enriquecedores ao trabalho. A justificativa de que a contribuição de melhoria deve ser aplicada simplesmente por ser um tributo previsto constitucionalmente não se tem mostrado suficiente para romper os entraves à adoção deste tributo.

Com base nessa premissa, tornou-se obrigatória a busca de informações presentes em outros ramos do saber, a fim de fazermos um levantamento dos principais óbices e suas possíveis soluções à imposição de tão importante fonte de recursos. Para tanto, entrevistamos assessores dos Secretários de Fazenda dos governos estadual e municipal.

Constatamos que tanto o Município quanto o Estado têm enorme interesse pela contribuição de melhoria, vista como uma alternativa de receita numa época em que os esforços são todos no sentido de se aumentar a arrecadação para fazer face aos crescentes gastos governamentais. Contudo, ambas as esferas de governo apontam muitos obstáculos à sua aplicação efetiva, tudo por falta de um estudo acurado e de uma jurisprudência consolidada sobre o tema. Os questionamentos feitos são relevantes, mas ainda tratam de questões básicas acerca da contribuição de melhoria: qual a base de cálculo a ser adotada, definição do sujeito passivo, etc.

A circunstância de a contribuição de melhoria nunca ter sido cobrada torna mais difícil a percepção por parte da população de que se trata de um

tributo justo porque não implica, de forma alguma, confisco da propriedade, visto que apenas recupera o especial benefício auferido por alguns em razão direta de obra pública custeada por todos.

A atitude de resistência das pessoas em relação ao tributo justifica-se como um reflexo do distanciamento do Estado em relação aos contribuintes que não têm recebido o devido retorno, em forma de melhorias sociais, do dinheiro pago na tributação. Assim, a contribuição de melhoria seria vista como mais um aumento na carga tributária, já considerada muito elevada, sem que isso resulte em benefícios para a população.

Não podemos concordar, data vênica, que tal argumento seja suficientemente forte a ponto de justificar o descaso do Poder Público em relação a este provedor de recursos totalmente inaproveitado. Historicamente, a tributação ocupa um lugar de destaque na organização do Estado, pois afigura-se como o principal meio financiador de seu desenvolvimento; porém, nunca deixou de haver embates entre o Fisco e os contribuintes em relação ao *quantum debeatur*, e isto em razão, sobretudo, do não-retorno por parte do Estado em obras públicas e investimentos sociais. Mas temos a certeza de que uma ampla campanha educativa, com a presença de vários setores da sociedade civil e representantes dos três Poderes, na qual fossem esclarecidas as características da contribuição de melhoria, dissiparia grande parte dessas dúvidas. Afinal, é um tributo muito justo que reequilibra os contribuintes não permitindo que apenas um pequeno grupo, os proprietários de imóveis valorizados pela obra pública, beneficie-se com um ganho pecuniário.

O fato de ser a contribuição de melhoria um tributo vinculado a uma atuação estatal facilita sua compreensão, pois o contribuinte vê a obra perto da sua casa e sabe que foi por ter sido realizada que seu imóvel obteve um incremento de valor e, por isso, está pagando por algo tangível, corpóreo. Desse modo, só é possível a cobrança depois de realizada a obra pública.

Cabe, nesse ponto, ressaltar que não é possível cobrar contribuição de melhoria devido a obras de infra-estrutura básica, tais como implantação de rede de esgoto, de água, etc., pois nesses casos já existe um pagamento ao Estado por meio de outros tributos.

O produto da arrecadação da contribuição de melhoria está destinado ao financiamento da obra ensejadora da valorização imobiliária. Esta vinculação

do destino da arrecadação, apesar de irrelevante para a caracterização de cada espécie tributária, é mais um ponto positivo da contribuição de melhoria, porque o contribuinte tem a consciência de que está pagando por um benefício já obtido.

Outro obstáculo apontado durante as entrevistas diz respeito à definição da base de cálculo. Ainda subsistem dúvidas suscitadas no início do século em relação à descaracterização da contribuição de melhoria, que passaria a ser uma taxa de obras se adotarmos o critério custo da obra como sua base de cálculo.

