

TAINÁ RODRIGUES GOMIDE

**A APLICABILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA
PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Dissertação apresentada à
Universidade Federal de Viçosa,
como parte das exigências do
Programa de Pós-Graduação em
Administração, para obtenção do
título de “Magister Scientiae”.

VIÇOSA
MINAS GERAIS – BRASIL
2009

TAINÁ RODRIGUES GOMIDE

**A APLICABILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA
PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Dissertação apresentada à
Universidade Federal de Viçosa,
como parte das exigências do
Programa de Pós-Graduação em
Administração, para obtenção do
título de “Magister Scientiae”.

APROVADA: 26 de janeiro de 2009.

Prof^a Patrícia Aurélia Del Nero
(Co-Orientadora)

Prof. Afonso Augusto T. de F. de
C. Lima
(Co-Orientador)

Prof. Pedro Antônio de Melo

Prof. Brício dos Santos Reis

Prof. Walmer Faroni
(Orientador)

“Não oreis por uma vida fácil. Orai por serdes homens mais fortes. Não oreis por tarefas iguais às vossas forças. Pedi por forças iguais às vossas tarefas. Então, o produto de vosso trabalho não será um milagre, mas vós sereis um milagre.”

Philip Books

Dedico aos meu queridos pais, Lúcio e Gamali, pelo incessante apoio, sabedoria e imensurável amor. Aos meus irmãos e cunhados, Raissa, Igor, Naia, Pedro, Rodrigo e Iermack pela torcida e carinho. A minha avó, Dazinha, pela torcida, Aos meus sobrinhos lindos, Ana Paula e Rodrigo. Ao meu marido Marcelo, pelo apoio, companheirismo, incentivo e amor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pelas incontáveis bênçãos que me propiciaram concluir este trabalho.

À minha família maravilhosa que amo tanto.

Aos meus grandes amigos, que não são poucos, pela eterna amizade, convívio e companheirismo.

Ao Departamento de Administração da Universidade Federal de Viçosa, pela oportunidade de realizar o curso.

Ao Professor Walmer Faroni pela paciência, amizade, orientação, ensinamentos, incentivo, compreensão, idéias e sugestões. Um exemplo de profissional, pesquisador e professor.

Ao Professor Afonso, pela valiosa orientação inicial e co-orientação, incentivo, atenção dispensada, idéias e sugestões e pelo constante empenho na busca de melhorias do curso e condições de trabalho dos estudantes.

À Professora Patrícia Aurélia Del Nero, pela valiosa co-orientação, pela confiança, carinho, torcida, idéias e sugestões.

Ao Prof. Bríssio, pela valiosa colaboração em todo o nosso aprendizado, idéias, sugestões e participação na defesa da dissertação.

Ao professor Pedro Melo, pela participação na defesa da dissertação, idéias, apontamentos e sugestões que enriquecem nosso trabalho.

Aos professores do Departamento de Administração da UFV, pelos ensinamentos e por toda contribuição na minha formação profissional.

Aos amigos do curso de Mestrado em Administração, Ana Cristina, Solange, Maria Inês, Leiza, Valtencir, Alberto, Evandro, Anna Paola e Doraliza, pelos agradáveis momentos de convivência e apoio.

Aos funcionários técnico-administrativos do Departamento de Administração da UFV pelo apoio logístico de toda essa jornada.

A todos que direta ou indiretamente colaboraram para a realização deste trabalho.

BIOGRAFIA

TAINÁ RODRIGUES GOMIDE, filha de Almiro Lúcio Gomide e Gamali Rodrigues Gomide, nasceu em 19 de maio de 1982, na cidade de Visconde do Rio Branco, MG.

Em outubro de 2001, iniciou o curso de Direito da Escola de Estudos Superiores de Viçosa, obtendo o título de Bacharel em Direito em dezembro de 2006.

Em março de 2003, iniciou o curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Viçosa, obtendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis em março de 2007.

Em março de 2007, iniciou a pós-graduação em nível de Mestrado, no Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Viçosa.

Em agosto de 2007 foi Professora Universitária de Teoria da Contabilidade, Legislação tributária, Controladoria e Introdução ao Estudo do Direito do Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Governador Ozanam Coelho (FAGOC) em Ubá, MG.

Em outubro de 2007 foi Professora da Pós-Graduação do Curso de Controladoria e Análise de Custos, lecionando a disciplina Auditoria Contábil, e na Pós-Graduação em Gestão Pública em Assistência

Social, ministrando as disciplinas Orçamento Público e Avaliação de Políticas Públicas, Faculdade Governador Ozanam Coelho (FAGOC) em Ubá, MG.

Em fevereiro de 2008, assumiu o cargo de Coordenadora da Comissão de Pós-Graduação da Faculdade Governador Ozanam Coelho (FAGOC) em Ubá, MG.

Defendeu a dissertação de Mestrado em dezembro de 2008, concluindo as exigências para obtenção do título de *Magister Scientiae* em Administração.

SUMÁRIO

	Página
LISTA DE QUADROS	x
LISTA DE TABELAS	xi
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	xii
RESUMO	xiii
ABSTRACT	xv
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Considerações iniciais	1
1.1.1. Evolução histórico – constitucional da contribuição de melhoria	4
1.1.2. A contribuição de melhoria e a legislação infra- constitucional	7
1.1.3. Recepção Constitucional do CTN e do Decreto - Lei 195/67	8
1.2. O problema e sua importância	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1. Gestão pública	14
2.1.1. Governança na Gestão Pública	15
2.2. Recursos públicos	16
2.3. As finanças públicas	17

	Página
2.3.1. Política fiscal	18
2.3.2. Receita pública e teoria da tributação	19
2.3.3. Princípios que regem a tributação	22
2.4. As finanças públicas municipais	24
2.4.1. O impacto da tributação na ordem econômica municipal..	25
2.4.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal	29
2.4.2.1. A Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da difusão das análises institucionalistas	31
2.4.2.2. A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Receitas Públicas	31
2.5. A contribuição de melhoria.....	32
2.5.1. Conceito de contribuição de melhoria	32
2.5.2. Identidade Jurídica – tributária da contribuição de melhoria	34
2.5.3. O fato gerador da contribuição de melhoria	37
2.5.3.1. Caracterização jurídica de obra pública.....	39
2.5.3.2. A caracterização da valorização imobiliária	41
2.5.4. A base de cálculo da contribuição de melhoria.....	41
2.5.5. O lançamento da contribuição de melhoria.....	43
2.6. Contribuição de melhoria: justiça e efetividade.....	45
2.6.1. A contribuição de melhoria como instrumento de equidade	45
2.6.1.1. Noção de justiça política	47
2.6.2. Entraves à efetividade da contribuição de melhoria.....	48
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	51
3.1. Delineamento da pesquisa.....	51
3.2. Coleta de dados.....	53
3.3. Análise e tratamento dos dados.....	54
3.3.1. Operacionalização da pesquisa	55
3.3.2. Codificação e categorização	56
3.4. Definição dos termos	58
3.5. Limitações da pesquisa.....	59

	Página
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	60
4.1. Conhecimento da contribuição de melhoria	61
4.2. Utilização da contribuição de melhoria.....	63
4.3. Justiça da contribuição de melhoria	67
4.4. Entraves à utilização da contribuição de melhoria	69
4.5. Lei de Responsabilidade Fiscal	75
CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	87
ANEXOS	92
ANEXO I	93
ANEXO 2	114

LISTA DE QUADROS

	Página
1. Impostos e Competências	21
2. Distinção das Espécies Tributárias	37
3. Codificação das entrevistas	56
4. Categorias e Subcategorias.....	58
5. Categoria “Conhecimento da contribuição de melhoria”	61
6. Categoria “Utilização da contribuição de melhoria”	66
7. Categoria “Justiça da contribuição de melhoria”	67
8. Categoria “Entraves à utilização da contribuição de melhoria”	70
9. Categoria “Lei de Responsabilidade Fiscal”	76

LISTA DE TABELAS

	Página
1. Arrecadação com Contribuição de Melhoria por Região, Estados e Municípios no Ano de 2006	64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

DL – Decreto-lei

DF – Distrito Federal

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto de Produtos Industriais

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto de Propriedade de Veículo Automotivo

IR – Imposto de Renda

ISSQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCD – Imposto de Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

n. – Número

MG – Minas Gerais

STN – Sistema Tributário Nacional

RESUMO

GOMIDE, Tainá Rodrigues, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, janeiro de 2009. **A Aplicabilidade da contribuição de melhoria pela Administração Pública Municipal.** Orientador: Walmer Faroni. Co-orientadores: Afonso Augusto Teixeira de Freitas de Carvalho Lima e Patrícia Aurélia Del Nero.

