

UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL

Curso de Direito

Carlos Eduardo Martins

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO
QUANDO DA INCIDÊNCIA DO IPTU OU DO ITBI?**

Montenegro

2024

Carlos Eduardo Martins

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO
QUANDO DA INCIDÊNCIA DO IPTU OU DO ITBI?**

Trabalho de monografia apresentado ao Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Prof^a. Ms^a. Aline Burin Cella
Orientadora

Montenegro

2024

LISTA DE ABREVIATURAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
Cofins	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial ou Territorial Urbana
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão “causa mortis” e Doação de Bens e Direitos
ITBI	Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis
ITR	Imposto sobre a Propriedade Rural
PASEP	Contribuição para Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Contribuição do Programa de Integração Social

RESUMO

No ordenamento jurídico brasileiro, a contribuição de melhoria é um tributo subexplorado pelos entes federativos brasileiros. Os motivos alegados para o seu desuso são variados, indo desde a suposta dificuldade na apuração de seu montante até a suposta dificuldade de concretizar o rito legal para legitimar sua incidência. Por esse motivo, aspectos da incidência da contribuição de melhoria, principalmente em relação a outros tributos, são subexplorados no contexto brasileiro. Portanto, o presente trabalho determinará se a incidência de contribuição de melhoria, antes ou após a incidência do Imposto Sobre a Propriedade Predial ou Territorial Urbana e do Imposto Sobre a Transmissão "inter vivos" de Bens Imóveis, configura uma hipótese de bitributação ou de tributação "bis in idem", mediante descrição de conceitos essenciais do direito tributário brasileiro para compreender a hipótese trazida, análise descritiva dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais brasileiros aplicáveis aos tributos analisados, conceituação e definição de aplicabilidade dos institutos de dupla tributação, bem como pelo desenvolvimento de raciocínio a partir do conhecimento explorado, buscando determinar se a hipótese é real. A metodologia adotada consistiu em pesquisa bibliográfica de doutrina e pesquisa documental de julgados, utilizando de uma abordagem jurídico-teórica para realizar uma análise didático-exploratória dos assuntos tratados. As conclusões serão tomadas com base nos métodos hermenêutico-dedutivo e hipotético-dedutivo. Por fim, conclui-se que, apesar de majorar a base de cálculo de tributos incidentes sobre bens imóveis, a incidência da contribuição de melhoria não representa uma hipótese de bitributação em relação ao imposto sobre a propriedade predial ou territorial urbana e do imposto sobre a transmissão "inter vivos" de bens imóveis, em virtude da ausência formal de similaridade dos fatos geradores.

Palavras-chave: Contribuição de melhoria. Bitributação. Tributação *bis in idem*. Propriedade. Bens imóveis.

ABSTRACT

In the Brazilian legal system, the special assessment is a tax underexplored by the Brazilian federative entities. The alleged reasons for its disuse are varied, ranging from the supposed difficulty in defining its amount to the supposed difficulty of implementing the legal rite to legitimize its incidence. For this reason, aspects of the incidence of the special assessment, especially in relation to other taxes, are underexplored in the Brazilian context. Therefore, the present work will define whether the levy of special assessment before or after the incidence of the Urban Property tax and the Property Transfer tax constitutes double taxation or "bis in idem" taxation, through the description of essential theoretical concepts of Brazilian tax law that allow the understanding of the hypothesis brought, descriptive analysis of the Brazilian doctrine and major court precedents rulings applicable to the taxes analyzed, conceptualization and applicability of the institutes of double taxation, and through the development of a reasoning based on the knowledge explored, seeking to conclude if the hypothesis is true. The methodology adopted consisted of bibliographic research of doctrine and documentary research of court precedents, using a legal-theoretical approach to carry out a didactic-exploratory analysis of the subjects. Conclusions will be drawn on the basis of the hermeneutic-deductive method and the hypothetical-deductive method. Finally, the conclusion is that, despite increasing the tax basis of real estate taxes, the levy of the special assessment does not represent a hypothesis of double taxation in relation to the Urban Property tax and the Property Transfer tax, due to the formal absence of similarity of the taxable events.

Index terms: Special assessment. Double taxation. *Bis in idem* taxation. Property. Real estate.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	8
1.1 Da origem, do conceito moderno e da razão da existência de tributos.....	8
1.2 Dos princípios tributários.....	9
1.2.1 Do princípio da legalidade estrita.....	10
1.2.2 Do princípio da anterioridade tributária.....	11
1.2.3 Do princípio da capacidade contributiva.....	12
1.3 Do sistema de competências.....	13
1.4 Das espécies de tributos.....	14
2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS.....	17
2.1 Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.....	17
2.2 Do Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis.....	21
2.3 Da Contribuição de Melhoria.....	25
2.3.1 Da necessidade de lei específica para cada obra.....	33
3 DOS INSTITUTOS DE DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	38
3.1 Da bitributação.....	38
3.2 Da tributação “bis in idem”.....	42
4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO QUANDO DA INCIDÊNCIA DO IPTU OU DO ITBI?.....	45
4.1 Da definição do momento de configuração das hipóteses.....	46
4.1.1 Da incidência posterior de contribuição de melhoria em relação aos.....	46
impostos.....	46
4.1.2 Da incidência anterior de contribuição de melhoria em relação aos.....	47
impostos.....	47
4.2 Da possibilidade de configuração de tributação “bis in idem”.....	48
4.3 Da possibilidade de configuração de bitributação.....	49
4.4 Da ressalva acerca da não configuração de dupla incidência tributária.....	51
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

Em pesquisa breve, foi possível identificar que há relativamente pouca doutrina e jurisprudência tratando sobre a contribuição de melhoria. Apesar da brevidade e simplicidade da pesquisa, não foram encontrados precedentes que esclarecessem se a incidência da contribuição de melhoria quando da tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial ou Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto sobre a Transmissão "inter vivos" de Bens Imóveis (ITBI) ser uma hipótese de bitributação é juridicamente verdadeira.

A incidência da contribuição de melhoria é um assunto subexplorado na doutrina e jurisprudência brasileira. Isso se deve, principalmente, ao fato que os principais entes federativos que se beneficiariam com sua cobrança, os municípios, deixam de instituí-la por razões das mais diversas.

Portanto, um tema tão subexplorado é perfeito para uma análise dessa espécie tributária tão peculiar e para possivelmente estabelecer uma tese tributária inovadora.

O presente trabalho terá como objetivo principal analisar e concluir se, sob a égide da Constituição Federal de 1988, dos princípios tributários adotados no Brasil e da legislação infraconstitucional brasileira, a incidência de contribuição de melhoria antes ou após a incidência de IPTU ou ITBI representa uma hipótese de bitributação.

A partir das conclusões que serão tomadas como resultado da análise, será possível concluir se a incidência da contribuição de melhoria pode ser considerada uma hipótese de bitributação quando da incidência dos principais tributos municipais relacionados a imóveis. Com essas conclusões, espera-se criar precedentes para que as fazendas públicas, os contribuintes da contribuição de melhoria e membros do sistema brasileiro de justiça compreendam melhor os aspectos, abstratos e práticos, que devem ser considerados quando se compara esse tributo frente aos demais.

Inicia-se com um breve discurso sobre noções básicas de direito tributário, a fim de familiarizar o leitor não habituado à terminologia jurídica e os conceitos que serão utilizados como pilares da jornada analítica. Nessa peça, discorre-se sobre a origem e razão da existência dos tributos, a fim de demonstrar que estes são institutos extremamente necessários em uma sociedade desenvolvida e, notadamente, instrumentos de equidade frente a realidade patrimonial e social de todos os cidadãos.

Continuando, explica-se o que são os princípios tributários e quais os principais que terão relevância para o presente trabalho, além de esclarecimentos sobre o sistema de competências adotado pelo legislador constituinte e as espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Consequente, passa-se a analisar os aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais aplicáveis aos tributos em comento - o IPTU, o ITBI e a Contribuição de Melhoria. A análise é extensa, mas se revela necessária para compreender as diversas nuances envolvidas na plena configuração desses tributos e como esses aspectos podem impactar nas conclusões que serão tomadas.

Posteriormente, busca-se definir os dois institutos que classificam hipóteses de dupla incidência tributária, a bitributação e a tributação "bis in idem". Busca-se compreender como a doutrina e, principalmente, a jurisprudência interpretam e identificam casos onde a configuração desses institutos é alegada e identificada. Em seguida, estabelece-se uma definição terminológica que abarca os principais critérios utilizados pelos mais diversos juristas.

Por último, tomando por base as informações obtidas e as análises realizadas, busca-se identificar se a proposição do presente trabalho pode se enquadrar nos critérios utilizados para definir hipóteses de bitributação.

1 NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Considerando que o ramo do direito tributário é revestido de suas próprias regras, conceitos e regras de regência, faz-se necessária a elucidação de conceitos básicos que serão mencionados e trazidos ao longo da redação, considerando também a finalidade educativa do presente trabalho.

Ressalta-se que as noções básicas de direito tributário trazidas a seguir não representam um estudo completo acerca desses institutos, resumindo-se a somente informar aspectos que serão relevantes para a hipótese que o presente trabalho visa discorrer e analisar.

1.1 Da origem, do conceito moderno e da razão da existência de tributos

A expressão “tributo” tem origem no latim *tribuere*, que significa repartir, dividir (CARNEIRO, 2020, p. 409). O significado da expressão teve origem no fato de que as primeiras tribos, quando se tornaram sedentárias, tiveram a necessidade de organizar fundos financeiros cujos valores eram arrecadados de todos os membros para custear as necessidades coletivas da tribo (BALTHAZAR, 2005, p. 19, *apud* SEIXAS FILHO, 1998, p. 51). Schoueri (2023, p. 47, *apud* DIETER, 2003, p. 4) traz como exemplo histórico os dízimos, cobrados sobre frutos, carnes, óleo e mel no século XIII a.c.

Ou seja, as tribos primitivas organizaram uma divisão - ou repartição - de responsabilidades entre todos seus membros pelo custeio de fundo ou fundos destinados a atender aos interesses coletivos das próprias tribos. Em decorrência desse fato, o conceito histórico da expressão “tributo” passou a representar esse esquema de divisão de responsabilidades individuais em prol do benefício coletivo.

Já Paulsen (2023, p. 71), em uma acepção moderna, conceitua tributo como sendo a prestação em dinheiro compulsória exigida pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo Estado ou por terceiros em prol do interesse público.

Costa (2023, p. 34), tratando da tributação, afirma que:

[...] a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. (...)

A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade.

Portanto, conclui-se que o tributo, em sua essência, não existe como um mero instrumento arrecadatório visando o custeio das atividades da própria Administração Pública, mas sim como um meio impositivo utilizado para garantir principalmente a prestação de serviços públicos e a manutenção de bens dominicais, matérias de interesse público e, portanto, da coletividade em geral.

1.2 Dos princípios tributários

Ávila, citando Karl Larenz (2018, p. 55-56), define os princípios jurídicos como “normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, enquanto estabelecem fundamentos normativos para interpretação e aplicação do direito, deles decorrendo, direta ou indiretamente, normas de comportamento”.

Bonavide, citando Guastini (2011, p. 257), dispõe que os princípios referem-se a “normas [...] providas de um alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a graus concretos”.

Ou seja, extrai-se da doutrina que princípios seriam normativas abstratas de regência, não necessariamente formalizadas e inseridas no ordenamento jurídico, destinadas a guiar a interpretação e aplicação do direito a partir da análise concreta de cada situação de fato exposta ao crivo de cada um dos princípios aplicáveis à situação concreta sob análise.

E no direito tributário não seria diferente, dado que, como será visto abaixo, os princípios tributários são utilizados justamente para a finalidade de guiar a aplicação justa do direito nas diversas relações jurídico-tributárias, também denominada “tributação”, momento em que a ponderação desses princípios torna-se relevante.

1.2.1 Do princípio da legalidade estrita

O princípio da legalidade estrita deriva do art. 5º, II da Constituição Federal de 1988 (CF), que afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Contudo, notando que em relações tributárias habituais tem-se a administração pública no polo ativo e as relações com as administrações públicas devem sempre se pautar pela obediência às previsões legais, nos termos do *caput* do art. 37 da Constituição Federal, o sentido do princípio da legalidade é modificado quando se trata de relações tributárias.

Helena Costa (2023, p. 140, *apud* DERZI, [S.l.], p. 118) aduz que a origem do princípio da legalidade tributária teve origem no Século XIII, quando o rei da Inglaterra, João Sem-Terra, assinou a Magna Carta, documento que impunha que a criação de tributos ocorreria somente após a aprovação pelo Parlamento inglês.

A previsão constitucional correlata ao princípio da legalidade estrita encontra-se insculpida no art. 150, I da Constituição Federal. Nesse sentido, como trazido por Carvalho (2007, p. 174):

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

Já Sacha Coêlho descreve o princípio da legalidade como a imposição constitucional de que “a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras” (2014, p. 173).

Ou seja, a legalidade tributária não é a legalidade do tipo liberal, como aquela prevista no art. 5º, II da Constituição Federal, onde o que não é proibido é considerado permitido; mas sim estrita, de forma que impõe que a relação Administração Pública-contribuintes será regida e determinada pela letra da lei, esta que, por óbvio, necessita existir para a constituição de uma relação jurídica válida.

Logo, como imposto pela norma constitucional, as relações jurídico-tributárias sempre serão regidas, ao menos em relação à instituição dos tributos e aspectos de

incidência destes, pelas disposições legais vigentes na época do fato tributário, sob risco de plena nulidade dos atos realizados com base na ausência de previsão legal.

1.2.2 Do princípio da anterioridade tributária

Já o princípio da anterioridade tributária garante que o princípio da legalidade estrita não será abusado pelo legislador, além de permitir que o contribuinte consiga planejar-se quanto aos fatores envolvidos na exação do tributo, principalmente quanto ao montante e prazos para pagamento. Seu respaldo constitucional está previsto nas alíneas do art. 150, III da Constituição Federal.

Em suma, o conjunto de disposições do art. 150, III da Constituição Federal garante que fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei instituidora ou majoradora não serão cobrados nos termos da nova lei (vedação à irretroatividade); que os tributos não serão cobrados nos termos da lei instituidora ou majoradora no mesmo exercício financeiro em que esta entrou em vigor; e que os tributos não serão cobrados nos termos da lei instituidora ou majoradora antes de decorridos noventa dias da data de sua publicação.