A indefinição quanto à base de cálculo a ser adotada, se a captadora de mais-valia ou a recuperadora do custo da obra, não é o que se nos afigura como o dado claramente demonstrativo do nível de desconhecimento em relação a esse tributo, pois, apesar de termos adotado o primeiro critério, sabemos que o outro possui inúmeros adeptos, sendo empregado, com êxito, por países como a Alemanha. O que é mais grave é tomar a contribuição de melhoria como uma taxa de obras se o custo da obra for usado como base de cálculo, como se este fosse dado suficiente à caracterização precisa de cada espécie tributária. Já vimos, anteriormente, que tal tese não é mais possível.

Quanto à base de cálculo a ser adotada, defendemos a posição de que ela deve refletir o *quantum* da valorização imobiliária. Fortes no argumento de que a base de cálculo deve estar intimamente ligada ao aspecto material da hipótese de incidência, não vemos motivo lógico para pensarmos que o dado a ser considerado deve ser o custo da obra, quando sabemos que a realização da obra pública é condição necessária mas não suficiente para a cobrança do tributo. Apenas se sobrevier valorização é que será cabível a cobrança da contribuição de melhoria. Por conseguinte, se a valorização for zero ou negativa, causando depreciação ao imóvel, não será possível tal exigência fiscal.

A Prefeitura está absolutamente tranqüila com relação à possibilidade de se quantificar em termos precisos a valorização decorrente somente da realização da obra pública, pois o IPTU, cobrado por ela, distingue em sua guia de arrecadação, com clareza, esses índices. Desse modo, o argumento de que a base de cálculo deve ser o custo da obra, por ser o único critério mensurável, não mais se sustenta. É plenamente viável a utilização da base de cálculo *quantum* da valorização, pois as dificuldades de ordem técnica para se medi-la são perfeitamente contornáveis.

Presente também alguma hesitação quanto ao sujeito passivo desse tributo, por vislumbrarem os técnicos governamentais uma dose elevada de subjetividade ocasionada pela expressão vaga utilizada pelo texto constitucional. Apesar de concordarmos que a fórmula usada pela nossa Constituição não é escorreita, gerando um grande número de controvérsias, estas podem ser superadas à medida que tomarmos o critério econômico como o definidor de quem paga a contribuição de melhoria. Sujeito passivo será aquele que teve seu imóvel valorizado pecuniariamente em razão da obra pública. Somente esse dado econômico é capaz de eliminar resquícios de subjetividade na definição do pólo passivo da obrigação tributária. Afinal, uma obra pode causar inúmeros benefícios que não sejam econômicos ao contribuinte. Por isso, é imperioso que o responsável pelo recolhimento do tributo seja apenas o proprietário do imóvel que teve seu valor aumentado em decorrência exclusiva da obra pública.

Concluimos, sem grandes surpresas, após realizarmos essas entrevistas, que também os empecilhos políticos apresentados, apesar de exigirem soluções adequadas, não são suficientes para explicar o total esquecimento, por parte dos governantes, em relação à contribuição de melhoria. Contudo, diante das demonstrações de real preocupação em buscar alternativas para enfrentar os gastos públicos, acreditamos que a contribuição de melhoria possa, finalmente, num futuro bem próximo, cumprir entre nós o seu papel de propiciadora de recursos fiscais e redistribuidora de rendas, ao não permitir que apenas uma pequena parcela se beneficie de obras públicas estipendiadas com recursos de todos.

### 13 CONCLUSÃO

Apesar de ser um tributo previsto constitucionalmente desde 1934 (com exceção para a Carta de 1937), a contribuição de melhoria não logrou êxito no Brasil. Dentre as principais causas jurídicas da não-aplicação dessa espécie tributária no Brasil, podemos citar a indefinição do texto constitucional atual no que tange a qual o tipo adotado, se a remuneratória do custo da obra ou se a captadora de mais-valia imobiliária. Quanto aos óbices políticos, a resistência da população em relação ao tributo foi o mais relevante impedimento apontado.

Consideramos os argumentos expendidos como não suficientes para explicar o total descaso por parte de legisladores, doutrinadores e órgãos governamentais em relação a essa importante fonte de receita e redistribuidora de renda entre os contribuintes, à medida que não permite que somente alguns se beneficiem de obra pública realizada com o concurso de todos. Temos a certeza de que com um estudo aprofundado acerca do tema todas essas dúvidas deixarão de persistir. Afinal, o alto interesse financeiro e social do tributo justifica e reclama o máximo esforço pela sua efetiva implantação, tanto por parte do Poder Público como do próprio contribuinte.