Versa o presente trabalho um estudo sobre a contribuição de melhoria, que está prevista no art. 145, III da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, em seus artigos 81 e 82 e pelo Decreto-lei n. 195/67, que regulamenta o tributo. Consiste a contribuição de melhoria em um tributo que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária decorrente de obra pública. Assim, aquele que possua um imóvel que sofreu uma valorização decorrente de uma obra realizada pelo Poder Público, devolverá ao Erário o valor proporcional que acarretou o enriquecimento sem causa. Analisa-se o instituto para averiguar quais são os possíveis motivos de a Administração Pública não utilizar a contribuição de melhoria. Diante da importância do referido tributo, foi elaborada uma pesquisa exclusivamente qualitativa com o objetivo de compreender que motivos são responsáveis pela não-utilização da contribuição de melhoria, segundo a percepção dos atores estratégicos escolhidos como sujeitos da pesquisa. Oito gestores públicos municipais foram escolhidos e relataram experiências e percepções da contribuição de melhoria. Das entrevistas conduzidas e da pesquisa documental prosseguiu-

se a escolha da Análise de Conteúdo como técnica de análise dos dados. Verificou-se que a contribuição de melhoria é um tributo intimamente ligado à idéia de justiça fiscal, mas que tem tido pouca aplicabilidade prática, e que deveria, então, ter uma utilização mais efetiva. Para tanto, estuda-se o contexto de tal tributo no que diz respeito à gestão pública, às finanças públicas, aos recursos públicos, ao ordenamento jurídico, ao seu conceito, às suas características, e em especial o ideal de justiça e a efetividade ligada à contribuição de melhoria. Concluiu-se que os motivos da não utilização da contribuição de melhoria pelos gestores públicos municipais são: desconhecimento do tributo pelos gestores, complexidade em aplicar na prática a contribuição de melhoria, pouca representatividade no valor total das receitas públicas, e, principalmente, por questões políticas. A Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda a renúncia de receitas, não gerou impacto no que diz respeito à arrecadação de contribuição de melhoria, devido à falta de conhecimento deste dispositivo, falta de fiscalização, e pela adoção de medidas de compensação de receitas tributárias.

ABSTRACT

GOMIDE, Tainá Rodrigues, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, January 2009. **Applicability of the improvement contribution by the County Public Administration.** Adviser: Walmer Faroni. Co-advisers: Afonso Augusto Teixeira de Freitas de Carvalho Lima and Patrícia Aurélia Del Nero.

This study deals with the improvement contribution that is foreseen at the art. 145, III of the Constituição Federal, in the Código Tributário Nacional, articles 81 and 82 and by the Decree-law nº 195/67 that regulates the taxation. The improvement contribution consists of a taxation from which the hypothesis for incidence is the real estate valuation concerning to public works. So, the citizen owning a property that was valued due to a work accomplished by the Public Power, therefore will return to the Treasury the proportional value that led to the causeless enrichment. The institute is analyzed to verify the possible reasons for the Public Administration not using the improvement contribution. Taking into account the importance of this taxation, an exclusively qualitative research was carried out in order to understanding the reasons responsible for nonuse of the improvement contribution, according to the perception by the strategic actors chosen as subject of the research. So, eight county public managers were chosen, and they described experiences and perceptions concerning to the improvement

contribution. After the interviews and documental research, the content analysis was chosen as data analysis technique. It was verified that the improvement contribution is a tribute intimately linked to the idea of inspection justice, that has actually presented few practical applicability, and then should have a more effective use. So, the context of this tribute refers to public administration, to public finances, to public resources, to juridical ordinance, to its concept, to its characteristics, and especially to the ideal of justice and the effectiveness related to the improvement contribution. It was concluded that the reasons for nonuse of the improvement contribution by the county public administrators are: the administrators' ignorance about the tribute, complexity in applying the improvement contribution in practice, little representativeness in the total value of the public revenues, and mainly by political matters. The Lei de Responsabilidade Fiscal that prohibits the renouncement of revenues generated no impact concerning to the tax revenue for improvement contribution, due to the lacked knowledge about this device, lacked inspection, and because the adoption of measures for compensation of tax revenues.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

As comunidades sempre adotam algum tipo de “governo”, consequência natural das sociedades organizadas com o objetivo de disciplinar e ordenar as relações entre as pessoas que as integram. A partir do advento das sociedades, surge o Estado e a consequente necessidade de recursos para financiar a promoção do bem comum.

Para arrecadar recursos, o Estado, através de lei específica, cria tributos, que são institutos para obtenção de receita.

As receitas tributárias são expressivas no que diz respeito ao financiamento das despesas públicas. O artigo 3º do Código Tributário Nacional define o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa vinculada”.

O entendimento de Estado se justifica pela necessidade de que a vida em sociedade seja administrada no sentido da busca do bem comum, objetivo que deve nortear a tributação.

Ao analisar esta questão, é importante lembrar que o Sistema Tributário Nacional contém cinco espécies de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

O sistema tributário brasileiro está estruturado constitucionalmente no que se refere à instituição e à classificação dos tributos, à competência e à capacidade tributária e à repartição das receitas tributárias. Todas essas determinações encontram-se disciplinadas no Título VI da tributação e do orçamento, sendo que o Capítulo I disciplina o Sistema Tributário Nacional, a partir do artigo 145 e seguintes da Constituição Federal

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traça a prescrição legal de tributo. A partir de suas prescrições, pode-se destacar que o tributo caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade.

Conforme já destacamos, são espécies de tributos: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais¹.

A competência tributária envolve não só o poder de fiscalizar e cobrar tributos, mas também o de legislar a respeito, ou seja, a instituição abstrata dos tributos. Nesse sentido, esclarece JARDIM (1996:20), com relação a sua caracterização:

É a aptidão privativa das pessoas constitucionais – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – no sentido de legislar sobre matéria tributária. Por intermédio do exercício da competência tributária e que são instituídos os tributos, originalmente previstos na Constituição, a qual não realiza processo de criação, pois se cinge a estabelecer o título competencial. Por via de regra, o titular da competência tributária é também o titular da capacidade tributária ativa, ou seja, a aptidão para ser credor da prestação tributária. Cabe observar que a competência é indelegável, enquanto a capacidade afigura-se suscetível de transferência, acaso assim o queira a pessoa competente. Excepciona a regra a contribuição de seguridade, na medida em que o constituinte cindiu o binômio competência/capacidade, enquanto atribuiu a competência à União, outorgando a capacidade, outrossim, ao órgão gestor do referido gravame

A partir das disposições constantes na Constituição Federal, deve-se destacar que a mesma pode ser exercitada pelo ente tributante, nos

¹ Vide: art. 3º, CTN; art. 145, CF.

seguintes termos: a competência privativa é estabelecida para um só ente tributante, como é a hipótese do ISSQN que é atribuído aos Municípios².

A competência comum é a que, por força de disposição constitucional, pode ser exercida por todas as entidades tributantes, como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria, observando-se o âmbito da área de atuação de cada um³.

A competência concorrente, por seu turno, é atribuída pela Constituição Federal aos Municípios, aos Estados e à União, ficando esta com o direito de editar normas gerais e os outros entes, normas suplementares⁴.

Há, também, por força de determinação constitucional a competência residual, que é a faculdade conferida à União de criar ou de instituir outros impostos, por intermédio de lei complementar, além dos previstos no artigo 153, CF; desde que não-cumulativos e com fato gerador diverso dos impostos existentes⁵.

Por último, tem-se a competência tributária extraordinária que se refere aos impostos que podem ser criados pela União em caso de guerra⁶, ou seja, tendo em vista situações emergenciais e atípicas que impliquem em formação de receitas para fazer face à hipótese que a gerou.

Difere da competência tributária a capacidade tributária, pois esta envolve apenas a fiscalização e a cobrança, por delegação, sem poder de legislar (a exemplo do INSS). Ressalta-se, ainda, que a atribuição de arrecadar tributos à pessoa de direito privado não constitui delegação, mas apenas uma relação contratual.