Enquanto a previsão relacionada ao exercício financeiro, também conhecida como princípio da anterioridade de exercício, visa vedar o abuso do princípio da anterioridade, a previsão relacionada aos noventa dias, também conhecida como princípio da anterioridade nonagesimal, tem em vista vedar o abuso do próprio princípio da anterioridade de exercício.

Sem a previsão da anterioridade nonagesimal, o abuso se dá quando a lei instituidora ou majoradora é publicada no final do exercício financeiro anterior, tornando-se válida em primeiro de janeiro do ano seguinte, pois respeitada a anterioridade de exercício. Mediante esse esquema, foi, na história brasileira, e seria possível instituir ou majorar tributos com a antecedência de dias, com a cobrança passando a ocorrer já no início do próximo exercício financeiro.

Carvalho (2007, p. 176) menciona tal situação, inclusive quanto ao contexto da história tupiniquim, ao afirmar que “[a] experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade [do princípio da anterioridade de exercício], sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro”.

Portanto, a inserção do princípio da anterioridade nonagesimal na Carta Magna foi necessária em virtude dos abusos cometidos no passado.

Assim, percebe-se que o princípio da anterioridade tributária, em todas suas formas, visa garantir ao contribuinte a segurança jurídica de que este terá tempo para planejar suas finanças em relação à instituição ou majoração de um tributo, bem como garantir a segurança jurídica de que o ente federativo competente não produzirá alterações tributárias relevantes no decurso de um mesmo exercício financeiro.

1.2.3 Do princípio da capacidade contributiva

Enquanto o princípio da legalidade e o princípio da anterioridade tutelam a relação tributária buscando garantir segurança jurídica, o princípio da capacidade contributiva tutela a relação tributária em um sentido de justiça por igualdade.

Basicamente, o princípio da capacidade contributiva dispõe que, considerando que a essência da imposição de tributos, notadamente de impostos, é a afetação do patrimônio de terceiro em benefício do Estado Democrático de Direito, aqueles que detiveram maior patrimônio devem sofrer uma maior tributação, sendo a recíproca verdadeira.

É a justiça valorativa social em verdadeiro exercício, evitando que os detentores de menos patrimônio sofram exação acima daquilo que lhes permite uma vida digna.

Sobre o conceito da capacidade contributiva, Coêlho (2014, p. 71) afirma que:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. [...]

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva é o resultado direto de fatos que permitem presumir (capacidade subjetiva) que determinada pessoa possui maior patrimônio, induzindo ao raciocínio de que esta deve ser tributada em proporções maiores; ou afirmar (capacidade objetiva) que determinada pessoa possui maior patrimônio, pelo que esta deve ser tributada em diferentes proporções.

Já Paulsen (2023, p. 31), em relação aos aspectos sociais da capacidade contributiva, sumariza que:

[...] A tributação é inafastável. O que temos de buscar é que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer em cada momento histórico, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva é um instrumento de controle do poder de tributar do Estado, a fim de evitar excessos de exação e garantir a prestação de serviços públicos sem o comprometimento excessivo do patrimônio daqueles que não dispõem de tanto para contribuir sem prejuízo de uma vida digna.

1.3 Do sistema de competências

Ao analisar a forma de disposição dos tributos na redação da Constituição Federal, percebe-se que a norma confere a titularidade e responsabilidade de determinados tributos a certos entes federativos.

A partir disso, verifica-se que o legislador constituinte dispôs quanto à organização tributária brasileira via um sistema de competências, atribuindo a capacidade de instituição e regulamentação de certas espécies tributárias a certos entes políticos.

Como exemplo, cita-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), previsto no art. 153, VI da Constituição Federal, de competência da União, e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, previsto no art. 156, I da Constituição Federal, de competência dos municípios.

Apesar de ambos terem a matriz comum de tributar a propriedade, subentendida como a propriedade de imóveis, a natureza das propriedades que estes impostos tributam é diferente, já que a incidência de um ou de outro independe se a localização da propriedade é classificada como urbana ou rural, mas sim qual destinação econômica - se a propriedade exerce função de natureza rural ou de natureza urbana - é conferida ao imóvel, como pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça através do Tema de Recursos Repetitivos nº 174, com o *leading case* Recurso Especial nº 1112646/SP (2009).

No exemplo anterior, não só o ente competente em relação ao tributo é diferente, mas também o objeto da tributação exercida, inexistindo conflito.

Carvalho (2007, p. 240) manifesta-se nesse sentido, ao aduzir que:

[...] o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as subordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal [...]

Em relação aos tipos de competências tributárias, Paulsen (2023, p. 218) as classifica em competência privativa, quanto a Constituição Federal dispõe que somente determinado ente terá competência para instituir e regulamentar certo tributo; competência comum, quando a Carta Magna atribui a todos os entes federativos a capacidade para tributar determinado tributo; e competência residual, cuja legitimidade é exclusiva da União, já que permite ao ente político instituir tributos sobre bases econômicas diversas daquelas já definidas pela norma constitucional, nos termos do art. 154, I e do art. 195, § 4º da Constituição Federal.

Portanto, devido ao rígido sistema constitucional de competências adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, a expectativa é de que esse sistema garanta a inexistência de conflitos de competência em relação aos tributos trazidos pela Constituição Federal.

1.4 Das espécies de tributos

Ainda analisando as disposições constitucionais tributárias, percebe-se também que o legislador constituinte, implicitamente, classificou os tributos em forma de espécies tributárias, conferindo nomenclatura diferenciada para cada um dos tipos. Disposição similar pode ser encontrada no art. 5º da Lei nº 5.172, de 25 de janeiro de 1966 (Código Tributário Nacional), abreviado CTN.

É necessária a ressalva de que a disposição do art. 5º do CTN não mais se coaduna com as disposições da Constituição Federal de 1988, dado que aquela dispõe serem três as espécies tributárias, enquanto a Constituição de 1988 inovou ao dispor acerca de mais duas ou, a depender da interpretação adotada, três espécies tributárias, totalizando cinco ou seis (SCHOUERI, 2023, p. 487 e seg.).

A forma de classificação das espécies tributadas disposta no art. 5º do CTN é conhecida como “Teoria Tripartida”, enquanto a interpretação de que seriam seis as espécies tributárias é conhecida como “Teoria Hexapartite” (CARNEIRO, 2020, p. 429).

Contudo, a boa doutrina, aliada à interpretação do Supremo Tribunal Federal (Supremo Tribunal Federal), adotou majoritariamente a “Teoria Pentapartite”, segundo a qual as espécies tributárias compreendem impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios (CARNEIRO, 2020, p. 429).

Apesar da divergência doutrinária existente quanto à quantidade das espécies tributárias previstas na Constituição de 1988, a maioria das teorias concorda que as espécies de tributos são determinadas a partir de certas características relacionadas com a sua incidência.

Uma leitura do art. 4º do CTN levaria a entender que a natureza do tributo - sua espécie tributária - seria determinada exclusivamente através da análise de seu fato gerador.

Entretanto, a doutrina e jurisprudência compreendem que a natureza de um tributo não deve ser definida apenas por seu fato gerador, mas também por sua base de cálculo, já que esta representa o aspecto quantitativo da relação jurídico-tributária (PAUSEN, 2023, p. 98, *apud* ATALIBA, 1991, [S.l.]) e evita conflitos de competência que a Constituição de 1988 visou disciplinar, como disposto no art. 145, § 2º e art. 154, I da Carta Magna (CARVALHO, 2007, p. 28).

Nessa toada, como traz Paulsen (2023, p. 98), o tributo deve ser analisado e classificado de acordo com seus traços essenciais, e não com a denominação adotada pelo legislador instituidor, já que o legislador:

Por vezes, chama de taxa o tributo que constitui verdadeira contribuição, ou de contribuição o que configura imposto. Equívocos de denominação podem decorrer da errônea compreensão das diversas espécies tributárias ou mesmo do intuito de burlar exigências formais (lei complementar) e materiais (vinculação a determinadas bases econômicas), estabelecidas pelo texto constitucional.

Quanto às espécies tributárias, em breve síntese e adotando a teoria pentapartite, pode-se afirmar que os tributos são classificados em impostos, tributos que independem de qualquer atuação ou intervenção estatal e possuem finalidade meramente arrecadatória (CARNEIRO, 2020, p. 433); taxas, tributos que dependem da prestação de uma atividade estatal específica (CARNEIRO, 2020, p. 455); contribuições de melhoria, tributos que requerem a realização de obra pública e a geração de valorização imobiliária (CARNEIRO, 2020, p. 511); empréstimos compulsórios, tributos

de competência privativa da União, cuja instituição somente é possível em circunstâncias específicas (CARNEIRO, 2020, p. 539); e contribuições especiais ou parafiscais, tributos cujos recursos são destinados, por norma, ao desenvolvimento de atividades especializadas privadas de entes autônomos com personalidade jurídica própria (CARNEIRO, 2020, p. 561).

Ainda, é importante destacar que o sistema tributário brasileiro encontra-se em um momento de transição devido à reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que altera significativamente como certos tributos serão instituídos e cobrados no Brasil.

Em suma, as alterações trazidas pela referida emenda constitucional se destinam a unificar a cobrança de diversos tributos - a saber, a Contribuição do Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) - através de dois novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), buscando eliminar a cumulatividade que certos impostos atuais possuem e simplificar a cobrança de tributos e o cumprimento de obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

Abordadas as noções tributárias básicas mais relevantes para o presente trabalho, cujos conceitos voltarão a ter relevância no decorrer do discurso, torna-se possível analisar de forma mais minuciosa aspectos da incidência dos tributos envolvidos na hipótese.

2 ANÁLISE DESCRITIVA DOS TRIBUTOS ENVOLVIDOS

Considerando que o Direito Tributário é um ramo especializado do Direito Público, torna-se necessário elucidar e conceituar os diferentes institutos jurídicos que permeiam a matéria, a fim de familiarizar o leitor não habituado aos conceitos e convenções tributárias utilizadas.

Portanto, procedemos à conceituação e análise dos principais tributos envolvidos no desenvolvimento da tese tributária, pois imperiosas para definir como os fatores determinantes de cada um dos tributos serão tratados quando da análise de seus aspectos frente à proposta do projeto, focando na análise e definição do contexto histórico, nos fatos geradores e na base de cálculo dos tributos envolvidos.

2.1 Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

O Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) encontra respaldo constitucional no art. 156, inc. I da Constituição Federal Brasileira de 1988. Conforme determinado pelo *caput* do dispositivo constitucional, é tributo cuja competência para instituição, regulação e cobrança recai sobre os entes federativos municipais.

Sua origem no Brasil remonta à Constituição Federal Brasileira de 1934 (BRASIL, 1934), onde, através do seu art. 13, § 2º, surgiu pela primeira vez como um tributo de competência municipal.

A Constituição Brasileira de 1934 foi inovadora no sentido de que foi a primeira constituição brasileira a discriminar as espécies tributárias em um sistema de competências entre os entes federativos, além de ser a primeira a instituir tributos de competência exclusivamente municipal (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 262, *apud* MORAES, 1973, p. 67-68).

Eduardo Sabbag (2015, p. 3226) aduz que “[o] fato gerador do IPTU pode estar ligado a um destes elementos – a propriedade, o domínio útil ou a posse”, referenciando indiretamente o *caput* da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN).

Ou seja, além do exercício de propriedade presente no seu nome, o IPTU também admite como fato gerador o domínio útil e a posse sobre o imóvel, podendo, a depender da interpretação, se estender aos detentores de outros direitos reais do imóvel, como o

direito de superfície, o direito de usufruto e o direito de uso, previstos no art. 1.225, II a VII, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro).

Essa afirmação implica que seu sujeito passivo pode não ser aquele que detém a propriedade jurídica do imóvel, tornando admissível que o IPTU seja cobrado de pessoas inicialmente estranhas à relação jurídica tributária, desde que exerçam o domínio útil ou a posse do imóvel. Em suma, o IPTU admite a solidariedade passiva tributária baseada na existência de interesse jurídico sobre o imóvel.

Um exemplo prático das consequências dessa interpretação é a costumeira cobrança de IPTU realizada pelas Fazendas Públicas municipais sobre imóveis pendentes de regularização fundiária, onde o sujeito passivo da cobrança será o possuidor do imóvel na data de referência do fato gerador, independente do que conste em quaisquer registros de propriedade presentes no Cartório de Registro de Imóveis.

Contudo, uma parte da doutrina discorda que a determinação do sujeito passivo do IPTU possa se dar dessa forma. Nesse sentido, Leandro Paulsen (2017, p. 2.257), quando comenta sobre a Seção V do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, entende que:

[...] os arts. 32 e 24 do CTN, no que desbordam do conceito de propriedade e proprietário, são incompatíveis com o texto constitucional, não ensejando validamente a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares. [...]

Todavia, o entendimento de Paulsen e outros já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário nº 253.472 (2010), onde a corte constitucional se manifestou no sentido de permitir que o IPTU seja cobrado de quem esteja exercendo o domínio útil ou a posse do imóvel.

No seu voto no Recurso Extraordinário nº 253.472 (2010), o Ministro Relator Marco Aurélio, conferindo interpretação extensiva ao texto constitucional, explicitou que “[...] admissível é que se tome como fato gerador não só a propriedade, como também o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem, ou seja, o proprietário”.

Insta salientar que o Superior Tribunal de Justiça também já pacificou esse entendimento através do Recurso Especial nº 1.111.202 (2009), julgado em 10 de junho de 2009, convertendo-se no Tema de Recursos Repetitivos nº 122 da corte, aduzindo

que “tanto o promitente comprador [...] do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor [...] são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU”, e que “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”.

Melo e Paulsen (2018, p. 341-343) identificam serem possíveis contribuintes do IPTU, a depender da legislação local: o usufrutuário; o promitente comprador quando se tratar de promessa irrevogável, houver quitado todas as parcelas contratuais e estiver habilitado a lavrar a escritura ou promover a adjudicação compulsória do imóvel; o adjudicante; e o fiduciário, para o IPTU incidente até a data da imissão da posse.