A não-aplicação da contribuição de melhoria a lesionar os interesses de toda a coletividade fere os princípios do Estado Democrático de Direito, que objetiva, em última análise, o bem comum e a paz social. A recuperação das valorizações é um princípio da mais elementar justiça social.

A contribuição de melhoria vem corrigir uma situação que o Estado moderno não pode mais tolerar: as obras públicas realizadas com o concurso de todos os contribuintes beneficiam, quase sempre, somente a um pequeno número deles. Esses proprietários, por motivos de melhoramentos públicos, têm suas propriedades valorizadas e nada pagam por isso. É o mais evidente exemplo de enriquecimento injusto em detrimento da coletividade.

A finalidade pública é administrar em obediência aos interesses coletivos. Qualquer desvio dessa finalidade incide em desvio de poder, campo de irregularidade, passível de impugnação por parte dos cidadãos. Assim, a imposição da contribuição de melhoria é uma necessidade e uma obrigação por parte do Estado, pois estão envolvidos interesses públicos indisponíveis por parte deste.

Após realizarmos este modesto intróito sobre o tema, que tem como objetivo reacender o debate em torno de tão importante gravame, questionamos: Estaria o nosso sistema tributário totalmente esgotado? Seria sua estrutura intrinsecamente injusta ou assim se apresentaria devido à não-aplicação adequada dos seus institutos?

É preciso não descurar das potencialidades que o sistema apresenta, mesmo em sua forma atual. Isso não significa que enxergamos a contribuição de melhoria como uma panacéia, mas que, sim, confiamos nela como mais um instrumento para corrigir as imperfeições do sistema econômico do brasileiro.

## 14 BIBLIOGRAFIA

- ARZUA, Heron. Considerações em torno da contribuição de melhoria. São Paulo: *Revista de Direito Tributário*, n. 2, 1977.
- ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. 1. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- \_\_\_\_\_. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed., São Paulo: RT, 1981.
- \_\_\_\_\_. *O decreto-lei na Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- \_\_\_\_\_. Impostos – Contribuição de Melhoria – Taxa – Disposição Constitucional – Taxa de calçamento. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 174, 1957.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CAIRES, Hélio de e PELLEGRINO, José Carlos. Alguns enfoques sobre a contribuição de melhoria. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 255, 1976.
- CARVALHO, Paulo De Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1998. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CHAVES, Antônio. Contribuição de melhoria. Apanhado geral do decreto-lei n. 195, de 24-2-1967. *Revista da Faculdade de Direito da USP*, São Paulo, v. 76, 1981.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Comentários à Constituição de 1988; sistema tributário*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- \_\_\_\_\_. *O controle da constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 2. ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- GRECO, Marco Aurélio. Contribuição por atos de urbanização. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo n. 34, 1985.
- HALNE, Ernest Herman. Verbete: Special assessment. In: *ENCYCLOPAEDIA of the Social Science*. New York: the Macmillan Company, v. 14.
- LOVATO, Antônio Carlos. Teoria da imposição obrigatória da contribuição de melhoria. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 288, 1984.
- MACHADO, A. Alexandre. Os sistemas tributários e a contribuição de melhoria. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 77, 1939.
- MOREIRA, João Baptista. *Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. III.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Inexistência da contribuição de melhoria no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 36 1986.
- PIMENTEL, F. Mendes. Contribuição de melhoria. Sua constitucionalidade. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 83, 1940.
- PINTO, Bilac. *Contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, 1937.
- \_\_\_\_\_. Jurisprudência comentada – Taxa de calçamento – Constitucionalidade – Princípio da igualdade tributária. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 88, 1941.
- \_\_\_\_\_. Contribuição de melhoria – Sua constitucionalidade em face da carta de 10 de novembro (de 1937). *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 76, 1938.
- \_\_\_\_\_. Contribuição de melhoria – Exposição do Professor Bilac Pinto perante a Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados em 25 de abril deste ano. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 113, 1947.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- VILLABOIM, Manoel Pedro e LIMA, Hermes. A questão do calçamento. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 62, 1927.
- VIVEIROS DE CASTRO, Augusto O. Natureza jurídica das taxas – Características que as distinguem dos impostos. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 12, 1909.