No tocante à capacidade tributária ativa, Jardim (1996: 15) evidencia que:

É a prerrogativa de ocupar o pólo ativo da relação jurídica tributária. Consiste, enfim, na condição de ser credor do tributo. Salvo as hipóteses das contribuições de seguridade, em que o constituinte já elegeu como sujeito ativo o Instituto Nacional de Seguridade Social, nos demais casos, o titular da capacidade ativa haverá de ser o titular da competência ou uma terceira pessoa por ele designada.

² Vide: arts. 153 e 156, CF.

³ Vide art. 24, *caput*, CF.

⁴ Vide: arts. 24, §§ 3º e 4º, CF.

⁵ Vide: art. 154, I, CF.

⁶ Vide: art. 154, II, CF.

Os tributos arrecadados por um ente público devem ser repassados para outros entes públicos, de modo total ou parcial. É o que se denomina repartição das receitas tributárias⁷. Essa disciplina jurídica encontra-se prevista na Constituição Federal, na Seção VI da repartição das receitas tributárias, a partir do artigo 157 e seguintes.

Como exemplo tem-se o imposto de renda – IR (sendo que parte das receitas deve ser atribuída pela União aos Estados, art. 157, I, CF); o imposto territorial rural - ITR (a União deve repassar aos Municípios 50% do ITR relativo aos imóveis nele situados, art. 158, II, CF); imposto sobre propriedade de veículo automotor - IPVA (o Estado deve repassar para os Municípios 50% do IPVA arrecadados em seus territórios, art. 158, III, CF).

1.1.1 Evolução histórico – constitucional da contribuição de melhoria

O retrospecto histórico-constitucional tem por escopo possibilitar o melhor entendimento da contribuição de melhoria e buscar evidenciar as diversas disposições do tributo ao longo das sucessivas Constituições Federais e ao longo do tempo.

Os primeiros indícios da contribuição de melhoria ocorreram no Brasil Império, em 1812, com a imposição das fintas para a edificação de obras públicas na Bahia, e, em 1818, com a imposição de fintas para o reparo de várias pontes no Município de Mariana - MG.

Em 1924, ocorre a necessidade de calçamento no Município de São Paulo, o que levou o Poder Público local a promulgar leis que traziam prenúncios da institucionalização de contribuição de melhoria. Em 1928, ocorre a tentativa de implementação do “Plano Agache”; segundo Bilac Pinto (1937: 78), “esse plano foi a única tentativa de envergadura, no passado, para incorporar a contribuição de melhoria ao sistema tributário municipal.”

O anteprojeto que antecedeu a consagração constitucional do referido dispositivo legal, conteve três etapas: A *unearned increment*, que representava o princípio financeiro de tributar o incremento imerecido, ou seja, a valorização imobiliária que não tenha sido motivada pelo proprietário.

⁷ Vide: arts. 157 a 159, CF.

A *excess condemnation*, proposta que visava substituir o princípio anterior; ela previa a desapropriação de toda área que venha a ser valorizada por obra pública, e, após a realização da obra, a administração pública revenderia o imóvel, podendo financiar a obra com o lucro auferido. Tal proposta não foi aceita, pois demandava uma inversão significativa de capitais e inseria o Poder Público na qualidade de especulador, o que não é seu papel institucional, conforme verificado anteriormente, desviando-o, por conseguinte da realização do bem comum. A proposta então adotada foi a do *special assessment* que conferiu à redação do art. 124 da Constituição Federal inspiração e influência americana, visto ser esse o nome americano atribuído à Contribuição de Melhoria.

A Constituição Federal de 1934, depois da discussão, acima exposta, do anteprojeto, de forma inédita no País, contemplou a contribuição de melhoria como espécie tributária. O artigo 124, da referida Constituição, dispunha: “Art.124. Provada a valorização imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”.

A Carta Constitucional de 1937 foi silente a respeito da previsão da contribuição de melhoria. A Constituição Federal de 1964 reintegrou, em suas disposições, a contribuição de melhoria no Capítulo referente ao Sistema Tributário. A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, em suas disposições, manteve a previsão do referido tributo, mas acrescentou elementos referentes ao fator valorização como limite individual e ao custo total da obra como limite total, conforme a redação do texto constitucional que estabelecia:

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

I – contribuição de melhoria, quando verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

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

A Carta de 1967, que recepcionou⁸ o Código Tributário Nacional, que encontrava-se - e que se encontra - em vigor, através da Lei Complementar n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, e que, vale salientar, também dispõe sobre a instituição da contribuição de melhoria, em seu artigo 81.

A Emenda Constitucional n. 1/69 alterou o texto do art.18, da Constituição Federal de 1967, ao estabelecer o limite individual da contribuição de melhoria como sendo o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, conforme a redação do dispositivo Constitucional abaixo:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:
II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Em 1983, a Emenda Constitucional n. 23 modificou a redação da norma anterior, visto que trouxe alterações no limite, estabelecendo somente o limite total da despesa realizada; outra modificação foi a substituição da expressão “imóveis valorizados” por “imóveis beneficiados”.

Dispunha o “Art. 23. Contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada.”

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, foi concisa, ao disciplinar a contribuição de melhoria, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

⁸ Com relação ao fenômeno da recepção, esclarece JARDIM (1996:135): “Fenômeno pelo qual uma nova legislação acolhe diplomas de hierarquia inferior, desde que persista uma relação de compatibilidade entre os aludidos textos. O termo é freqüentemente empregado no plano constitucional, na medida em que uma nova Constituição costuma receber uma parcela expressiva da legislação complementar o ordinária da ordem anterior. Entrementes, a recepção é igualmente aplicável em qualquer plano normativo. Ao propósito imaginemos um Decreto que regulamente uma lei de um dado tributo. A referida legislação vem a ser revogada por outra lei ordinária. Nada obstante, o aludido Decreto será recepcionado pela lei nova, se guardar com ela relações de harmonia.”

Portanto, na atualidade, o perfil constitucional da contribuição de melhoria estabelece que a mesma só poderá ser instituída, tendo em vista a realização de obra pública ou em decorrência da mesma.

1.1.2 A contribuição de melhoria e a legislação infra-constitucional

Em 1949, foi promulgada a Lei n. 854 que disciplinou a contribuição de melhoria em âmbito nacional, disciplinando a norma Constitucional vigente.

Em 1966, foi promulgada a Lei n. 5.172 que estabeleceu a disciplina jurídica do Código Tributário Nacional. Tal Código foi recepcionado com *status* de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1967 e prevê expressamente a contribuição de melhoria e o desenvolvimento institucional do referido tributo nos artigos 81 e 82 do Título V, do Livro Primeiro; respectivamente transcritos:

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

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

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

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

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

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

A Lei n. 854/49 foi revogada expressamente em 1967 pelas determinações constantes no Decreto-lei⁹ n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, que estabeleceu normas específicas sobre a contribuição de melhoria. Com relação ao referido Decreto, havia divergência doutrinária, o que será discutido adiante.

1.1.3 Recepção Constitucional do CTN e do Decreto - Lei 195/67

Com o advento da Emenda Constitucional n. 23/1983, que excluiu do texto do artigo 18, II da Constituição Federal de 1967, o limite individual, travou-se uma significativa divergência doutrinária a respeito da recepção constitucional do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei 195/67. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a discussão doutrinária continuou, por ser ainda mais concisa, já que não faz referência ao limite total e ao limite individual, nem autoriza o legislador a dispor a respeito deles.

Alguns doutrinadores, como Coelho (1997), entendiam que deveria ser considerada e reconhecida a revogação das normas que estabeleciam o limite total, consistente na despesa da obra, e o limite individual, que considerava a valorização que cada imóvel recebeu.

Autores como Machado (2005), Baleeiro (2005) e Luiz Emygdio (2005) entendem que ocorre a existência do limite individual, defendendo a permanência do requisito valorização imobiliária. Esse entendimento que originariamente era doutrinário, passou a ser jurisprudencial e foi adotado pelo Tribunal Superior Federal, nos seguintes termos: "não obstante alterada a redação do inciso II, do art. 18, pela Emenda Constitucional n. 23, a valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito ínsito à contribuição de melhoria - persiste como fato gerador dessa espécie tributária".