Portanto, ao contrário do que Paulsen afirma, os arts. 32 e 34 do Código Tributário Nacional foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, e é legítimo que a cobrança do IPTU incida, de forma subsidiária como delimitado pelo Supremo Tribunal Federal, entre o proprietário do imóvel e qualquer pessoa que possua relação jurídica demonstrando o ânimo de posse, ou *animus domini*, do imóvel, inclusive o promitente comprador. No entanto, é requisito que o rol de possíveis contribuintes do IPTU seja estabelecido em lei complementar municipal, sob risco de violação do princípio da legalidade estrita, como já trazido na seção 1.2.1.

Entretanto, apesar da abstração de identificar o sujeito passivo do IPTU através do exercício de propriedade, domínio útil ou posse, essa sujeição não pode ser aplicada pelo fisco municipal ao locatário de um imóvel. A não aplicabilidade decorre do fato de que o locatário, pela própria natureza da relação jurídica que possui com o locador, não exerce *animus domini* sobre o imóvel, apesar de se encontrar em pleno exercício da posse.

O que ocorre é que o art. 22, VIII da Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 (Lei do Inquilinato) confere ao locador a faculdade de estabelecer disposição contratual de que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel recairá sobre o locatário, o que costuma gerar confusão acerca da incidência do IPTU nessa hipótese.

No entanto, da mesma forma que o locador não pode utilizar da convenção contratual como meio para afastar sua responsabilidade devido à existência da previsão constitucional explícita da sujeição passiva do proprietário, o fisco municipal não deve sujeitar o locatário à cobrança do IPTU, pois ausente o requisito de *animus*

domini na relação jurídica entre os sujeitos. Esse entendimento já foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.327.539, julgado em 14 de agosto de 2012.

Noutra senda, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, conforme previsão do *caput* do art. 33 do Código Tributário Nacional. A definição de “valor venal do imóvel”, como preceitua Sacha Coêlho (2014, p. 524), pode ser compreendida simplesmente no “valor atual, real, de mercado” do imóvel.

Os municípios, costumeiramente, utilizam da denominada “Planta Genérica de Valores” para determinar o valor venal do imóvel, onde são considerados fatores como localização e acessibilidade a *commodities* para a apuração dos valores.

Sacha Coêlho também classifica o IPTU como sendo um imposto de natureza pessoal, tendo em vista que sua base de cálculo mede a capacidade contributiva do contribuinte (2014, p. 524).

Apesar de possuir entendimento divergente a respeito dos limites na determinação do contribuinte do IPTU, Leandro Paulsen (2017, p. 2.572) também reconhece que a primazia da incidência do IPTU reside na vantagem econômica presumida que o possuidor do imóvel detém:

Diferentemente do ITR, cuja base econômica é a “propriedade territorial rural”, o IPTU pode alcançar a propriedade “predial e territorial”. Isso significa que, em se tratando de IPTU, tributa-se a riqueza revelada pela propriedade do imóvel como um todo, incluindo as edificações, a que, aliás, está obrigado o proprietário para dar ao imóvel a sua função social.

Importa salientar que o entendimento de Paulsen de que a riqueza representada pela propriedade do imóvel na totalidade é correto, pois o IPTU, através da base de cálculo do valor venal do imóvel, admite a tributação das edificações e benfeitorias construídas.

Nesse sentido, a partir da data de promulgação da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2003, a Constituição Federal de 1988 passou a admitir a progressividade desse imposto em razão do valor do imóvel, conferindo maior certeza ao fato de que o fato gerador do IPTU é compreendido, em um sentido amplo, pela capacidade contributiva abstrata que o possuidor do imóvel detém.

Portanto, conclui-se que o objeto de tributação do IPTU é a capacidade contributiva abstrata que deriva do exercício da posse do imóvel urbano. O IPTU não

tributa somente a posse de um imóvel, mas também, abstratamente, os proveitos econômicos e sociais decorrentes do fato de o contribuinte exercer a posse de um imóvel.

Entretanto, a capacidade contributiva abstrata do IPTU, quando de sua cobrança, é traduzida na concretude da base de cálculo que esse tributo possui, pois o valor venal do imóvel representa o proveito econômico que o contribuinte perceberia caso procedesse à alienação do imóvel nas condições atuais de mercado.

Analisados e informados os principais aspectos concernentes à tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, procedemos à análise dos principais aspectos da tributação do Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis.

2.2 Do Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis

O Imposto sobre a Transmissão “inter vivos” de Bens Imóveis (ITBI) encontra respaldo constitucional no art. 156, II da Constituição Federal Brasileira de 1988. Conforme determinado pelo *caput* do dispositivo constitucional, também é um tributo cuja competência para instituição, regulação e cobrança recai sobre os entes federativos municipais e Distrito Federal, este último por força da disposição do art. 147 da Constituição Federal.

Sua origem remonta à época do Brasil Imperial, notadamente após 1870 e o término da Guerra do Paraguai, onde era um dos diversos impostos do governo central, denominado “Imposto de transmissão de propriedade imóvel de qualquer espécie a título oneroso” (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 219).

Na época do Brasil Imperial, considerando a divisão entre impostos de caráter geral e de impostos provinciais, impostos provinciais compreendiam qualquer imposto que fosse criado pelas províncias, desde que não fossem iguais aos tributos de competência exclusiva do governo central (AMED; NEGREIROS, p. 207). Ou seja, na época do Brasil Imperial, o ITBI era cobrado pelo ente federativo que hoje equivale à União.

Seu fato gerador, conforme se extrai do inciso II do art. 156 da Constituição Federal de 1988, é a “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de

bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”. A expressão “inter vivos” indica a transferência do imóvel ou de um direito real deste entre pessoas em decorrência de um negócio jurídico (Paulsen, 2023, p. 982-983).

A expressão “inter vivos” é necessária no texto da norma constitucional em virtude da existência do Imposto sobre a Transmissão “causa mortis” e Doação de Bens e Direitos (ITCMD), de competência estadual, que tributa a transmissão ocorrida quando um indivíduo falece e quando a transmissão se dá mediante doações.

Uma ausência das respectivas expressões “inter vivos” e “causa mortis” na definição dos impostos citados acima criaria a possibilidade de que os entes estatais e municipais tributassem o mesmo fato gerador. Tanto é que o art. 35 do CTN restou superado pela atual constituição, pois o referido normativo legal ainda dispõe que o ITBI é de competência dos Estados.

Ou seja, enquanto o fato gerador do ITBI é a existência de uma transmissão voluntária e onerosa, ocorrida por meio de um negócio jurídico oneroso entre duas ou mais partes, o fato gerador do ITCMD é a existência ou de uma transmissão involuntária, ocorrida através do fato jurídico da sucessão de bens do falecido, ou da transmissão voluntária não onerosa decorrente de doação.

Ainda sobre o fato gerador do ITBI, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou seu entendimento, principalmente através do Agravo em Recurso Especial nº 215.273 (2012), e mais recentemente através do Agravo em Recurso Especial nº 1.760.009 (2021), de que o fato gerador do ITBI só ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se concretiza somente com o efetivo registro da transferência no cartório de imóveis, na forma do art. 1.245 do Código Civil Brasileiro.

A consolidação de jurisprudência nesse sentido foi necessária porque diversos municípios, buscando evitar a inadimplência do contribuinte do ITBI e os consequentes procedimentos envolvidos na cobrança do tributo inadimplido, direta ou indiretamente obrigam os negociantes a recolher o valor do imposto de forma antecipada ao registro imobiliário.

Vários Cartórios de Registro de Imóveis são coniventes com essa atitude, possivelmente com receio da responsabilidade tributária subsidiária inculpada no art. 134, inciso VI do CTN, pois, ao receberem a documentação de transferência do imóvel

ou dos direitos reais desse, suspendem o andamento do processo de registro e encaminham as informações da transferência ao fisco municipal para a fixação do valor e emissão de título de pagamento.

Noutra senda, não incide ITBI quando a transferência do imóvel é decorrente de hipóteses de aquisição originária da propriedade, como a desapropriação e a usucapião. José Carlos de Moraes Salles (1992, p. 186-188) explica que:

[...] se o usucapião é forma originária de aquisição da propriedade, não encerrando transmissão, inadmissível falar-se em incidência do imposto de transmissão previsto no art. 35 do CTN, agora de competência dos municípios, por força do disposto no inciso II do art. 156 da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consolidada na edição da Súmula nº 326, admite a incidência do ITBI sobre a transferência do domínio útil.

O CTN, através do seu artigo 42, afirma que o contribuinte do ITBI poderá ser qualquer uma das partes envolvidas na operação tributada, na forma definida em lei. Usualmente, os municípios, mediante lei complementar, atendendo ao requisito previsto no art. 146, III, “a” da Constituição Federal, determinam que o contribuinte do imposto será o adquirente do imóvel ou dos direitos reais, pois é o principal interessado no negócio jurídico realizado.

Contudo, ao contrário das regras relacionadas ao fato gerador do IPTU e em decorrência da necessidade do efetivo registro da transferência do imóvel para a ocorrência de seu fato gerador, o ITBI não admite que o promitente comprador seja considerado contribuinte do imposto, já que somente o proprietário do imóvel possui a plena prerrogativa de alienação do bem.

Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 764.808 (2007), e o Tema de Repercussão Geral nº 1.124 do Supremo Tribunal Federal (2011), que, apesar de ainda não ter concretizado um enunciado, representa a consolidação desse mesmo entendimento na corte constitucional.

A base de cálculo do ITBI é, nos termos do art. 38 do Código Tributário Nacional, o valor venal dos bens ou dos direitos transmitidos. Conforme já aduzido por Sacha Coêlho ao comentar sobre a base de cálculo do IPTU (2016, p. 894), o “valor venal” do

imóvel ou, extensivamente, do direito real, compreende o “valor atual, real, de mercado” do imóvel ou do direito.

Diferentemente do IPTU, onde o fisco municipal apura unilateralmente o valor venal do imóvel através das Plantas Genéricas de Valores - ver seção 2.1-, o ITBI toma por base de cálculo o valor da transação declarado pelo contribuinte. Contudo, cabe ao fisco decidir se aceita o valor declarado como adequado ou, caso identifique que o valor declarado foi menor do que o valor de mercado, se lança o montante do imposto em valor superior mediante instauração de procedimento administrativo próprio, nos termos do art. 148 do CTN.

Além disso, como o ITBI admite incidência sobre o promitente comprador quando da concretização da alienação do imóvel, o valor da base de cálculo do ITBI não será aquele declarado no instrumento de promessa de compra e venda, mas sim aquele vigente no momento do registro da alienação, conforme determina a Súmula nº 108 do Supremo Tribunal Federal: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local”.

No sentido da temporalidade estrita da base de cálculo do ITBI também é a Súmula nº 110 do Supremo Tribunal Federal, que afirma que o ITBI não incide sobre construções em andamento na data da alienação, mas somente sobre aquilo que já estiver construído.

Noutra senda, a base de cálculo do ITBI nos casos de imóvel arrematado em leilão judicial será o valor da arrematação judicial, e não o valor venal do imóvel, já que, no entendimento do *leading case* Recurso Especial nº 1.188.655 (BRASIL, 2010), a arrematação compreende uma forma de venda processada judicialmente e que permite a obtenção de imóveis a preços menores do que os valores inicialmente avaliados. Esse entendimento continuou sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no Agravo em Recurso Especial 1.425.219 (2019) e no AREsp 1.542.296 (2019).

Portanto, conclui-se que o objeto de tributação do ITBI é a capacidade contributiva objetiva que deriva da aquisição da propriedade ou de algum dos direitos reais do imóvel. Como já demonstrado acima, a capacidade contributiva do contribuinte do ITBI, usualmente o adquirente do imóvel ou do direito real, é objetiva, por abarcar somente o valor real do imóvel no momento da transferência (Súmula nº 110 do

Supremo Tribunal Federal) e somente o proveito econômico direito que o contribuinte obteve (precedentes sobre a base de cálculo em arrematações judiciais).

Suficientemente analisado o ITBI, a seguir procederemos à análise do principal tributo que permeia o presente trabalho: a contribuição de melhoria.

2.3 Da Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria encontra respaldo constitucional no art. 145, III da Constituição de 1988 e respaldo infraconstitucional nos arts. 81 e 82 do CTN, além de possuir lei própria anterior à Constituição de 1988, o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967.

Conforme disposição do *caput* do art. 145 da Carta Magna, é tributo de competência comum entre todos os entes da federação - isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituí-la e realizar sua cobrança, desde que vinculadas a obras executadas pelo respectivo ente público.

A origem desse tributo no Brasil remonta à época do Brasil Colônia, através das Ordenações Filipinas, um conjunto de leis promulgadas em 1603 pelo rei de Portugal, Felipe I (PEREIRA, 2012). Como aduz Pereira (2012), a contribuição de melhoria brasileira teve origem no sistema de fintas de Portugal, que eram valores passíveis de cobrança pela Coroa Portuguesa para o custeio de certas obras públicas, como pontes, fontes, calçadas, chafarizes e outras benfeitorias.

Conforme a previsão do art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria é instituída para custear obras públicas que gerem valorização imobiliária, tendo como limite total o montante de despesa realizada pelo ente público com a obra e como limite individual a valorização imobiliária resultante em cada imóvel.

Um detalhe sobre a contribuição de melhoria, no direito comparado, é que existem duas formas doutrinárias de classificá-la, a depender das características de sua incidência. Schoueri (2023), ao analisar a doutrina de Bilac Pinto e de João Baptista Moreira, pormenoriza as duas classificações.

Na classificação de contribuição de melhoria de *assessment* de custo (SCHOUERI, 2023, p. 559-566), enquadra-se a *Betterment Tax*, com origem na Inglaterra, uma forma de contribuição de melhoria que, apesar do nome, dispensa a existência de valorização

imobiliária decorrente de obra pública, mas ainda possui como limite de cobrança o custo total da obra. Também se enquadram nessa classificação a *Erschliessungsbeitrag* e as *Strassenbeitrag*, originárias na Alemanha, correspondentes a uma contribuição de melhoria por obra nova e a contribuições de melhoria por melhoramento em obra já realizada, respectivamente.