Já, em relação ao limite total, ou seja, o do custo da obra, a doutrina não tem entendimento uniforme, e a discussão é ainda maior. Alguns

⁹ Deve-se destacar que na atual Constituição Federal não consta mais a figura do Decreto-lei. No entanto, deve-se mencionar que no campo da hierarquia das normas esse dispositivo legal tinha a mesma estatura hierárquica que a Lei ordinária.

autores acreditam na não-existência do limite total. Tal entendimento é seguido por Geraldo Ataliba (2005) e Roque Carrazza que aduzem:

Agora, esta preocupação não precisa mais assaltar as entidades tributantes. Elas alcançarão e arrecadarão o tributo de todas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados pela obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas.(CARRAZZA, 2005: 531/532)

Há, também, aqueles autores que entendem que a CF/88 colocou de melhor modo o tributo, deixando que cada entidade legisle a espécie tributária como achar melhor, adequando-o à sua realidade. Tal posição é adotada por José Afonso da Silva.

A Constituição não entra em pormenores sobre o tributo como faziam as Cartas anteriores. Limita-se a dizer que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas. Melhor assim. Deixa mais flexibilidade para cada entidade defini-la em função de sua realidade. (SILVA, 2003:702)

Autores como Ives Gandra da Silva Martins (1997) e Hugo de Brito Machado (2005) acreditam que os dois limites continuam a sobre-existir implicitamente, e a cobrança acima deles ensejaria imposto da competência residual, ou seja, a Emenda Constitucional n. 23, de 1983 e a Constituição Federal de 1988, não são incompatíveis com o CTN e com o Decreto-Lei 195/67.

Aliás, parece-nos que será inconstitucional a norma que, alterando o Código Tributário Nacional, exclua os mencionados limites. É que a contribuição de melhoria, por sua própria natureza específica, não pode ir além da despesa feita com a obra pública, nem do incremento de valor do imóvel respectivo. (MACHADO, 2001: 377)

Entendem esses doutrinadores que a simples omissão da CF/88 no que se refere aos limites não os torna inconstitucionais. Sobre esse entendimento pontifica Celso Ribeiro Bastos.

Costuma-se a dizer que as leis anteriores continuam válidas ou em vigor. Muitas vezes isto é previsto na Constituição nova, mas, ainda que o texto seja omissivo ninguém contesta o princípio. Como explicar a concordância se, afinal de contas, o princípio parece contradizer a verdade jurídica segundo a qual todas as leis ordinárias derivam a sua validade da própria constituição? Kelsen observa que há imprecisão da linguagem comum, quando diz que

as leis ordinárias continuam válidas. De fato elas perdem o suporte de validade que lhes dava a Constituição anterior. Entretanto, ao mesmo tempo elas recebem novo suporte, novo apoio, expresso ou tácito, da Constituição nova..... O único obstáculo a transpor é não ser contrária à nova Constituição. Dá-se, portanto uma novação, o que significa que as normas ordinárias são recepcionadas pela nova ordem constitucional e submetidas a um novo fundamento de validade (BASTOS, 2002: 119-120)

Como afirma Aliomar Baleeiro (2005), não faz sentido o poder público arrecadar valor que seja superior ao custo da obra. O poder tributante agiria ultrapassando os limites da razoabilidade, e o excesso pago pelos contribuintes estaria além da contribuição de melhoria. Seria recebido outro título, diverso desse tributo.

1.2 O problema e sua importância

No presente estudo, o objeto será o tributo contribuição de melhoria, que, apesar de devidamente instituído, dificilmente é cobrado no Brasil, conforme percebe-se a partir da análise dos demonstrativos financeiros publicados pelo Tesouro Nacional (anexo 1).

A sua origem remonta ao ano de 1605, quando na Inglaterra, foi realizada uma grande obra, altamente dispendiosa: a retificação e o saneamento do Rio Tâmisa para torná-lo navegável e estimular o comércio nas áreas que o margeavam. Os imóveis nessa região, antes sujeitos a constantes inundações, foram muito valorizados. A coroa inglesa criou, então, um tributo denominado *betterman tax* para cobrar pelo enriquecimento sem causa.

No Brasil Colônia, encontram-se indícios tributários da contribuição de melhoria. Atualmente, tal instituto possui identidade jurídica própria, sendo ela uma espécie do gênero tributo.

A contribuição de melhoria é a modalidade tributária que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública; sua regra matriz de incidência encontra-se prevista no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Como complementação legislativa, a referida modalidade tributária foi disciplinada nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional (CTN) e regulamentado pelo Decreto-lei n.195 de 1967.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 81, instituiu a contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obra pública da qual decorra valorização imobiliária, impondo os limites individuais e globais da cobrança. No art. 82, desse diploma legal, observam-se alguns requisitos mínimos à cobrança.

O Decreto-lei n.195/67 reúne prescrições relativas à regulamentação da contribuição de melhoria impondo limites à sua cobrança, determinando, em seu artigo 2º, as obras passíveis de ensejar a cobrança do tributo, dentre outras regulamentações.

A vigente Constituição Federal de 1988 atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, competência para instituir, dentre outros tributos, contribuição de melhoria, decorrente da realização de obras públicas. A contribuição de melhoria deve ser cobrada quando a administração pública realiza uma obra e essa acrescenta uma valorização nos imóveis de particulares; assim, o proprietário beneficiado fica obrigado a contribuir com parte do custo da obra. No entanto, não há como negar que, com o advento da atual Constituição, surgiu a dúvida de se esta contribuição teria recepcionado ou não o Decreto-lei e o CTN, pois não foram determinados os limites e a base de cálculo da mesma.

A razão imediata que ensejou a contribuição de melhoria foi a de fornecer à Administração Pública nova fonte de arrecadação tributária, ou seja, nova fonte de receita, para fazer *jus* às crescentes necessidades do erário; entretanto, os legisladores perceberam, também, que não seria justo que o melhoramento de determinada localidade fosse custeado com a receita geral da coletividade já que apenas os proprietários da região seriam beneficiados com a valorização dos seus imóveis.

A contribuição de melhoria é uma modalidade de tributo que está estritamente relacionada à noção de justiça fiscal, pois tem como finalidade principal a recuperação dos recursos gastos pela Administração Pública na execução de obras que acarretaram uma valorização imobiliária em determinados imóveis, e, conseqüentemente, um enriquecimento individual. Atendendo, assim, ao imperativo de justiça tributária, uma vez que faz retornar à coletividade a parcela do esforço coletivo de capitalização que

possibilitou a valorização do imóvel de alguns poucos beneficiados pela obra pública.

A realidade, porém, tem demonstrado que, de forma geral, pouco ou nada vem a contribuição de melhoria rendendo ao erário público; raras e esparsas são as notícias da sua utilização, o que contribui para o agravamento de uma situação comum no ordenamento jurídico pátrio: a transformação dos diplomas legais em simples repertórios de dispositivos ineficazes e de pouca efetividade (MACHADO, 2005). Sendo assim, faz-se mister a realização de estudos a respeito da definição teórica, da aplicabilidade prática e das repercussões da mesma na realidade social, política e legislativa nacional.

A contribuição de melhoria, segundo Machado (2005), oferece um avanço em relação aos impostos e às taxas, pois a sua aplicação proporciona o financiamento de obras públicas que podem ser alimentadas por recursos específicos oriundos desse tributo, o que pode atenuar a carga de impostos, bem como propiciar mais realismo na alíquota das taxas, ao propiciar uma repartição das incidências tributárias de forma mais igualitária, e, conseqüentemente, a vidência e a aplicabilidade de um sistema tributário mais justo e equânime.

A partir da análise dos demonstrativos financeiros publicados pelo Tesouro Nacional (anexo 1), percebe-se que no período de 2003, 2004, 2005 e 2006, os percentuais de municípios mineiros que arrecadaram receitas advindas da contribuição de melhoria são: 22%, 23%, 17% e 19%, respectivamente.

A literatura oferece algumas possíveis explicações sobre as causas da opção por parte dos gestores públicos em não cobrar a contribuição de melhoria (MACHADO, 2005; MAYRINK, 2002).

Entretanto, ao optar pela não-cobrança da contribuição de melhoria, deve-se levar em conta as disposições da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas. Em seu art. 14, ela traz as disposições referentes à renúncia de recursos, prevendo a vedação da renúncia da receita por parte dos gestores públicos e a obrigação de a instituição pública fazer a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos que são de direito.

Desta forma, questiona-se: quais são os possíveis motivos para a não-aplicação (ou institucionalização) da contribuição de melhoria pela Administração Pública Municipal apesar da exigência legal e da potencial eficácia no atendimento do interesse público?

As unidades de análises deste estudo foram sete municípios pólo da Meso-região da Zona da Mata Mineira, os quais são: Cataguases, Juiz de Fora, Manhuaçu, Muriaé, Ponte Nova, Ubá e Viçosa. Vale destacar que todos os municípios analisados têm mais de 50.000 mil habitantes, tal fato minimiza as possíveis desigualdades regionais.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é, pois, investigar os motivos que tornam a Contribuição de melhoria um tributo pouco aplicado, apesar de se mostrar um instrumento de efetividade, de justiça social e de implementação do interesse público municipal.

1.3.2 Objetivos Específicos

Especificamente, pretendeu-se, atender os seguintes objetivos:

- Analisar os instrumentos de execução da contribuição de melhoria.
- Analisar a justiça da contribuição de melhoria na percepção dos agentes públicos.
- Analisar a efetividade da contribuição de melhoria na meso-região da Zona da Mata Mineira.
- Identificar os motivos alegados pelos agentes públicos para o uso ou não-uso da Contribuição de Melhoria.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão pública

Segundo Punfendorf (*apud* Bobbio e Bovero, 1986:66), para que se possa fazer referência ao Estado, é necessário que seja estipulado um compromisso de associação perpétua, devendo esse pacto ser sustentado por um contrato social que dará suporte à instituição definida como Estado.

A partir daí, o Estado tem a obrigação de prestar serviços aos cidadãos, ou seja, buscar a realização do bem comum. Os cidadãos, por sua vez, ficam obrigados a serem subordinados às leis do Estado, devendo, então, pagar os tributos estabelecidos na Constituição Federal e regulamentados no Código Tributário Nacional e demais leis esparsas.

Rousseau entende que é necessário que a associação foque no bem comum, e não no bem de cada associado. “Para tanto, fica obrigado a despojar-se de parte do que é seu em benefício da associação, que, mais adiante, passa a ser denominada de Estado” (SLOMSKI, 2005:25).

Slomski (2005) evidencia que esse homem que, em um primeiro momento, deixou seus interesses de lado, a favor do bem da coletividade, começa a perceber que as decisões políticas eram voltadas para poucos. Com o processo de urbanização, essas decisões tendenciosas tornam-se mais constantes. Assim, torna-se necessária a diminuição do poder dos governantes, criando o direito ao voto.

A partir de então, para que o Estado possa cumprir o seu papel referente à realização do bem comum, surge a Administração Pública, que passa a arrecadar tributos para a sua manutenção.

De posse dos recursos oriundos da arrecadação tributária, o Estado, por meio da estrutura administrativa da administração fazendária, prestará serviços à sociedade, bem como, realizará obras públicas e buscará a correspondente distribuição das receitas.

2.1.1 Governança na Gestão Pública

Para Slosmki (2005), o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC - ensina que a governança corporativa tem a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua perenidade.

Governança corporativa, para o IBGC, é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotista, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. (SLOSMKI, 2005, p. 129)

O conceito de governança corporativa também pode ser aplicado à gestão pública, pois os contribuintes se equivalem – guardadas as devidas proporções e especificidades - aos acionistas das empresas privadas.

O IBGC indica os princípios orientadores da governança corporativa que devem ser aplicados na gestão pública, quais sejam:

- a) **Transparência:** a boa prática da gestão pública pressupõe comunicação internamente e externamente, sendo que, com relação a esse aspecto, destaca-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs aos gestores públicos a transparência dos seus atos.
- b) **Responsabilidade corporativa:** a gestão pública deve se orientar, também, pela sustentabilidade; assim, as decisões tomadas devem ser pautadas na função social.
- c) **Prestação de contas (*accountability*):** os gestores públicos precisam manter quem os elegeu informados de todas as decisões tomadas e de suas consequências, devendo, elaborar, além dos relatórios exigidos por lei, relatórios que informem o cidadão.

d) Equidade: é o tratamento justo e igualitário de todos os grupos interessados (*stakeholders*). Nos ensinamentos de Slomski (2005: 131), a equidade na gestão pública “deve pautar-se por políticas e ações dos governantes que produzam a equidade entre os habitantes que compõem a sociedade local, a fim de produzir o bem-estar social.”

2.2 Recursos públicos

O uso dos recursos públicos deve ser guiado por dois pilares: a eficiência e a efetividade. O alcance da eficiência está relacionado aos custos e ao processo de produção, visto que esses devem estar no âmbito do esperado ou do planejado. A efetividade ocorre quando os impactos ocorrem; ou seja, os resultados esperados são alcançados e impactam o ambiente. Assim, como destaca Slomski (2005: 140), “não basta ser eficiente, consumir menos recursos para a produção de serviços/ produtos para a sociedade, é preciso que esses atendam a real demanda”.

Os gestores públicos devem pautar suas condutas administrativas nesses dois pilares da administração, ou seja, na eficiência e na eficácia, assim, o resultado esperado pela sociedade será alcançado a um custo baixo e através de um processo correto.

Os recursos da gestão pública se resumem basicamente em recursos humanos, financeiros e físicos. Os recursos humanos, que estão diretamente ligados à arrecadação tributária na gestão pública, necessitam de comando e capacitação; é preciso, pois, que os gestores conheçam seus recursos humanos e os capacitem.

Os recursos financeiros são as receitas arrecadadas pela administração pública e pertencentes a esta. São os recursos advindos da sociedade que proporcionam à gestão pública o alcance ou a realização do bem comum.

Recursos físicos públicos são os bens patrimoniais que a administração pública possui; ou seja, bens de uso especial, bens dominiais e os bens de uso comum. O bem de uso especial é o que a administração pública utiliza para desempenhar suas atividades; o dominial é o que deixou

de ser bem de uso especial e está disponível para a alienação; e o de uso comum é o que tem utilidade para toda a sociedade (SILVA, 2003).

Em linhas gerais e a título de ilustração, deve-se destacar que a disciplina jurídica dos bens públicos encontra-se disposta no Código Civil. O artigo 98, do referido diploma legal, caracteriza os bens públicos nos seguintes termos: “São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros bens são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem”. Em face do exposto, verifica-se que caracterização jurídica dos bens públicos se realiza juridicamente de forma expressa e explícita, enquanto que a caracterização dos bens privados é realizada a partir da exclusão.

O artigo 99 do Código Civil determina as modalidades de bens públicos, nos seguintes termos:

I – os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II – os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviços ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive o de suas autarquias;

III – os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Para fins da realização desta pesquisa, será analisado o recurso público financeiro.

2.3 As finanças públicas

A teoria das finanças públicas busca, ao analisar as funções do Estado, uma justificativa para o intervencionismo estatal na economia, sendo essa, uma tentativa de corrigir as imperfeições do mercado que impedem que a sociedade alcance o estágio de bem-estar.

Segundo Albuquerque (2006), pode-se considerar como imperfeições do mercado:

(a) a necessidade de que existam bens públicos, pois partindo do pressuposto de que todas as pessoas vivem em sociedade, não é

indicado que haja somente bens privados, mas também bens coletivos para proporcionar o convívio social;

- (b) as falhas de competição, pois existem situações que favorecem o aparecimento dos monopólios, e, nestes casos, é necessária a intervenção estatal na execução de serviços ou na regulamentação destes;
- (c) existência de externalidades; isto é, os efeitos sobre agentes do sistema econômico decorrentes de transações sobre as quais os agentes não têm controle; nesses casos, é necessário que o governo exerça suas funções na busca do adequado equilíbrio, inibindo as externalidades negativas e incentivando as positivas; e
- (d) insuficiência de renda, desabastecimento, desemprego, desigualdade; essa imperfeição se refere ao fato de que, em economias com baixos níveis de renda, há maior propensão para baixos investimentos em infraestrutura, ou que o setor privado não tenha interesse na produção de bens e serviços, gerando, assim, baixas oportunidades de emprego e de desigualdades sociais, consequentemente (ALBUQUERQUE, 2006).