Já na classificação de contribuição de melhoria de *assessment* de benefício (SCHOUERI, 2023, p. 559-566), enquadram-se as contribuições especiais espanholas e a contribuição de melhoria brasileira, que possuem como requisito intrínseco para a sua incidência a existência de valorização imobiliária decorrente da obra pública realizada. Como será identificado adiante, o Supremo Tribunal Federal já pacificou jurisprudência classificando a contribuição de melhoria brasileira como sendo do tipo *assessment* de benefício.

Sacha Coêlho (2014, p. 543-544) define essas duas classificações como sendo contribuição de melhoria tipo custo e tipo valorização, aportuguesando as expressões utilizadas por Schoueri, que se baseou nos *special assessments* estadunidenses.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 719) conceitua a obra pública como sendo “a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”. No caso da contribuição de melhoria, o rol de obras públicas capazes de gerar valorização imobiliária é discriminado no art. 2º do Decreto-lei nº 195/67, compreendendo principalmente melhoramentos de vias públicas, incluindo vias de trânsito rápido e a construção de estradas de ferro; de bens públicos de uso comum, como praças, campos de desporto, pontes, entre outros; serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, de redes elétricas, entre outros; e obras de proteção contra secas e outros fenômenos da natureza.

Ressalta-se que, em virtude da alteração do texto constitucional da Constituição Federal de 1967 e o texto da de 1988, há dois entendimentos divergentes acerca do fato gerador desse tributo. Ambos os entendimentos são pacíficos acerca do tributo incidir em decorrência de obra pública, mas divergem em um aspecto subjetivo.

A primeira linha de pensamento, posicionamento minoritário na doutrina e jurisprudência, afirma que a legitimidade da cobrança de contribuição de melhoria não requer que o contribuinte do tributo perceba valoração imobiliária em decorrência da

obra, visto que a literalidade do inciso III do art. 145 da Constituição de 1988 deixou de exigir esse requisito: “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”. Nesse ponto de vista, a simplicidade da expressão “decorrente de obras públicas” leva a crer que o requisito anteriormente existente foi descartado pela nova Constituição, transformando a contribuição de melhoria brasileira no tipo *assessment* de custo.

Nesse sentido, o legislador originário da Constituição de 1988, possivelmente em movimento político para incentivar o equilíbrio fiscal dos entes federativos e a expansão urbanística e melhoria da qualidade de vida dos cidadãos, teve em vista remover o critério de valorização imobiliária do texto constitucional. Em suma, o legislador constituinte de 1988 aparentemente quis transformar a contribuição de melhoria brasileira de um *assessment* de benefício em um *assessment* de custo.

Como será explorado adiante, a dificuldade na apuração da valorização dos imóveis beneficiados pela obra pública é um dos motivos comumente alegados para justificar o desuso dessa espécie tributária. Schoueri (2023, p. 559-566), citando João Baptista Moreira, identifica que a Alemanha excluiu de suas formas de contribuição de melhoria o requisito da valorização imobiliária em virtude da impraticabilidade de sua apuração, indicando haver certo mérito nesse argumento.

Já a segunda linha de pensamento, dominante na doutrina (PAULSEN, 2023, p. 127; OLIVEIRA, 2014; LEONETTI, 1998) e na jurisprudência afirma que a existência de valorização imobiliária em decorrência da obra é requisito para a efetiva cobrança do tributo, visto que os arts. 81 e 82 do CTN permanecem em vigor e não vão de encontro com o texto constitucional.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já pacificou esse entendimento através do Recurso Extraordinário nº 114.069 (1994) e do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 694.836 (2009), afirmando, notadamente neste último, que “a contribuição de melhoria incide sobre o *quantum* da valorização imobiliária”. O Superior Tribunal de Justiça também já teve a oportunidade de se manifestar nesse sentido no Recurso Especial nº 362.788 (2002).

Portanto, o primeiro entendimento já resta superado, restando pacificado que a contribuição de melhoria possui dois requisitos para configuração plena do fato gerador: (i) a realização de obra pública; e (ii) o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária) como resultado das intervenções estatais realizadas. Em

decorrência da necessidade de configuração dessas duas hipóteses para a ocorrência plena do fato gerador, Paulsen (2023, p. 127) classifica a contribuição de melhoria como um tributo de fato gerador misto.

Ora, a hipótese de que a contribuição de melhoria incida em decorrência de obras que não produzam valorização imobiliária criaria aos diferentes fiscos a possibilidade de enriquecimento ilícito estatal. Com esse entendimento, o ente federativo poderá realizar obras frívolas sem que o contribuinte aufera real benefício pela intervenção realizada, constituindo mera finalidade arrecadatória e desvirtuando o ideal de ressarcimento que permeia esse tributo.

Ademais, a imposição desse critério legitimador do fato gerador não impede ou dificulta o custeio de obras públicas, mas sim exige do gestor público uma postura mais gerencial quando do planejamento das intervenções urbanísticas - isto é, requer que o gestor planeje obras mais produtivas e benéficas aos cidadãos, a fim de que estas possam ser legitimamente custeadas pelos beneficiários das melhorias.

Entretanto, não é o que ocorre na prática. Diversos gestores públicos, apesar de realizarem obras de largo vulto que produzem valorização imobiliária na área beneficiada, deixam de realizar a cobrança da contribuição de melhoria, preferindo utilizar os escassos recursos públicos do orçamento do ente federativo, recolhidos através da cobrança de impostos, sem recuperar o dispêndio incorrido através da contribuição de melhoria.

Segundo Guedes e Gonçalves (1996), os principais motivos práticos utilizados para justificar o desuso da contribuição de melhoria pelos gestores públicos são a dificuldade na apuração da valorização imobiliária que cada imóvel obteve, o risco de que o aumento nos tributos imobiliários em decorrência da valorização fomente clima de retaliações contra o administrador público, e a dificuldade em determinar quais imóveis foram beneficiados pela obra, já que a tríade normativa - Constituição de 1988, Código Tributário Nacional e Decreto-lei nº 195/1967 - não dispõe acerca da metodologia para identificar quais imóveis sofreram valorização imobiliária.

Segundo Hugo Machado (2012, p. 103-104), o desuso da contribuição de melhoria no Brasil decorre da exigência legal de que o gestor público publique o orçamento da obra e do direito do contribuinte de impugnar o valor orçado, em virtude

do receio do gestor público acerca do aspecto de controle social que essa espécie de tributo é revestida.

Noutra senda, a contribuição de melhoria possui outra divergência doutrinária e jurisprudencial, que trata sobre a necessidade de lei específica, para cada obra, que em tese deve anteceder a cobrança legítima do tributo.

Jefferson Soares, em sua monografia “Contribuição de melhoria: uma análise acerca da (des)necessidade de lei específica para cada obra” (2021), informa que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sempre foi dominante no sentido de que, em respeito ao princípio da reserva legal tributária, previsto no art. 150, I da Constituição de 1988 combinado com as previsões do inciso I do art. 82 do Código Tributário Nacional, a cobrança da contribuição de melhoria requer a aprovação de lei específica para cada caso em concreto.

O entendimento jurisprudencial também afirma que a cobrança mediante ato administrativo - tratando-se da contribuição de melhoria, através de edital publicado pelo Poder Executivo - fere o princípio da anterioridade tributária, já que causa a imposição da cobrança do tributo sem que o contribuinte tenha tido tempo hábil para organizar seu orçamento para arcar com o custo, ferindo a disposição do art. 150, I, “a” da Constituição de 1988.

Esse entendimento é compartilhado e ministrado, notadamente, por Leandro Paulsen (2017, p. 982-985; 2023, p. 129), que em duas obras diferentes teve a oportunidade de se manifestar nesse sentido, afirmando que o princípio da legalidade estrita do direito tributário impõe a obrigação do ente público instituir contribuição de melhoria para cada obra realizada, já que “a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação” (PAULSEN, 2023, p. 129).

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça e de Paulsen é absolutamente correto. Contudo, a fim de trazer contribuição nesse sentido ao debate doutrinário e jurisprudencial em desenvolvimento, é necessário analisar o contexto histórico das legislações envolvidas e introduzir elementos não considerados nas análises anteriores, produzindo extensa redação não relacionada diretamente à análise das principais características da contribuição de melhoria.

Portanto, remete-se o leitor que possui interesse na complexa matéria à subseção, destinada a tratar especificamente desse assunto, presente no final desta

seção. Contudo, de pronto, o leitor desinteressado resta avisado que o entendimento juridicamente mais adequado é o de que, para cobrança da contribuição de melhoria, há necessidade de lei específica para cada obra e, portanto, a aplicação do princípio da anterioridade tributária na exação desse tributo.

O contribuinte da contribuição de melhoria, como trazido por Claudio Carneiro (2020, p. 514), é o proprietário do imóvel privado que sofreu valorização imobiliária, conforme as disposições dos arts. 2º e 3º do Decreto-lei nº 195/1967. O autor também faz a ressalva de que, apesar de o art. 150, VI, “a” da Constituição de 1988 prever a imunidade tributária recíproca dos entes federativos somente em relação a impostos, não há possibilidade de cobrança de contribuição de melhoria em decorrência de valorização de imóveis públicos (CARNEIRO, 2020, p. 514).

Nesse sentido, o art. 2º do Decreto-lei nº 195/1967, ao fazer a ressalva de que será devida a contribuição de melhoria “no caso de valorização de imóveis de propriedade privada” também vai ao encontro dessa interpretação, já que limita a interpretação para permitir somente a incidência de contribuição de melhoria sobre imóveis privados.

Além disso, a contribuição de melhoria admite como contribuinte somente o proprietário do imóvel ao tempo do lançamento e o enfiteuta, ambos por expressa disposição legal do art. 8º do Decreto-lei nº 195/1697, não se admitindo como contribuintes outras pessoas que possuam a posse do imóvel, mesmo que presente o *animus domini*.

Noutra senda, a contribuição de melhoria é a única espécie de tributo que, em virtude de possuir fato gerador misto (PAULSEN, 2023, p. 127), possui uma base de cálculo mista, representada pela consideração conjunta do limite global do valor total do custo da obra e do limite individual da valorização imobiliária resultante.

Do ponto de vista do contribuinte, a base de cálculo será sempre a valorização percebida pelo seu imóvel. Do ponto de vista do ente que institui o tributo, a base de cálculo será o conjunto dos dois limites, primeiro delimitando o custo total da obra, para em seguida delimitar o benefício percebido pelo contribuinte. Ou seja, o contribuinte pode perceber considerável valorização imobiliária e não ter de pagá-la em sua integralidade, já que o limite relacionado ao custo da obra impede o excesso de exação pelo ente federativo.

Ademais, a contribuição de melhoria não possui alíquota expressamente definida, mas é possível identificar instituto similar através do que o art. 5º, IV do Decreto-lei nº 195/1967 define como “parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição”. Trata-se apenas da possibilidade de que o ente público tributante disponha que somente uma parte dos custos da obra serão ressarcidos pelos contribuintes, sendo o restante abarcado pelo orçamento público.

Por exemplo, o ente público pode dispor que apenas metade dos custos da obra serão ressarcidos pela contribuição de melhoria, ficando a outra metade não ressarcida. Isso não significa que a valorização imobiliária será cobrada somente pela metade do que seria normalmente esperado, já que a zona onde o imóvel se encontra pode ter sido extremamente beneficiada, mas esse fator produz impactos a menor no momento de calcular o benefício percebido pelo contribuinte.

Outro aspecto que também pode ser considerado uma “alíquota” da contribuição de melhoria é o denominado “fator de absorção de zona”, previsto no art. 82, I, alíneas “d” e “e” do CTN. Trata-se de imposição da administração pública baseada na zona ou zonas que perceberão a valorização de forma diferente. Usualmente esse fator é representado em forma de porcentagem associada a cada zona, de onde se espera que uma zona com maior valorização deverá absorver, ou contribuir, mais do que aquelas zonas cujos imóveis não sofreram tanta valorização.

No Decreto-lei nº 195/1967, o procedimento de cobrança é complexo, resultado das características únicas dessa espécie de tributo. O art. 5º determina que a cobrança é deflagrada com a publicação de edital contendo a delimitação das áreas beneficiadas direta ou indiretamente pela obra; o memorial descritivo do projeto; o orçamento do custo das obras, e a determinação da parcela dos custos da obra a serem ressarcidos pela contribuição de melhoria, ou respectivo plano de rateio, que na realidade compreende a determinação das zonas beneficiadas e dos fatores de absorção mencionadas no CTN.

Em seguida, inicia-se o prazo de 30 dias para que os proprietários de imóveis possam impugnar quaisquer dos elementos presentes no edital, nos termos do art. 6º do referido Decreto-lei.

No tocante ao momento da publicação do edital, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 107.500-7 (1986) pacificou que a

publicação do edital deve ocorrer após a lei de instituição da contribuição de melhoria, mas não há restrição para o edital ser publicado após a conclusão da obra, já que “o escopo do edital não é o de ensejar a impugnação da feitura da obra, mas o de possibilitar a contestação da exigência de incremento trazido ao valor do imóvel adjacente” (BRASIL, 1986).

Uma ressalva quanto ao procedimento de cobrança é de que o art. 9º do Decreto-lei nº 195/1967 prevê a possibilidade de que a cobrança da contribuição de melhoria possa ser iniciada a partir do momento em que a obra, mesmo que parcialmente concluída, produz o efeito de valorização nos imóveis. Nesse caso, a cobrança somente poderá incidir sobre aqueles imóveis que já tenham tido a valorização apurada.

Obras públicas são complexas, portanto é possível que sejam fracionadas, conforme definido em cronograma e em projetos. Outra possibilidade é que etapas da obra necessárias para sua conclusão nunca venham a ser concluídas, onde ainda é legítimo que o ente público busque o ressarcimento sobre quem tenha percebido valorização em decorrência da obra.

Nesse sentido, o fato gerador da contribuição de melhoria é a “realização de obra pública” de que decorra valorização imobiliária, e não a “conclusão de obra pública” de que decorra valorização imobiliária. Portanto, é perfeitamente admissível a cobrança da contribuição de melhoria derivada de obra ainda não concluída, paralisada ou inacabada, desde que respeitados os requisitos intrínsecos dessa espécie tributária.