Assim, é correto afirmar que as imperfeições do mercado fazem com que haja necessidade de intervenção estatal na economia; no entanto, é importante ressaltar que os mecanismos de intervenção do Estado também não são perfeitos, visto que geram dificuldades no gerenciamento da economia e deixam sem solução algumas deficiências do mercado livre. Algumas alternativas têm surgido na busca de minimizar essas imperfeições do intervencionismo estatal como, privatização, intervenção regulatória, avanços democráticos.

2.3.1 Política fiscal

Algumas estratégias de intervenção do governo são traçadas, sendo essas divididas em conjuntos, como política econômica, política monetária e política fiscal. Nesta pesquisa, deve-se entender a política fiscal como meio de intervenção estatal.

A política fiscal é composta por dois aspectos importantes, as receitas públicas e as despesas públicas. São palavras de Albuquerque (2006, p.32).

No processo de arrecadar receitas e de executar despesas, o governo realiza intervenções expressivas no mercado, promovendo impactos sobre os níveis de emprego, sobre a distribuição de renda, sobre a oferta e a procura de bens e serviços afetando direta ou indireta de diversos setores da economia. (ALBUQUERQUE, 2006:32)

A política fiscal pode ser restritiva ou expansiva; tal direcionamento dependerá da natureza das medidas adotadas pelo governo. Será expansiva quando as medidas adotadas visam a ampliar a demanda agregada mediante aumento dos gastos públicos, redução da carga tributária, estímulo ao consumo e outras. Será restritiva quando ocorre redução dos gastos públicos, elevação da carga tributária e ampliação das importações; tal política provoca a redução da produção e dos níveis de emprego.

2.3.2 Receita pública e teoria da tributação

Na concepção de Kohama (2003, p. 82), receita pública consiste em:

todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cujo arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem (KOHAMA, 2003: 82).

A receita pública pode ser classificada em receita orçamentária e extra-orçamentária. A receita orçamentária é aquela que está prevista no orçamento público, prevista na lei orçamentária; ela é composta pela receita corrente e pela receita de capital.

Segundo o artigo 11, § 1º da lei federal n. 4.320/64, receitas correntes são:

[...] as receitas tributárias de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (LF. N. 4320/64)

A receita de capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos e dos recursos recebidos de outras pessoas de direito público

ou privado; tal receita é destinada a atender despesas de capital e o superávit do orçamento corrente.

Como citado anteriormente, a receita pública se classifica em receita orçamentária e receita extra-orçamentária; assim, fazem-se necessárias considerações a respeito da receita extra-orçamentária, que compreende os recolhimentos feitos que irão constituir compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O Estado recolhe receitas que não o pertencem, figurando como depositário dos valores que ingressam sob esse título.

A partir da contextualização mencionada, torna-se possível adentrar nas questões referentes à receita tributária e aos tributos propriamente ditos.

Receita tributária consiste, de acordo com os entendimentos de Angélico (1985), na receita oriunda da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em razão de suas atividades, rendas, propriedades e dos benefícios diretos e indiretos recebidos do Estado.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traça a determinação legal de tributo. De suas prescrições, pode-se destacar que o tributo caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não-punitivo, pela previsão legal e pela cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade.

São espécies de tributos: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais¹⁰.

O imposto¹¹ é uma modalidade de tributo genérico que independe de qualquer atividade ou serviço por parte do poder público em relação ao contribuinte e sem vinculação de receita. A repartição da competência referente aos impostos se faz, conforme prescrito na Constituição Federal, da seguinte forma:

¹⁰ Vide: art. 3º, CTN; art. 145, CF.

¹¹ Vide: art. 16, CTN.

Quadro 1 – Impostos e Competências

FEDERAIS	ESTADUAIS	MUNICIPAIS
Imposto sobre Importação – II	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação – ITCD	Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU
Imposto sobre Exportação – IE	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI
Imposto sobre Produto Industrializado - IPI	Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN
Imposto sobre Operações Financeiras – IOF		
Imposto de Renda – IR		
Imposto Territorial Rural - ITR		

Fonte: Elaborado pela autora

* Ao Distrito Federal por força das disposições normativas compete a instituição tanto dos impostos estaduais como dos impostos municipais (art. 32, §1º, CF; art. 18, II, CTN)

A taxa é uma espécie tributária relacionada à prestação de algum serviço público para um beneficiário identificado ou identificável. O serviço pode ser efetivo ou potencial, considerando-se como potencial o serviço colocado à disposição do usuário, ainda que não utilizado. A taxa também pode estar relacionada à atividade estatal de polícia (poder de polícia), que abrange licenciamentos e fiscalizações em geral.

O empréstimo compulsório¹² qualifica-se pela promessa de restituição. De acordo com uma corrente doutrinária, ele tem natureza de contrato, mas a maioria o considera uma modalidade de tributo. É a visão mais acertada, dada a sua compulsoriedade, fato que descaracteriza a relação contratual, uma vez que esta se pauta basicamente num acordo de vontades, ou seja, para existir um contrato, há que se ter o *animus contraendi*¹³ (MACHADO, 2005).

¹² Vide: art. 148, CF.

¹³ Vontade de contratar

A contribuição de melhoria¹⁴, por seu turno é a modalidade tributária que incide sobre a valorização de imóvel particular em decorrência de obras públicas realizadas. Há que se avaliar, portanto, se realmente as obras efetuadas implicaram em melhorias ao imóvel. Não é, pois, qualquer obra que enseja a tributação, mas somente aquelas que implicam em uma efetiva valorização imobiliária.

Contribuições sociais, desta forma, são tributos destinados à coleta – arrecadação - de recursos para certas áreas de interesse do poder público na Administração Pública direta ou indireta. Possuem destinação certa, sendo recolhidas com uma finalidade predeterminada, indicada na lei que as institui, e representam um ponto significativo nas mudanças acarretadas pela reforma tributária, como se verá adiante.

2.3.3 Princípios que regem a tributação

Albuquerque (2006) aponta dois princípios fundamentais para a Teoria da Tributação: o princípio da neutralidade e o princípio da equidade.

O princípio da neutralidade refere-se ao entendimento de que a tributação não deve afetar as decisões de alocação de recursos na produção e no consumo, especialmente no sentido de não diminuir a eficiência da economia... O princípio da equidade diz respeito à distribuição da carga tributária entre indivíduos de maneira justa e eqüitativa (ALBUQUERQUE, 2006: 32).

Nascimento (2003) entende que existem os princípios teóricos do sistema tributário, e os dividem em dois grupos: os princípios de natureza administrativa e os princípios de natureza econômico-social.

- **Princípios de Natureza Administrativa**

- a) **Simplicidade:** a legislação tributária deve ser clara, possibilitando que toda a sociedade entenda o que está sendo disposto;
- b) **Certeza:** o contribuinte deve saber exatamente qual tributo está sendo pago, o quanto e quando será pago;
- c) **Comodidade:** a administração pública deve facilitar o máximo possível, o pagamento do tributo pelo contribuinte;

¹⁴ Vide: art. 81, CTN.

- d) **Economicidade:** a administração pública deve arrecadar a receita tributária de forma que tenha o menor custo para o erário público e para os contribuintes, estando ligado ao conceito de eficiência;
- e) **Exeqüibilidade:** o tributo deve ter viabilidade econômica, psicológica e administrativa, ou seja, a tributação deve ser de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, não deve acarretar ao contribuinte reações adversas e deve estar de acordo com a capacidade da administração pública em arrecadá-la e fiscalizá-la.

- **Princípios de Natureza Econômico-social**

- a) **Neutralidade:** sabendo da impossibilidade do Estado atuar com neutralidade absoluta, visto que o mesmo deve atuar como regulador, o Estado deve agir com neutralidade relativa; isto é, “aquela que provoque o mínimo de distorção na alocação dos recursos de forma a evitar aumento de perda de eficiência na economia” (NASCIMENTO, 2003: 65).
- b) **Produtividade:** a administração pública deve arrecadar o máximo de recursos com o mínimo de custos, de maneira a cobrir as despesas públicas, sendo sustentável;
- c) **Elasticidade:** a arrecadação tributária deve ser proporcional à renda nacional; assim, se esta aumenta, a arrecadação deve acompanhar tal crescimento;
- d) **Flexibilidade fiscal:** o sistema tributário deve contemplar os três tipos de flexibilidade, quais sejam: algumas alterações deverão ser feitas em nível legislativo, outras poderão ser feitas em um nível administrativo e algumas poderão ser alteradas espontaneamente, em função do comportamento da conjuntura econômica e social;
- e) **Intervenção econômica:** a tributação poderá ser utilizada para intervir na conjuntura econômica, sendo essa a função extra-fiscal dos tributos, visto que não tem o objetivo principal de arrecadar recursos para a gestão pública, mas sim fomentar ou limitar determinada atividade, região ou produto;
- f) **Equidade:** a tributação atua como fonte de receita para o Estado e é um ato de sacrifício do contribuinte, pois esse está sacrificando parte da sua

renda em favor dos tributos; assim, para que haja equidade, devem ser analisados dois aspectos: quem deve pagar e o quanto deve ser pago.