Realizada a obra e após a apuração da valorização imobiliária, o fisco deve proceder à publicação do demonstrativo de custos da obra antes de realizar os lançamentos, conforme definido no art. 9º do Decreto-lei nº 195/1967. Feita a publicação do demonstrativo de custos e o lançamento, o contribuinte será notificado para, em prazo não inferior a 30 dias, efetuar o pagamento da primeira parcela ou reclamar sobre os aspectos enumerados no parágrafo único do art. 10 do referido Decreto-lei, podendo alegar a existência de erro na localização e dimensão do imóvel; impugnar os cálculos realizados; impugnar o valor da contribuição de melhoria lançado; e reclamar acerca do número de prestações que deve pagar.

Demonstrando que o legislador da época tentou respeitar a capacidade de pagamento dos contribuintes da contribuição de melhoria, o art. 12 do Decreto-lei nº

195/1967 dispôs que o pagamento desse tributo ocorrerá de forma que a parcela anual não exceda a três por cento do valor fiscal de seu imóvel, considerada a atualização monetária.

O art. 17 do Decreto-lei nº 195/1967 prevê a dedução do valor de contribuição de melhoria pago pelo contribuinte do Imposto de Renda, demonstrando que o legislador da época, além de tentar respeitar a capacidade de pagamento dos contribuintes através da disposição legal do art. 12, teve em vista garantir que a valorização imobiliária resultante da obra pública não seja objeto de bitributação quando da cobrança do Imposto de Renda.

Além disso, o legislador da época deu grande importância à contribuição de melhoria, já que o art. 18 do referido Decreto-lei dispôs que as dívidas fiscais decorrentes de contribuição de melhoria possuem precedência sobre as demais dívidas fiscais do imóvel, com compatibilidade com a previsão do art. 163, II do Código Tributário Nacional.

Portanto, restou claro que o objeto de tributação da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária resultante da obra pública realizada, sendo o ressarcimento estatal limitado tanto no *quantum* valorativo provocado pela obra quanto no custo total despendido no empreendimento. A valorização dos imóveis não é apenas um critério que permite a cobrança legítima da contribuição de melhoria, mas sim um verdadeiro efeito produzido pela intervenção estatal.

2.3.1 Da necessidade de lei específica para cada obra

Como trazido anteriormente, existe divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à necessidade ou não de lei específica para obra que se cogita instituir a contribuição de melhoria, sendo que alguns doutrinadores possuem o entendimento de que a contribuição de melhoria dispensa a existência de lei específica para cada obra, bastando lei de natureza genérica dispendo sobre essa espécie de tributo no âmbito do ente federativo para que sua cobrança seja legítima.

Os motivos para justificar esse entendimento são diversos, incluindo motivos de aparente ordem pragmática, dada a suposta dificuldade e onerosidade que a produção

de lei específica anterior geraria à administração pública devido à necessidade de determinar a zona de valorização.

Esse entendimento, felizmente, não se sustenta, dado que a doutrina e a jurisprudência já estão se consolidando quanto à absoluta exigência de lei específica para cada obra, contendo os requisitos previstos no art. 82, I do CTN. Entretanto, visto que esse assunto é subexplorado, mesmo no contexto de consolidação doutrinária e jurisprudencial, surge um cenário que admite que entendimentos desse tipo aparentem estar dotados de razão.

Quando se discute contribuição de melhoria, discute-se obra pública. E quando se discute obra pública, não há como deixar de mencionar licitações públicas.

Apesar de pouco examinado pela doutrina, é cediço que a natureza de uma obra, se pública ou privada, não é determinada pelo seu executor, que pode ser tanto a própria administração pública quanto o terceiro contratado, mas sim, como definido por Celso de Mello, pelo fato de o bem imóvel pertencer ou estar incorporado ao domínio público (2014, p. 717).

Portanto, é legítimo que a contribuição de melhoria incida quando a obra pública projetada e executada por particular contratado para tanto gere benefício aos seus contribuintes, dado que a legislação de regência da contribuição de melhoria não faz ressalvas quanto a esse aspecto. Basta que a obra ocorra sobre um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público e os demais requisitos constitucionais e legais sejam atendidos para que a hipótese de incidência da contribuição de melhoria se concretize.

Nessa senda, ao analisar o contexto histórico envolvendo licitações e a contribuição de melhoria na época da publicação do atual CTN, percebe-se que a maneira como a publicidade das licitações públicas se dava era diferente da atual.

Em breve síntese, como se extrai da redação do art. 50 do Decreto nº 4.536/1922, dos arts. 129 e 130 do Decreto-lei nº 200/67, a publicidade de processos licitatórios de obras públicas contratadas mediante licitação, no início da vigência do atual CTN, era realizada mediante extratos, meros resumos dos elementos essenciais de cada obra pública, ou através de editais, que, como se extrai do art. 130 do Decreto-lei nº 200/67, meramente informavam sobre o local onde todas as informações de maior relevância sobre a obra seriam fornecidas ou disponibilizadas:

Art. 50. A concorrência pública far-se-á por meio de publicação no Diário Oficial, ou nos jornais oficiais dos Estados, das condições a serem estipuladas e com a indicação das autoridades encarregadas da adjudicação, do dia, hora e lugar desta. (Decreto nº 4.536/1922)

Art. 129. A publicidade das licitações será assegurada:

I - No caso de concorrência, mediante publicação, em órgão oficial e na imprensa diária, com antecedência mínima de trinta dias, de notícia resumida de sua abertura, com indicação do local em que os interessados poderão obter o edital e todas as informações necessárias.

II - No caso de tomada de preços, mediante afixação de edital, com antecedência mínima de quinze dias, em local acessível aos interessados e comunicação às entidades de classe, que os representem.

Parágrafo único. A Administração poderá utilizar outros meios de informação ao seu alcance para maior divulgação das licitações, com o objetivo de ampliar a área de competição.

Art. 130. No edital indicar-se-á, com antecedência prevista, pelo menos:

I - Dia, hora e local.

II - Quem receberá as propostas.

III - Condições de apresentação de propostas e da participação na licitação.

IV - Critério de julgamento das propostas.

V - Descrição sucinta e precisa da licitação.

VI - Local em que serão prestadas informações e fornecidas plantas, instruções, especificações e outros elementos necessários ao perfeito conhecimento do objeto da licitação.

VII - Prazo máximo para cumprimento do objeto da licitação.

VIII - Natureza da garantia, quando exigida. [...] (Decreto-lei nº 200/1967)

Diferentemente das informações sobre licitações públicas na época de promulgação do CTN, leis e seus anexos eram publicados em sua integralidade, em virtude da disposição do *caput* do art. 1º do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às normas do direito brasileiro), conferindo ao cidadão da época acesso integral às mais recentes disposições legais e atos normativos.

Portanto, não se descarta que o legislador da época, detendo o conhecimento da falta de transparência em relação a obras públicas, considerou esse fato e determinou uma forma de publicidade diferenciada em se tratando da incidência legítima da contribuição de melhoria, como se extrai da redação do art. 82, I do CTN, ainda vigente, requerendo a existência de lei específica para cada obra que será objeto da contribuição de melhoria.

E se reconhece que a forma de publicidade prevista no art. 82, I do CTN também possui relevância atualmente, já que obras públicas realizadas através do regime de execução direta, onde a responsabilidade pelo planejamento e execução da obra é inteiramente do ente federativo, não são dotadas de disposições legais que imponham

ao Poder Público a obrigatoriedade de publicizar os documentos envolvidos na concretização da obra pública.

Apesar de ser possível que cidadãos tomem conhecimento dos processos administrativos que tratam da obra e busquem obter mais informações mediante acesso aos autos, essa é uma forma de transparência passiva, e não de transparência ativa, como a imposição legal de publicidade quanto a certos elementos da obra e da incidência desse tributo, intento que se extrai da redação dada pelo legislador ao art. 82 do CTN.

E, mesmo que atualmente o Decreto-lei nº 195/67 possua classificação de lei em virtude da Súmula nº 496 do Supremo Tribunal Federal, não há como deixar de notar que as disposições legais do CTN foram aprovadas pelos representantes do povo, enquanto que as disposições do Decreto-lei nº 195/67 foram um ato legal unilateral do Presidente da República na época. Portanto, não se descarta a hipótese de que essa seja uma norma revestida de disposições com teores extremamente convenientes para a política do próprio Poder Executivo, responsável pelas obras e pela cobrança do tributo. Por esse motivo, deve-se manter ressalvas quanto à possibilidade de instituição da contribuição de melhoria mediante lei de natureza genérica e mera publicação de edital.

Além disso, a natureza peculiar da contribuição de melhoria, analisada na seção anterior, não admite que o procedimento de cobrança ocorra de outra forma. Cada obra pública é única e, portanto, o *quantum* valorativo provocado nos imóveis com a realização da obra também será único, não havendo como abarcar essa heterogeneidade no manto de uma lei de cunho genérico.

Também devido a essas características, não há como escapar da aparente onerosidade que a publicação de lei específica anterior à cobrança desse tributo causa, alegadamente gerada pela dificuldade em apurar a zona de valorização e os fatores de absorção. Em primeiro, a ausência de lei específica anterior à cobrança do tributo representa uma violação direta do princípio da anterioridade tributária, em ambas suas formas (ver seção 1.2.2). Em segundo, não fosse essa disposição legal, a imposição da cobrança de melhoria sobre o contribuinte transformar-se-ia em mero ato administrativo unilateral do Poder Executivo, possivelmente sem a representatividade

e participação do povo na tomada da decisão, beirando ao mero arbítrio do gestor público.

E, lembrando, a contribuição de melhoria não é um tributo que serve para estimular a concretização de obras públicas frívolas devido à possibilidade de recuperar o orçamento despendido, mas sim um tributo que requer dos gestores públicos uma visão estratégica, técnica e qualificada acerca do custeio envolvido na obra e da valorização imobiliária que acabará sendo produzida nos imóveis afetados.

Em um estado democrático de direito e em respeito ao princípio da legalidade, é aos representantes do povo que compete determinar o quanto e de que forma seu povo será tributado, como já tratado na seção 1.2.1, destacando-se a sábia doutrina de Sacha Coêlho (2014, p. 173).

Essa representatividade popular se manifesta através do processo legislativo, que, no caso da contribuição de melhoria, requer por parte do Poder Executivo a conduta ativa de mostrar aos representantes do povo, o Poder Legislativo, inclusive através da documentação listada no art. 87, I do CTN, os aspectos que tornarão a incidência da contribuição de melhoria sobre a obra objeto do projeto de lei legítima. A análise pelos representantes do povo deve ocorrer caso a caso, sob o risco de consequências temerárias.

Nesse sentido, através de sua função fiscalizatória, o Poder Legislativo pode discordar da necessidade da obra, da zona de beneficiamento e/ou dos fatores de absorção, exercendo a representação do povo mediante a rejeição do projeto de lei. E essa é a prerrogativa mais básica do princípio da legalidade, uma consequência natural de um sistema de freios e contrapesos adotado no sistema constitucional brasileiro.

3 DOS INSTITUTOS DE DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Apesar do estrito sistema constitucional de competências utilizado pelo legislador constitucional a fim de evitar que múltiplos tributos fossem cobrados do mesmo contribuinte sobre fatos que já haviam sido tributados, a doutrina e a jurisprudência reconhecem a existência de dois institutos que tratam de hipóteses que aparentemente desrespeitam um dos princípios basilares do direito tributário: a bitributação e a tributação “bis in idem”.

No mais, percebe-se que a doutrina e a jurisprudência brasileira tratando desse assunto ainda é esparsa, concentrando-se principalmente nas hipóteses de bitributação internacional, sendo mais prováveis de ocorrer em um contexto prático.

Portanto, frente à hipótese que o presente trabalho se presta a analisar, torna-se necessário a compreensão desses dois fenômenos, a fim de distingui-los e qualificar de que forma sua ocorrência se dá no contexto do ordenamento jurídico brasileiro.

3.1 Da bitributação

Helena Costa define a bitributação como sendo “a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa” (2023, p. 119). Já Carneiro (2020, p. 649) complementa a descrição, aduzindo que “[a] bitributação ocorre quando o mesmo contribuinte é tributado por dois ou mais entes federativos distintos, sob a ocorrência do mesmo fato gerador”.

Contudo, não há previsão constitucional expressa que vede a ocorrência da bitributação, sendo este um pressuposto intrínseco do sistema de competências adotado pelo legislador constituinte (CARNEIRO, 2020, p. 649).

Na realidade, fora do âmbito constitucional, o que há são redações legais prevendo a vedação implícita de certas hipóteses de bitributação, como a dedução do montante de contribuição de melhoria pago pelo contribuinte quando da apuração do imposto de renda, previsão do art. 17 do Decreto-lei nº 195/1967.

Apesar do referido dispositivo legal formalmente dispor acerca de hipótese de dedução tributária, a intenção do legislador fica evidente ao compreender que este, mediante tal disposição legal, buscava evitar a dupla incidência de tributos diferentes sobre o mesmo fato gerador aparente (valorização imobiliária/aumento de renda

tributável), visto que o contribuinte já teria sido tributado por esse fato a título de contribuição de melhoria.

Entretanto, não basta que ocorra a identidade de contribuintes e a mera similaridade de fatos geradores entre tributos de entes tributantes para que a bitributação se configure. Paulsen (2017, p. 3.697), em menção à jurisprudência brasileira, afirma que a configuração plena de uma hipótese de bitributação requer a semelhança de fato gerador e de base de cálculo, sendo que tal fato será determinado ou pela previsão constitucional expressa, ou a partir da impossibilidade lógica decorrente da natureza de cada um dos tributos envolvidos.

Alexandre (2018, p. 269) também reconhece o entendimento, associando-o com outros autores, mas adota a interpretação de que a bitributação somente se configura quando dois tributos de mesma espécie - dois impostos, por exemplo - “incidem sobre a mesma riqueza”, expressão que pode ser compreendida como “possuem a mesma base de cálculo”.

A adoção desse entendimento por Alexandre aparenta se dar devido aos precedentes judiciais do Supremo Tribunal Federal de que a utilização da mesma base de cálculo de impostos na incidência de contribuições especiais não representa bitributação.

Ocorre que os referidos precedentes do Supremo Tribunal Federal não se amoldam para reconhecer amplamente a ocorrência ou não de bitributação, dado que, no caso de referência do Recurso Extraordinário nº 228.321 (1998), houve decisão pela constitucionalidade de contribuição especial que incidia sobre a remuneração paga por empresas e cooperativas, situação que aparentemente estava em desacordo com o art. 154, I da Constituição Federal.

Contudo, na ação citada, concluiu-se que tal hipótese não configura bitributação, já que o art. 154, I da Constituição Federal veda apenas a União de, no uso de sua competência tributária residual, instituir novos impostos que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo de algum dos outros impostos previstos na Constituição.

Ou seja, trata-se de uma hipótese específica de não configuração de bitributação, não tendo o poder de indicar a aplicabilidade desse instituto fora dessa hipótese, principalmente ao considerar que a situação litigiosa tratava de instituição de

contribuição especial com mesma base de cálculo de imposto, mas com expressa autorização constitucional para tanto.

Visto que houve menção anterior ao art. 154 da Constituição Federal, a leitura desse dispositivo legal leva à compreensão de que a vedação à bitributação no ordenamento jurídico não é absoluta, havendo hipóteses expressamente permitidas pela Constituição Federal.

A primeira hipótese é a previsão do art. 154, II da Carta Magna, que autoriza a União a, na iminência ou em caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários, que podem adotar inclusive todas as características de tributos de outros entes federativos, a fim de custear o conflito internacional.

A segunda hipótese é da bitributação internacional, que pode ocorrer quando um mesmo fato é tributado em outro país e em seguida é tributado no Brasil. Essa forma de bitributação não é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro devido ao princípio da soberania brasileira, permitindo que a república brasileira exerça sua independência frente a outros organismos internacionais, salvo se existir acordo de bitributação entre os países envolvidos.

No tocante à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, esta costuma destinar-se a analisar se situações de fato examinados pela corte constituem uma hipótese de bitributação no contexto dos tributos federais. Normalmente, as decisões do Superior Tribunal de Justiça tomam por motivação incidentes de repercussão geral já decididos pelo Supremo Tribunal Federal.

Um exemplo dessa ocorrência é em relação ao Recurso Especial nº 1396488 (2019), onde o tribunal superior, em Tema de Recursos Repetitivos nº 695, decidiu que a incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados sobre veículos importados para uso próprio de pessoa física, após a incidência do Imposto de Importação quando do desembaraço aduaneiro, não configurava hipótese de tributação, já que o Supremo Tribunal Federal havia decidido dessa forma quando julgou o Tema de Repercussão Geral nº 643, tendo por *leading case* o Recurso Extraordinário nº 723651 (2016).

Como consequência, o Superior Tribunal de Justiça revisou seu entendimento anterior acerca do tema, interpretando que tal hipótese não configura bitributação.

Contudo, isso não implica que o Superior Tribunal de Justiça não resolva incidentes jurídicos que tratam de bitributação. Nos autos do Recurso Especial nº

1837704 (2019), o tribunal superior decidiu incidente onde houve alegação de bitributação de ITBI quando da consolidação da propriedade em nome do credor fiduciário, decidindo que se trata de hipótese onde ocorrem dois fatos geradores de ITBI distintos - o primeiro quando a compra e venda se concretiza, e o segundo quando a propriedade se consolida no nome do credor fiduciário em virtude da inadimplência do fiduciante.

Contudo, como a bitributação é um fenômeno que possui vínculo intrínseco com a Constituição Federal, percebe-se que a grande maioria dos incidentes jurídicos tratando de bitributação são solucionados pelo tribunal maior.

Como já mencionado, o Supremo Tribunal Federal foi responsável pelo julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 643, tendo por *leading case* o Recurso Extraordinário nº 723651 (2016). Além disso, o Supremo Tribunal Federal também solucionou outro incidente de bitributação através do Tema de Repercussão Geral nº 651, com o *leading case* do Recurso Extraordinário nº 700922 (2023), com reconhecimento parcial de bitributação em relação à contribuição social incidente sobre a receita bruta do comércio de produção do empregador rural pessoa jurídica.

Outra hipótese onde o Supremo Tribunal Federal resolveu hipótese jurídica de bitributação, apesar de tratar-se de questão incidental, ocorreu no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 825, com o *leading case* do Recurso Extraordinário nº 851108 (2021). O caso em comento resolveu conflito de competência legislativa acerca da hipótese de incidência de ITCMD quando o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Nesse sentido, hipóteses de bitributação ocorriam quando múltiplos entes federativos estaduais tributavam a transmissão de bens a partir da adoção de diferentes critérios de determinação de competência, como o critério do local onde os bens estavam localizados ou o critério do local onde o inventário era processado.

Ou seja, a bitributação é um fenômeno que ocorre quando um ou mais diferentes entes competentes para tributar fazem incidir dois ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador, sendo que a incidência de dois tributos da mesma espécie não aparenta ser um fator determinante para sua configuração.

Ainda, é perceptível que, apesar de ocorrer em poucas hipóteses, o Supremo Tribunal Federal soluciona conflitos onde há aparente hipótese de bitributação. E,

nesse sentido, também há incidentes de aparente hipótese de bitributação solucionados pelo Superior Tribunal de Justiça, contudo, com frequência menor.

3.2 Da tributação “bis in idem”

Enquanto a bitributação trata de hipótese de incidência que ocorre duas ou mais vezes sobre o mesmo fato tributário, a tributação “bis in idem” trata de uma hipótese onde o mesmo ente tributante tributa duas ou mais vezes o mesmo fato tributário.

Helena Costa (2023, p. 119), diferenciando a tributação “bis in idem” da bitributação, aduz que: “[...] o bis in idem é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição”.

Paulsen, assim como Helena Costa, também reconhece que a tributação “bis in idem” é a tributação exercida duas vezes pelo mesmo ente político, mas difere da doutrinadora no sentido de que a autorização constitucional para tal fenômeno deve ser expressa ao afirmar que “[i]nexiste uma garantia constitucional genérica contra a bitributação e o *bis in idem*, de modo que não decorre automaticamente da identificação do fenômeno a conclusão pela sua inconstitucionalidade” (2023, p. 235, grifo do autor). Alexandre (2018, p. 266) também acompanha o entendimento de Paulsen quanto à ausência de vedação constitucional expressa à tributação “bis in idem”.

Contudo, Paulsen reconhece haver hipóteses de vedação à tributação “bis in idem” que podem ser extraídas implicitamente da Constituição Federal, citando como exemplo a vedação implícita de tributação “bis in idem” em relação às contribuições para a seguridade social, cuja vedação seria aplicável somente nas contribuições para a seguridade social entre si (2023, p. 235).

Em sentido similar aduz Carneiro (2020, p. 652), que reconhece a ausência de vedação expressa da tributação “bis in idem” na Constituição Federal, mas adota o posicionamento de que sua vedação seria implícita, já que, assim como a vedação à bitributação, a vedação constitucional implícita pode ser extraída a partir de interpretação do art. 154, I da Constituição Federal.

No tocante à vedação constitucional expressa de tributação “bis in idem”, Paulsen (2023, p. 242) cita como exemplo a determinação constitucional do art. 145, § 2º da Constituição Federal, que veda que taxas possuam fato gerador próprio de impostos.

Ou seja, conforme se extrai da doutrina, a tributação “bis in idem” pode ser compreendida como toda hipótese onde o mesmo ente jurídico tributante, através ou da instituição de dois ou mais tributos, ou da cobrança excessiva de um, faz com que um excesso de exação ocorra sobre um mesmo fato jurídico de responsabilidade do mesmo contribuinte quando há expressa vedação constitucional para tanto.

Já em relação à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, percebe-se situação similar à identificada no tocante ao exame de hipóteses de bitributação, visto que o tribunal superior dedica-se principalmente a exames incidentais de hipóteses de tributação “bis in idem”. A título de exemplo mais notável, cita-se o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1460419 (2014), onde houve exame de hipótese de tributação “bis in idem” no contexto de contribuição extraordinária para o custeio de previdência complementar fechada.

E, diferentemente quanto ao exame de hipóteses de bitributação, no âmbito do Supremo Tribunal Federal não há tantos casos tratando exclusivamente de hipóteses de tributação “bis in idem”. Usualmente, no tribunal supremo, o exame de hipóteses de tributação “bis in idem” se dá em virtude de teses jurídicas onde também foi alegada a ocorrência de bitributação na mesma situação de fato, essencialmente em alegações genéricas de violação constitucional.

Ainda assim, há incidentes jurídicos onde o Supremo Tribunal Federal analisa e decide acerca da ocorrência de tributação “bis in idem”. O principal exemplo é em relação ao Tema de Repercussão Geral nº 1, tendo por *leading case* o Recurso Extraordinário 559937 (2013), onde o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inexistência de tributação “bis in idem” em relação à incidência de PIS ou da Contribuição para Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Cofins, contribuições sociais de competência da União, após a incidência de Imposto de Importação, outro tributo de competência da União, no momento do desembaraço aduaneiro.

Compreendidos os principais aspectos que delineiam os dois institutos de dupla incidência tributária, torna-se possível analisar a hipótese central do presente trabalho.

4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO QUANDO DA INCIDÊNCIA DO IPTU OU DO ITBI?

Como se abordou anteriormente nas seções 2.1, 2.2 e 2.3, os impostos municipais incidentes sobre imóveis e a contribuição de melhoria possuem uma relação intrínseca com o valor venal do imóvel que foi objeto de incidência tributária.

Essa aparente relação ocorre principalmente pelo fato da contribuição de melhoria ter como fato gerador principal a valorização imobiliária gerada pela obra pública, levando à possibilidade de que haja uma conexão entre esses tributos a partir dessa semelhança e, com base nesse fato, a configuração de uma hipótese de bitributação ou de tributação “bis in idem”.

A hipótese que se analisa no presente trabalho tomará a seguinte situação hipotética como referência para a análise de todas as variáveis perceptíveis no decorrer da discussão: um imóvel que pertence a determinado contribuinte sofre a incidência de IPTU no início do exercício financeiro de cada ano - 1º de janeiro, além de existir, de forma não excludente: (i) a possibilidade de que ITBI seja cobrado em relação ao imóvel caso dito contribuinte realize a transmissão onerosa do bem; e (ii) a possibilidade de que uma contribuição de melhoria tenha incidido ou venha a incidir sobre o imóvel.

Por esse motivo, futuras menções ao “contribuinte” se referirão tanto ao contribuinte do ITBI, na figura do adquirente do imóvel, quanto ao contribuinte do IPTU, na figura do proprietário do imóvel, e ainda ao contribuinte da contribuição de melhoria. Apesar de, como trazido anteriormente, existir a possibilidade de que lei complementar defina um contribuinte diferente em relação ao ITBI, pressupõe-se que o adquirente do imóvel será o contribuinte, já que este é o sujeito passivo mais comum do ITBI para fins teóricos, como abordado na seção 2.2.

Além disso, visando facilitar o desenvolvimento teórico, a análise tomará como pressupostos: (i) que a incidência de cada um dos tributos é tida inicialmente como legítima, assumindo que todos os requisitos constitucionais e legais aplicáveis a cada tributo foram previamente atendidos; (ii) que, tratando-se das hipóteses de configuração de bitributação, o ente público instituidor da contribuição de melhoria não será o próprio ente municipal ou distrital, permitindo analisar a hipótese de bitributação no contexto dos tributos municipais; e (iii) que, tratando das hipóteses de

configuração de tributação “bis in idem”, o ente instituidor da contribuição de melhoria será o próprio ente municipal ou distrital.

E reconhece-se que essa hipótese também é passível de análise no contexto de outros tributos incidentes sobre imóveis que não sejam de competência municipal e distrital, notadamente o ITCMD, naquilo em que as conclusões forem compatíveis.

Concentrar a análise em relação a tributos municipais permite que os fenômenos de dupla tributação sejam analisados em contextos semelhantes, não havendo prejuízo de que o raciocínio e as conclusões obtidas sejam aplicadas a outros tributos incidentes sobre bens imóveis.

4.1 Da definição do momento de configuração das hipóteses

Progredindo no discurso, percebe-se que a hipotética bitributação ou tributação “bis in idem” entre impostos municipais incidentes sobre imóveis e contribuições de melhoria pode ocorrer em dois possíveis momentos.

4.1.1 Da incidência posterior de contribuição de melhoria em relação aos impostos

O primeiro momento se dá quando a contribuição de melhoria é apurada após a incidência de algum dos impostos municipais.

Exemplificando, esse momento ocorre quando, ou já tendo o ITBI incidido sobre o imóvel adquirido devido à transmissão onerosa ou já tendo o IPTU incidido sobre o imóvel no início do exercício financeiro, o contribuinte é notificado do lançamento da contribuição de melhoria, nos termos do art. 9º do Decreto-lei nº 195/1967.

Quanto a essa hipótese, em relação ao ITBI, percebe-se que a possível relação na matriz de incidência dos tributos é prejudicada pela ausência de nexo entre o valor venal do imóvel e a incidência da contribuição de melhoria, já que a incidência posterior da contribuição de melhoria não é afetada pela incidência anterior do ITBI.

Ainda sobre essa hipótese, quanto ao IPTU, a possível semelhança na matriz de incidência também torna-se comprometida em razão da ausência de nexo entre o valor venal do imóvel e a incidência da contribuição de melhoria da mesma forma que ocorre com o ITBI.

Ou seja, a relação temporal entre a incidência dos diferentes tributos nessa ordem não produz um resultado que seja perceptível como uma hipótese de bitributação ou de tributação “bis in idem”.

Portanto, conclui-se que a incidência posterior da contribuição de melhoria em relação ao ITBI e ao IPTU não permite que algum dos institutos de dupla incidência tributária ocorra.

4.1.2 Da incidência anterior de contribuição de melhoria em relação aos impostos

O segundo momento se dá quando a contribuição de melhoria foi apurada antes da incidência de algum dos impostos municipais.

Esse momento ocorre quando o contribuinte já foi notificado do lançamento da contribuição de melhoria e posteriormente sofre a incidência de ITBI pela transmissão onerosa do imóvel que adquiriu ou vem a sofrer a incidência de IPTU sobre o imóvel de sua propriedade no início do exercício financeiro seguinte.