2.4 As finanças públicas municipais

Conforme Santos (2006), a organização pública forma-se por diversas razões e interesses, pois visa atender às necessidades da população como um todo; ela permite que seus dirigentes desenvolvam projetos, realizem atividades, solucionem problemas e controlem seus ambientes por meio de especialização de tarefas, da coordenação de esforços, da unidade de direção e da gestão eficiente dos recursos.

A ciência administrativa divide o processo administrativo em quatro etapas: planejamento, organização, direção e controle. Alcântara (2001) entende que os administradores públicos municipais concentram-se nas funções de coordenação e estimulação do processo de planejamento, e, para que essas funções sejam exercidas com eficiência, é necessário que haja o apoio de um sistema organizacional composto por vários procedimentos: como diagnósticos, políticas, diretrizes, estratégias, planos de ação, programas, projetos, orçamentos anuais e plurianuais, projetos de lei, normas, dentre outros.

Para atingir os objetivos da administração pública, é necessário que ocorra uma divisão do trabalho em especialidades da administração; uma dessas áreas é a área administrativa referente às Finanças. Santos (2006) afirma que a administração financeira centraliza-se na captação, na aplicação e na distribuição eficiente de recursos.

De acordo com Musgrave (1980), a política fiscal tem três funções, que podem ser classificadas em: (a) distributiva, (b) estabilizadora e (c) alocativa.

A função distributiva tem como objetivo distribuir a renda e a riqueza à população de modo mais equilibrado, minimizando as diferenças que o sistema de mercado provoca em sua distribuição.

A função estabilizadora, por seu turno, objetiva regular a sintonia entre a oferta e a demanda empregada na economia, visando aumento no nível de emprego, maior estabilidade do nível de preços, equilíbrio na

balança de pagamentos e melhor taxa de crescimento econômico.

A função alocativa, por derradeiro, se refere ao fornecimento de bens públicos: praças, policiamento, iluminação pública, estradas, educação, saúde e outros.

Segundo Matias e Campello (2000), as funções do administrador financeiro municipal são determinar e implementar uma estrutura de capital adequada, determinando e obtendo uma composição entre as várias fontes de recursos que permitam o crescimento do desenvolvimento municipal e a viabilização do planejamento de longo prazo do governo; decidir entre as alternativas de investimento de curto e longo prazo; equacionar a capacidade de investimento da administração, ou seja, definir as capacidades e as fontes de recursos disponíveis para a realização de projetos.

2.4.1 O impacto da tributação na ordem econômica municipal

Segundo Borba (2004), os tributos, atualmente, não têm unicamente a função fiscal, ou seja, de arrecadar recursos para o Estado. Machado (2005:81) complementa esclarecendo que:

No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.

Desse modo, o tributo tem, além da função fiscal, a função extra-fiscal, sendo essa a intervenção do Estado na economia. O fato é que o tributo é dificilmente usado apenas com intuito arrecadador; ou seja, a função fiscal ou arrecadadora ainda é a mais importante, mas não é a única. Necessário, então, se faz estabelecer quais são as funções dos tributos conforme evidencia Borba (2004: 50)

Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é:

- fiscal - quando seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- extrafiscal - quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

- parafiscal – quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

De acordo com o referido autor, os tributos podem ter funções fiscais, extrafiscais e parafiscais. A função fiscal atende a necessidade da administração pública no que diz respeito a recursos públicos, visto que tem como principal objetivo arrecadas recursos financeiros para o Estado, a extrafiscal atende a necessidade administração pública, no que diz respeito a regulação e normatização da economia e da sociedade.

A contribuição de melhoria a princípio foi criada para atender a função fiscal, porém, os legisladores e doutrinadores verificaram que o referido tributo é dotado, também, de função extrafiscal, visto que busca efeito diverso da simples arrecadação de receitas, pois não seria justo que o melhoramento de determinada localidade fosse custeado com a receita geral da coletividade, beneficiando apenas os proprietários da região valorização dos seus imóveis.

Acerca dos objetivos do tributo Bangs (1971), em um estudo a respeito do financiamento do desenvolvimento econômico, entende que, em um país em desenvolvimento, os objetivos da tributação podem ser descritos em termos gerais e em termos específicos. Em termos gerais, os objetivos da tributação são: receita, regulamentação e controle; e, em termos específicos, os objetivos da tributação são: restringir o consumo, redistribuir os recursos, proporcionar um fluxo de receita para o governo e fornecer incentivos fiscais que venham alterar o comportamento e, com isso, facilitar o crescimento.

Com relação às discussões de Bangs (1971), Silva (2003) esclarece que o autor indica várias formas de possíveis atuações do Estado na economia, sendo usada a expressão *intervenção estatal no domínio público* para se referir às modalidades de atuação estatal. As modalidades de atuação do Estado, por seu turno, são: o Estado como administrador da atividade econômica e o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Na modalidade em que o Estado é considerado administrador da atividade econômica, ocorre exploração direta da atividade econômica pelo Estado, sendo este um agente econômico. Já, na modalidade que evidencia o Estado como agente normativo e regulador, são realizadas as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica.

A respeito da aplicabilidade e da utilização dos incentivos tributários são relevantes na ordem da atividade econômica, Bangs (1971) esclarece que: a tributação atua como fator de fomento à atividade econômica, mas pode também atuar como um fator de limitação.

Temos de reconhecer, no entanto, que todos os impostos possuem efeitos econômicos e que aqueles que forem prejudiciais ao desenvolvimento deverão ir diminuindo à medida que todos juntos se tornarem mais pesados (BANGS, 1971: 197).

É importante ressaltar que a tributação que onera as operações e fatos concretos verificáveis na sociedade, ou seja, que recai fortemente nos lucros comerciais, por exemplo, não servirá como estímulo ao crescimento empresarial podendo causar inconvenientes nos investimentos privados comparados com os planos de metas (BANGS, 1971).

No caso brasileiro, a carga tributária é considerada ostensiva, ou seja, significativamente alta. Pereira (2006) esclarece que a carga tributária é um percalço para o crescimento das empresas brasileiras. Deve-se, nesse sentido, destacar um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), *apud* Pereira (2006), que, em seu artigo, evidencia que o índice de impostos e de contribuições incidentes já atinge quase 40% do valor agregado (todos os gastos usados para transformar a matéria-prima em produto) das empresas. Nos Estados Unidos e na Europa, esse índice não ultrapassa os 30% (PEREIRA, 2006).

Segundo pesquisa realizada pelo SEBRAE (2006), uma das dificuldades para as micro e pequenas empresas consiste em recolher grande número de impostos e de taxas. A administração pública não pode renunciar à sua função de arrecadar, mas com a aprovação da Câmara dos Vereadores, a Prefeitura – administração pública local - pode criar uma política de incentivos fiscais que favoreça as micro e pequenas empresas,

que atraia novas empresas ou que seja indutora do crescimento para as empresas já estabelecidas.

As conseqüências dessas ações concretas, levadas a efeito pela administração fazendária municipal, são: maior arrecadação em médio prazo e maior satisfação e apoio do empresariado à administração pública local.

Além da elevada carga tributária, a legislação brasileira mantém, atualmente, mais de 60 tributos em vigência, e 93 obrigações acessórias que devem ser cumpridas para efetivar o pagamento dos tributos. A alta carga tributária conduz a um aumento da sonegação fiscal, e a tentativa do governo em superar esse aspecto é criando mais impostos, ao invés de lutar contra a sonegação (SANTOS JR, 2006).