Em relação a esse segundo momento no contexto do ITBI, percebe-se que houve uma modificação do valor venal do imóvel devido à valorização imobiliária que legitima a contribuição de melhoria. O *quantum* valorativo apurado no procedimento previsto no Decreto-lei nº 195/1967 modificou efetivamente o valor venal do imóvel, impactando no futuro momento de apuração do ITBI, já que o valor venal do imóvel será utilizado como base de cálculo do montante de ITBI a ser pago.

Além disso, apesar de aparentemente o contribuinte não ser o mesmo nas duas relações tributárias devido à transmissão do imóvel entre ex-proprietário e adquirente, o contribuinte torna-se o mesmo quando da incidência do ITBI, em razão da disposição do *caput* do art. 8º do Decreto-lei nº 197/1967, que transfere a responsabilidade do pagamento da contribuição de melhoria ao adquirente do imóvel. Ou seja, conclui-se que nessa hipótese, em relação ao ITBI, a identidade entre contribuintes se mantém.

E situação similar ocorre em relação ao IPTU, já que a incidência anterior da contribuição de melhoria também modificará o valor venal do imóvel, que, futuramente, será utilizado como base de cálculo do montante de IPTU. A principal diferença é que, neste contexto, não há aparente diferença de sujeito passivo entre os tributos, dado que o proprietário do imóvel será o mesmo em ambos os momentos.

Ou seja, quando da incidência de ITBI ou de IPTU em momento posterior à contribuição de melhoria, o contribuinte, aparentemente, é tributado pela contribuição de melhoria com base no montante da valorização imobiliária a título de custeio das obras públicas realizadas para em seguida ser tributado pelo ITBI ou IPTU a partir do valor venal do imóvel, valor este que já abarca em seu montante a valorização imobiliária reconhecida quando da incidência da contribuição de melhoria.

Portanto, a incidência de ITBI ou de IPTU após a incidência da contribuição de melhoria representa uma possível hipótese de dupla incidência tributária, permitindo o prosseguimento da análise com base apenas nessa hipótese.

4.2 Da possibilidade de configuração de tributação “bis in idem”

Diante da possibilidade de que a incidência de ITBI ou de IPTU após a incidência da contribuição de melhoria represente uma hipótese de tributação “bis in idem”, resta identificar se tal pressuposto pode ser identificado como verdadeiro.

Como trazido na seção 3.2, notadamente por Helena Costa (2023, p. 119), Paulsen (2023, p. 235) e Alexandre (2018, p. 266), não há garantia genérica de vedação à tributação “bis in idem” na Constituição Federal Brasileira. Portanto, no atual ordenamento jurídico brasileiro, a incidência de ITBI ou de IPTU após a incidência de contribuição de melhoria não leva à conclusão automática do reconhecimento de uma hipótese de tributação “bis in idem”.

Além disso, mesmo adotando o entendimento de que existe uma vedação constitucional implícita à tributação “bis in idem”, como defende Helena Costa (2023, p. 119) - ver seção 3.2 -, a configuração de uma hipótese de tributação “bis in idem” não subsiste.

Isso ocorre visto que a Constituição Federal, ao mesmo tempo, confere aos entes municipais e distritais tanto a competência privativa para instituir o ITBI e o IPTU, nos termos do art. 156, I e II da Constituição Federal, quanto a competência comum para instituir contribuições de melhoria, nos termos do art. 145, III da Constituição Federal, demonstrando que o legislador constituinte, ao menos de forma implícita, admitiu que essa hipótese ocorra sem que seja reconhecida como tributação “bis in idem”.

Portanto, não é possível reconhecer que a incidência posterior de IPTU ou de ITBI em relação à incidência de contribuição de melhoria é uma hipótese de tributação “bis in idem”.

4.3 Da possibilidade de configuração de bitributação

Diante da possibilidade de que a incidência de ITBI ou de IPTU após a incidência da contribuição de melhoria represente uma hipótese de bitributação, resta identificar se tal pressuposto pode ser identificado como verdadeiro.

Diferentemente da hipótese de configuração de tributação “bis in idem”, a bitributação não requer a existência de vedação expressa quanto à sua ocorrência, dado que, como trazido por Carneiro (2020, p. 649), a impossibilidade jurídica da ocorrência de bitributação deriva do pressuposto intrínseco do sistema de competências adotado pelo legislador constituinte.

Entretanto, desde o início da análise, resta evidente que essa hipótese não configura bitributação. O impacto que a incidência da contribuição de melhoria produz no ITBI e no IPTU é perceptível tanto no plano teórico quanto no plano fático, mas essa ocorrência não evidencia uma hipótese de bitributação, já que os fatos geradores dos tributos são diferentes.

Paulsen (2023, p. 243) é, salvo melhor juízo, o único doutrinador a mencionar tal fato e a fazer tal distinção, afirmando que a contribuição de melhoria não admite hipóteses de bitributação por ter um fato gerador que decorre da própria atividade estatal específica que ensejou a instituição do tributo:

Por fim, no que diz respeito à sobreposição de taxas, há uma impossibilidade lógica à ocorrência da bitributação, porquanto são tributos que têm como fato gerador a própria atividade estatal, estando vinculados, pois, à competência administrativa de cada ente político. O mesmo pode-se dizer quanto às contribuições de melhoria, que pressupõem obra pública.

O doutrinador, contudo, não expressa tão bem o real pressuposto por trás da contribuição de melhoria.

Como trazido na seção 2.3, o fato gerador da contribuição de melhoria é de natureza mista, por requerer tanto a ocorrência da atividade estatal específica (a

realização da obra pública) quanto a ocorrência da valorização imobiliária decorrente dessa atividade estatal.

Mesmo que um dos pressupostos da contribuição de melhoria seja a prévia realização de obra pública, o verdadeiro pressuposto desse tributo é a valorização imobiliária do imóvel, por não bastar a mera realização de obra pública para sua incidência legítima, como visto na seção 2.3.

Nesse sentido, não se desconsidera que o fato gerador da contribuição de melhoria ainda demande a realização prévia de obra pública, mas afirma-se que a análise do fato gerador da valorização imobiliária é mais relevante para apurar a ocorrência de bitributação.

Logo, verifica-se que os fatos geradores do IPTU, do ITBI e da contribuição de melhoria diferem tanto formalmente quanto materialmente, não sendo possível identificar semelhança entre esses e, portanto, desconfigurando um dos requisitos da possível bitributação.

Em virtude da expressa redação legal envolvida na instituição de cada um dos tributos, o fato gerador dos impostos municipais - o exercício de propriedade territorial urbana no caso do IPTU e a transmissão onerosa entre vivos no caso do ITBI - são formalmente diferentes do principal fato gerador da contribuição de melhoria - a valorização imobiliária.

Além disso, os fatos geradores também são materialmente diferentes, dado que tanto a capacidade contributiva abstrata que deriva do exercício da posse do imóvel urbano no caso do IPTU - veja seção 2.1 - quanto a capacidade contributiva objetiva que deriva da aquisição da propriedade ou de algum dos direitos reais do imóvel no caso do ITBI - veja seção 2.2 - são, pelas suas naturezas, completamente diferentes da valorização imobiliária decorrente da contribuição de melhoria.

Portanto, não há semelhança de fatos geradores entre o IPTU e o ITBI e a contribuição de melhoria, impossibilitando o reconhecimento de que a situação de referência trata-se de uma hipótese de bitributação.

Prosseguindo no raciocínio, no tocante à possibilidade de que haja uma semelhança de base de cálculo entre os tributos, não é possível reconhecer que a mesma base de cálculo da contribuição de melhoria esteja sendo utilizada pelas Fazendas Públicas na matriz de incidência dos impostos municipais.

O que ocorre é que o efeito jurídico de reconhecimento de valorização imobiliária que a contribuição de melhoria causa, apesar de ser um elemento intrínseco do seu fato gerador misto, não se confunde com as consequências diretas ou indiretas geradas por esse efeito, mesmo que uma dessas consequências seja a majoração da base de cálculo de outros tributos.

Utilizando o IPTU para ilustrar essa situação, a valorização imobiliária reconhecida pela contribuição de melhoria pode alterar a base de cálculo do imóvel na Planta Genérica de Valores normalmente utilizada pelos entes municipais e distritais para definir o valor venal do imóvel, como tratado na seção 2.1.

Da mesma forma, os entes municipais e distritais podem utilizar da valorização imobiliária gerada pela contribuição de melhoria como informação investigatória para definir o verdadeiro valor venal do imóvel para fins de incidência futura de ITBI, inclusive através do lançamento da diferença entre o montante declarado e o real valor venal do imóvel, como tratado na seção 2.2.

Portanto, conclui-se que, no atual ordenamento jurídico brasileiro, a incidência de IPTU ou de ITBI antes ou após a incidência de contribuição de melhoria não representa uma hipótese de bitributação ou uma hipótese de tributação “bis in idem”.

4.4 Da ressalva acerca da não configuração de dupla incidência tributária

Como se evidenciou, não é possível reconhecer que alguma das possibilidades de incidência do IPTU ou ITBI e da contribuição de melhoria possa representar uma hipótese de dupla incidência tributária.

Contudo, isso não impede o reconhecimento de que, apesar de admitido pelo ordenamento jurídico brasileiro, nesse caso pode haver uma ocorrência de excesso de oneração do contribuinte.

Como trazido por Leonetti, a contribuição de melhoria, ao longo de sua história mundial no século XX, era vista como um dos tributos “mais justos de todos” (1998, p. 93), equânime em sua essência, já que tributava diretamente aqueles que eram diretamente favorecidos pela valorização imobiliária causada pelas obras públicas e tinha por base a necessidade de urbanização das cidades, principalmente as atingidas por grandes guerras (LEONETTI, 1998, p. 93).

Em relação à urbanização das cidades, vale destacar a existência de um aspecto social intrínseco relacionado à urbanização e, por consequência, à propriedade imobiliária. Pontes e Faria (2012, p. 104), ao discorrerem sobre o direito de propriedade a partir da Constituição Federal de 1988, aduzem que os direitos de propriedade, da forma como se encontram na Carta Magna atual, derivam de um contexto histórico de inacessibilidade de propriedade aos mais necessitados:

Além disso, a clareza de que uma grande parte da população não acessaria, em curto prazo, o direito de propriedade, pela condição material imposta por um histórico de apropriação e não apropriação de bens demonstrou que seria necessário modificar consideravelmente a leitura sobre o direito de propriedade e mais ainda sobre as estruturas valorativas do direito.

É nesse contexto, de pressão popular, de grande visibilidade das mazelas do modelo adotado, de óbvia desigualdade social que se constrói o texto constitucional de 1988. Esse texto vai eleger o princípio da dignidade humana como norteador da leitura de todo o direito brasileiro, fundamentado no direito à vida e nas possibilidades de sua manutenção.

Incidentalmente, como visto na seção 2.3, a contribuição de melhoria admite, em sua matriz de incidência, que a cobrança desta sobre o contribuinte abarque a integralidade da valorização imobiliária percebida. Apesar da previsão do *caput* do art. 12 do Decreto-lei nº 195/1967 determinar que a contribuição de melhoria deve ser paga em parcelas anuais não superiores a três por cento da valorização imobiliária, tal montante, a depender do vulto da obra e da valorização, ainda é capaz de criar uma considerável oneração do contribuinte.

Tal fato, considerado junto da incidência do IPTU e do ITBI, pode indicar uma violação do princípio da capacidade contributiva - vide seção 1.2.3 -, principalmente ao considerar o aspecto social envolvido no exercício e aquisição de propriedade imobiliária.

Nem todos que possuem um bem imóvel o utilizam com finalidade intrinsecamente patrimonial, como especulação imobiliária ou para fins de aluguel, havendo uma considerável parcela de potenciais contribuintes da contribuição de melhoria que destinam seus imóveis à função mais básica e essencial - a de servir como um meio para moradia e habitação.

E não se trata de ignorar que por trás da propriedade de um imóvel há, no caso do IPTU, a capacidade contributiva abstrata que deriva do exercício da posse do imóvel

urbano, assim como, no caso do ITBI, da capacidade contributiva objetiva que deriva da aquisição da propriedade ou de algum dos direitos reais do imóvel. Trata-se de reconhecer que aqueles que utilizam dos imóveis e direitos reais destes para fins habitacionais são aqueles que provavelmente serão mais onerados pela valorização imobiliária decorrente da contribuição de melhoria.

Uma possível solução para tal dilema seria a implementação de uma forma de dedução total, ou pelo menos parcial, do valor de contribuição de melhoria do montante ou de IPTU ou de ITBI que deve ser recolhido pelo contribuinte desses impostos. Essa dedução, inclusive, poderia considerar o fato do contribuinte possuir apenas um imóvel urbano e utilizá-lo para fins habitacionais como um fator capaz de aumentar o montante de dedução aplicável, gerando equidade nessa situação.

Essa medida seria similar à dedução do valor pago a título de contribuição de melhoria do Imposto de Renda Pessoa Física, prevista no art. 17 do Decreto-lei nº 195/1967, que já se destina a evitar uma oneração excessiva do contribuinte causada pela valorização imobiliária da contribuição de melhoria.

Entretanto, tal medida, por tratar de hipótese de dedução e conseqüentemente possuir natureza discricionária, depende de previsão legal expressa no âmbito de cada um dos entes federativos municipais e do Distrito Federal, e ainda por cima exigiria uma mudança do paradigma patrimonialista associado com a arrecadação tributária.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve em vista abordar aspectos específicos acerca da incidência da contribuição de melhoria no contexto dos principais impostos municipais incidentes sobre imóveis, notadamente quanto à possibilidade de que a incidência da contribuição de melhoria pudesse representar uma hipótese de bitributação ou de tributação “bis in idem”.

No decorrer do discurso, foi possível explicar e revisar as principais noções de direito tributário necessárias para a compreensão do tema, compreender os aspectos mais relevantes acerca da tributação do IPTU, do ITBI e da contribuição de melhoria e caracterizar e diferenciar a bitributação da tributação “bis in idem”.

Notadamente, analisou-se o princípio da legalidade tributária, que impõe à Administração Pública o dever de que a tributação ocorra nos termos previstos em lei, o princípio da capacidade contributiva, ideal de que os contribuintes devem ser tributados proporcionalmente ao patrimônio que detém, o sistema constitucional de competências, decorrente da disposição rígida da Constituição Federal acerca de quais entes públicos possuem competência para instituir determinados tributos, e as cinco espécies tributárias existentes no Brasil, em referência à adoção doutrinária e jurisprudencial da Teoria Pentapartide.

Ainda, foi possível analisar aspectos relevantes da incidência do IPTU e do ITBI, principalmente que ambos os impostos possuem a mesma base de cálculo, já que tributam o valor venal do imóvel, e da contribuição de melhoria no contexto do atual ordenamento jurídico brasileiro, o que permitiu estabelecer uma base teórica para o posterior desenvolvimento da hipótese do presente trabalho.

Nesse sentido também foi o exame da bitributação e da tributação “bis in idem”, institutos que, apesar de não possuírem formalização constitucional ou legal, representam as formas de dupla incidência tributária, o que permitiu estabelecer quais são os requisitos teóricos para que cada um dos institutos seja concretizado. Devido ao rígido sistema constitucional de competências tributárias adotado pela Constituição Federal Brasileira, percebeu-se que a configuração desses fenômenos é rara.

E, diante da análise realizada, foi possível concluir que a incidência da contribuição de melhoria, em momento anterior ou posterior à incidência de IPTU ou

de ITBI, não pode ser reconhecida como uma hipótese de dupla incidência tributária. Tal fato se deve principalmente à ausência de semelhança formal e material entre os fatos geradores dos tributos, mas também pela impossibilidade de que a base de cálculo destes possa ser considerada a mesma. A relação de majoração existente entre os tributos decorre do efeito tributário gerado pela incidência da contribuição de melhoria, que majora o valor venal do imóvel e, por conseguinte, a base de cálculo dos impostos municipais, mas não permite que os fatos geradores ou as bases de cálculos dos tributos se confundam.

Apesar disso, a incidência de contribuição de melhoria anteriormente à incidência de algum dos impostos municipais majora o valor venal do imóvel e, conseqüentemente, aumenta a base de cálculo dos impostos municipais, pelo que se sugeriu medida capaz de mitigar a aparente violação ao princípio da capacidade contributiva e capaz de tornar a incidência da contribuição de melhoria realmente mais equânime no contexto brasileiro.

A efetividade das medidas sugeridas depende da discricionariedade dos administradores públicos, pois requer, principalmente, a iniciativa de estabelecer previsão legal de que o valor de contribuição de melhoria pago será deduzido do montante de IPTU ou de ITBI que será pago pelo contribuinte dos impostos, sendo que essa forma de benefício tributário pode estabelecer critérios mais benéficos que consideram se o imóvel é utilizado ou não para finalidade habitacional.

Portanto, o presente trabalho atendeu ao fim a que se destinava, tornando-se mais uma das referências sobre o assunto, especialmente ao considerar, salvo melhor juízo, a ausência de doutrina abordando o tema de forma tão específica, buscando identificar se a incidência do conjunto desses tributos não poderia ser considerada uma hipótese de dupla incidência tributária.

Um assunto que não foi explorado no presente trabalho, mas que se apresentaria como um possível tema para trabalhos futuros, seria se a configuração de bitributação ou de tributação "bis in idem" exige que os tributos envolvidos capazes de gerar a dupla incidência tributária sejam apenas de natureza não vinculada - isto é, sejam tributos de finalidade arrecadatória, a exemplo dos impostos, que não dependem da existência de uma relação jurídica específica entre o contribuinte e a Administração Pública para sua incidência.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2018.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Nobel, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 30 set. 2023.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. [Lei Federal da Contribuição de Melhoria]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm>. Acesso em: 30 set. 2023.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. [Organização da Administração Pública Federal]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 2 mar. 2024.

_____. **Decreto-lei nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922**. [Código de Contabilidade da União]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536-1922.htm>. Acesso em: 2 mar. 2024.

_____. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do direito brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em: 2 mar. 2024.

_____. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. [Reforma Tributária de 2023]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm>. Acesso em: 31 maio 2024.

____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** [Código Tributário Brasileiro]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. **Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991.** [Lei do Inquilinato]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8245.htm>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** [Código Civil Brasileiro]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 26 ago. 2023.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial 1425219/SP.** TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO PARA A INCIDÊNCIA DO ITBI. ARREMATACÃO EM HASTA PÚBLICA. VALOR ARREMATADO. MOMENTO DO FATO GERADOR. REGISTRO DO IMÓVEL. Relator: Min. Francisco Falcão, julgado em 21 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900030452&dt_publicacao=01/03/2019>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial 1542296/SP.** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO BEM ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE. REGISTRO DO IMÓVEL NO CARTÓRIO COMPETENTE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE APLICOU A ORIENTAÇÃO DO STJ. SÚMULA 83/STJ. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 22 de outubro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902046853&dt_publicacao=29/10/2019>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial 176009/SP.** AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1760009 - SP (2020/0239702-4). Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 28 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=120494423&num_registro=202002397024&data=20210218&tipo=0>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo no Recurso Especial 215273/SP.** AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 215.273 - SP (2012/0165578-4) DECISÃO. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 16 de agosto de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=23935819&num_registro=201201655784&data=20120830&tipo=0>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 764808/MG.** PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.(TRIBUTÁRIO. ITBI. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS E PROGRESSIVIDADE. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA RESCINDIDA). Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 15 de março de 2007. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501108866&dt_publicacao=12/04/2007>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1460419/RS**. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE BENEFÍCIOS RECEBIDOS DE ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ART. 6º, VII, “B”, DA LEI N. 7.713/88. VIGÊNCIA NO PERÍODO DE 1º.1.89 A 31.12.95. IMPOSSIBILIDADE PARA AS CONTRIBUIÇÕES EFETUADAS NA INATIVIDADE. 1. Somente sofreu o bis in idem quem verteu contribuições tributadas em maior proporção do que recebeu benefícios isentos para o período da Lei n. 7.713/88. Com efeito, à contribuição tributada corresponde o benefício isento, não havendo bis in idem nessa proporção. Assim, a ocorrência do bis in idem somente seria possível se o contribuinte tivesse se aposentado ao final do regime instituído pela Lei n. 7.713/88 ou depois, já no regime da Lei n. 9.250/95 (maior quantidade de contribuições tributadas em comparação com os benefícios isentos). Precedente: AgRg nos EDcl no REsp 1244045/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24.6.2011. [...] Relator: Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18 de setembro de 2014. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401426825&dt_publicacao=24/09/2014>. Acesso em: 13 abr. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1111202/SP**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR). Relator: Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10 de junho de 2009. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900091426&dt_publicacao=18/06/2009>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1112646/SP**. TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 26 de agosto de 2009. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5927728&num_registro=200900510886&data=20090828&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 16 mar. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1188655/RS**. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ITBI. ARREMATACÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ARREMATACÃO E NÃO O VENAL. PRECEDENTE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADO. DIREITO LOCAL. SÚMULA 280 DO STF. OMISSÃO. ART. 535, CPC. INOCORRÊNCIA. RECURSO PROVIDO PELA ALÍNEA “C”. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 20 de maio de 2010. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000616969&dt_publicacao=08/06/2010>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1327539/DF**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR. Relator: Min. Humberto Martins, julgado em 14 de agosto de 2012. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201201181150&dt_publicacao=20/08/2012>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1396488/SC**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL AFETADO PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 695/STJ. INCIDÊNCIA DO IPI SOBRE VEÍCULO IMPORTADO PARA USO PRÓPRIO. TESE FIXADA EM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA N. 643/STF. I - Diante dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, faz-se necessária a modificação da tese adotada no julgamento do presente recurso, julgado sob o rito dos recursos especiais repetitivos, Tema n. 695/STJ, consagrado na não incidência de IPI sobre a importação de veículo por pessoa física para uso próprio. II - A tese fixada passa a ser a seguinte: Incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, haja vista que tal cobrança não viola o princípio da não cumulatividade nem configura bitributação. III - Recurso especial improvido. Tema n. 695 modificado nos termos da tese acima. Relator: Min. Francisco Falcão, julgado em 25 de setembro de 2019. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302521341&dt_publicacao=30/09/2019>. Acesso em: 5 abr. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1837704/DF**. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA. INADIMPLEMENTO DO DEVEDOR FIDUCIANTE. POSSE PLENA DO CREDOR FIDUCIÁRIO. INCIDÊNCIA DE ITBI. OBJETO DA DEMANDA. [...] 12. Não há bitributação. Há dois fatos geradores distintos: o primeiro é a transferência de imóvel pela compra e venda feita entre o devedor fiduciante e o credor fiduciário, sendo o imposto pago pelo referido devedor; o segundo, é a transmissão e consolidação da propriedade plena ao credor fiduciário, quando há o inadimplemento do devedor, devendo o tributo ser recolhido pelo credor fiduciário. CONCLUSÃO 13. Recurso Especial não provido. Relator: Min. Herman Benjamin, julgado em 5 de dezembro de 2019. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902727118&dt_publicacao=27/05/2020>. Acesso em: 5 abr. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 362788/RS**. TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - CTN ARTS. 81 E 82. 1. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado. 2. Prevalece o entendimento no STF e no STJ de que não houve alteração do CTN pelo DL 195/67. 3. É ilegal a contribuição de melhoria instituída sem observância do limite individual de cada contribuinte. 4. Recurso especial conhecido e provido. Relatora: Min. Eliana Calmon, julgado em 28 de maio de 2002. Disponível em:

<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200101270774&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 15 out. 2023.

____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo no Recurso Extraordinário 1294969/RG [Tema de Repercussão Geral nº 1.124 do STF]**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. COBRANÇA DO TRIBUTOS SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO. PRECEDENTES. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. Relator: Ministro Presidente, julgado em 12 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6031137>>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 694836/SP**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR: QUANTUM DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. Relatora: Min. Ellen Gracie, julgado em 24 de novembro de 2009. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur171277/false>>. Acesso em: 15 out. 2023.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 107.500-7/PR**. [S.I.]. Relator: Min. Octavio Gallotti, julgado em 21 de março de 1986.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 114069/SP**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, art. 18, II, com a redação da EC no 23/83. CF/88, art. 145, III. I - 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 é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer: o “quantum” da valorização imobiliária. II - Precedentes do STF: RREE 115.863-SP e 116.147-SP (RTJ 138/600 e 614). III - R.E. conhecido e provido. Relator: Min. Carlos Veloso, julgado em 15 de abril de 1994. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?numero=114069&classe=RE>>. Acesso em: 15 out. 2023.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 228321/RS**. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS e AVULSOS. Lei Complementar nº 84, de 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE. I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº

84, de 1996: constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido. Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 1º de outubro de 1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>>. Acesso em: 5 abr. 2024.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 253472/SP**. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980 [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 25 de agosto de 2010. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1775353>>. Acesso em: 29 set. 2023.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559937/RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes [...]. Relator: Min. Ellen Gracie, julgado em 20 de março de 2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 13 abr. 2024.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 700922/RS**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL. TEMA 651 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. [...] BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, DADA PELA 10.256/2001. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO; E CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. ART. 25, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 8.870/1994, INCLUSIVE NA REDAÇÃO DADA PELA 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. [...] Relator: Min. Alexandre de Moraes, julgado em 15 de março de 2023. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767681100>>. Acesso em: 5 abr. 2024.

____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 723651/PR**. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO – CONSUMIDOR FINAL. Incide, na importação de bens para uso próprio, o

Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo neutro o fato de tratar-se de consumidor final. Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 4 de fevereiro de 2016.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344>>.

Acesso em: 5 abr. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851108/SP [Tese de Repercussão Geral nº 825]**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...] 8. Tese de repercussão geral: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. 9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia ex nunc, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 20 de abril de 2021. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>.

Acesso em: 5 abr. 2024.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/716268?title=Curso%20de%20Direito%20tribut%C3%A1rio%20e%20financeiro>>. Acesso em: 21 out. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023. *E-book*. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/818234?title=Curso%20de%20Direito%20Tribut%C3%A1rio>>. Acesso em: 9 mar. 2024.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

DE MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GRUPO ALMEDINA. **Direito Tributário nos Tribunais Superiores: Estudos em homenagem à Ministra Regina Helena Costa**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021.

GUEDES, José Rildo de Medeiros; GONÇALVES, Marcos Flávio Reis. **O município e a contribuição de melhoria**. In Seminário sobre contribuição de melhoria: retomada do desenvolvimento com justiça. São Paulo, SP: Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo, 1996. Disponível em:

<<https://lam.ibam.org.br/predownload.asp?area=4&arq=21902.pdf>>. Acesso em: 1 out. 2023.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A contribuição de melhoria a partir da Constituição de 1988**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Santa Catarina, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Contribuição de melhoria: aspectos pouco e/ou muito debatidos. **Revista dialética de direito tributário**, v. Ano 2014, n. 228, p. 93–109, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/622645?title=Constitui%C3%A7%C3%A3o%20e%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20Comentados%20%20%C3%A0%20Luz%20da%20Doutrina>>. Acesso em: 29 set. 2023.

_____. **Curso De Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. *E-book*. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/818236?title=Curso%20de%20Direito%20tribut%C3%A1rio%20completo>>. Acesso em: 29 set. 2023.

PEREIRA, Gislene. Das fintas ao tributo: a trajetória da Contribuição de Melhoria no Brasil. **URBE - Revista Brasileira de Gestão Urbana**, v. 4, n. 446, p. 207, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. *E-book*. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/580175?title=MANUAL%20DE%20DIREITO%20TRIBUT%C3%81RIO>>. Acesso em: 29 set. 2023.

SALLES, José Carlos de Moraes. **Usucapião de bens imóveis e móveis**. 2. ed. São Paulo: RT, 1992.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2023. *E-book*. Disponível em:

<<https://bibliotecadigital.saraivaeducacao.com.br/epub/819260?title=Direito%20tribut%C3%A1rio>>. Acesso em: 14 out. 2023.

SOARES, Jefferson Mário da Silva. **Contribuição de melhoria: uma análise acerca da (des)necessidade de lei específica para cada obra**. Monografia (Graduação em Direito), Universidade Federal de Alagoas, 2021. Disponível em:
<<https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/123456789/9354/1/Contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20melhoria%3A%20uma%20an%C3%A1lise%20acerca%20da%20%28des%29%20necessidade%20de%20lei%20espec%C3%ADfica%20para%20cada%20obra.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2023.