Se a tributação for estabelecida pelo Estado de forma adequada pode ser usada como incentivo, podendo estabelecer reajustes econômicos ao invés de impedi-los. Uma suspensão provisória na cobrança de um determinado tributo para as novas empresas pode permitir que elas prosperem e aumentem, assim, a futura base de tributação. Embora esse aspecto possa parecer aparentemente injusto para com as empresas já estabelecidas, se tal suspensão ou incentivo temporário for usado com critério, ou seja, de forma parcimoniosa, alcançarão os objetivos propostos, visto que a suspensão e os incentivos serão estabelecidos em caráter provisório, e não incorporados à estrutura tributária de forma permanente, constituindo essa suspensão um relevante instrumento de incentivo (BANGS, 1971).

Bangs (1971) realiza, ainda, considerações a respeito da estrutura tributária e esclarece que essa deverá ser examinada periodicamente à medida que se processa o desenvolvimento. O objetivo deverá sempre ser uma estrutura tributária adequada, flexível e harmoniosa, tendo em vista o padrão que surge a partir da realização da atividade econômica.

De acordo com Afonso (1998), a partir de um exame detalhado da situação brasileira, pode-se verificar que a arrecadação tributária própria dos municípios provém, sobretudo, dos impostos sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e sobre a venda de serviços (ISS).

Oliveira (2006) esclarece que as diferenças de desenvolvimento verificáveis em municípios e em regiões estão associadas à aglomeração

das atividades. A existência de mobilidade de fatores (capital e mão-de-obra) permite a aglomeração das atividades em uma região em detrimento de outra; assim, o referido autor explica as diferenças de crescimento econômico nos municípios através de decisões racionais de localização das atividades econômicas e das pessoas.

O citado autor traz uma fundamentação teórica relevante que explica o desenvolvimento e o subdesenvolvimento de uma região, mas, por outro lado, estabelece a perspectiva pouco otimista para os formuladores de políticas públicas de regiões subdesenvolvidas, pois o Poder Público local pouco pode fazer diante destas forças. Entretanto, o referido autor evidencia ainda que os governos locais possuem como instrumentos de política, dentre outros, a política fiscal local. Mas, será esta política suficiente para superar as forças responsáveis pela distribuição das atividades?

Na verdade, segundo Oliveira (2006), existe uma lacuna teórica, pois não é considerado o papel da política fiscal local no âmbito do crescimento econômico. O papel da política fiscal no crescimento econômico é uma discussão que há muito tempo divide os economistas keynesianos e os neoclássicos. Ao que se sabe, não existem modelos teóricos que avaliem o papel da política fiscal local no crescimento econômico das cidades; porém, não se pode desconsiderar que os instrumentos de política fiscal, em nível local, podem afetar a trajetória de crescimento de longo prazo de suas localidades. O autor em evidência finaliza esclarecendo que é inegável o papel do governo local na provisão de serviços públicos que afetam a produtividade e a qualidade de vida dos trabalhadores e dos munícipes, de um modo geral, e, por consequência, afetam o crescimento econômico.

2.4.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal

A partir do Plano Real, e com o conseqüente controle do processo inflacionário, foi necessário adotar mecanismos de controle da gestão fiscal.

A Lei complementar n. 101 de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF estabelece regras claras e precisas para o controle dos gastos públicos e do endividamento público; traz, também, questões como transparência financeira, valorizando o planejamento da gestão fiscal.

Segundo Araújo et al. (2005: 1232), a Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um divisor de águas na administração pública brasileira, visto que traz novas práticas de gestão de finanças públicas. Tal lei complementa, assim, o artigo 163 da Constituição Federal, que estabelece as normas de finanças públicas, como disposto a seguir.

Art. 163 - Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta;
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Segundo Albuquerque (2006:68), “Dentre os valores que nortearam a elaboração dessa Lei está o entendimento de que o almejado aprimoramento da gestão de contas públicas deverá ser obtido mediante introdução de melhores práticas de gestão”.

Pode-se entender, a partir daí, que os valores norteadores são basicamente os seguintes: ação planejada, transparência, controle e responsabilização.

O planejamento vem acompanhado pelo estabelecimento das metas fiscais, limite e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas. A LRF impôs a elaboração de três instrumentos básicos de planejamento, compreendendo os seguintes instrumentos normativos de caráter financeiro: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

A transparência pressupõe ampla divulgação e publicização de todos os atos públicos, principalmente aqueles que estabelecem os relatórios fiscais, que identificam as receitas e as despesas.

A ação fiscalizadora, realizada pela administração pública, a partir da LRF, passou a ser mais efetiva, enrijecendo o controle. A referida Lei passou a exigir, também, a identificação e a responsabilização dos agentes sempre que houver o descumprimento das normas.

Assim, com a Lei de Responsabilidade Fiscal, as ações dos gestores públicos ficaram limitadas à sua efetiva capacidade de gastos, prevenindo o desequilíbrio fiscal.

2.4.2.1 A Lei de Responsabilidade Fiscal no contexto da difusão das análises institucionalistas

Segundo Pollit (2000), as reformas fiscais de todo o mundo, principalmente a reforma da Nova Zelândia, influenciaram a criação da LRF brasileira. As reformas fiscais ocorridas até os anos 80 eram voltadas para a diminuição direta do Estado; já as reformas que ocorreram a partir dos anos 90 enfatizaram o papel fundamental das instituições para se alcançar mudanças na economia e na ação governamental. Foi nesta segunda geração que surgiram as idéias da LRF.

A institucionalização é entendida como regras formais ou informais que organizam as relações sociais; essas regras interferem diretamente na economia e nos resultados das políticas públicas. A institucionalização ou as regras legais garantem o cumprimento, a credibilidade e a transparência das decisões governamentais.

As reformas fiscais da segunda geração “objetivam tornar os governos não só mais eficientes no provimento de suas políticas públicas, mas também mais transparentes e responsivos às demandas da população” (ARAÚJO et al., 2005: 1236).

Necessitamos de institucionalizações que reduzam a ineficiência na alocação de recursos públicos.

2.4.2.2 A Lei de Responsabilidade Fiscal e as Receitas Públicas

A partir da Constituição Federal de 1988, com disciplina da descentralização fiscal, ocorreram algumas modificações consideráveis em relação à tributação. A União detinha cerca de 75% da carga tributária antes da promulgação da CF 1988; depois desta, passou a deter cerca de 66% da carga tributária nacional. Com a descentralização fiscal e a com LRF, os

municípios passaram a possuir legislação própria e a explorar com eficiência a arrecadação (NASCIMENTO, 2003).

A LRF determinou obrigatoriamente a cobrança de tributos, que deve ser entendida e, ao mesmo tempo caracterizada, como estímulo aos administradores públicos para o desenvolvimento de sistema tributário próprio.

Nascimento (2003:228) refere-se à formação das receitas tributárias com muita propriedade: a saber: “Na verdade, nos termos da LRF e nos termos da Lei n. 10.028 (Lei de Crimes Fiscais), cobrar impostos, mais do que um direito da Administração Pública, passa a ser uma obrigação”.

A efetiva arrecadação da receita tributária, segundo a LRF, é um requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal. A Lei indica as conseqüências advindas da renúncia de receitas tributárias, entre as quais pode ser a imediata suspensão das transferências voluntárias ao ente público.

A renúncia de receitas é vedada pela LRF; assim, os incentivos fiscais não devem ser concedidos indiscriminadamente. Eles devem atender, segundo Nascimento (2003), às seguintes regras:

- estimar o impacto financeiro deste incentivo fiscal;
- demonstrar que a renúncia da receita não afetará as metas previstas na LDO;
- prever medidas de compensação.

2.5 A contribuição de melhoria

2.5.1 Conceito de contribuição de melhoria

Bilac Pinto (1937), em sua obra clássica, definiu com precisão a Contribuição de Melhoria.

É o pagamento obrigatório, decretado exclusivamente ou concorrentemente pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após sua audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra nem o valor do benefício (PINTO, 1937: 7).

Tendo em vista esse conceito, verifica-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, visto que o fato gerador está ligado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, podendo ser cobrado pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Existem dois tipos de contribuição de melhoria, a contribuição pela realização de obra provocadora de valorização imobiliária (critério valorização) e a contribuição pela realização de obra pública geradora de benefícios aos imóveis lindeiros, cujos custos são rateados (critério custo). Ao analisar o conceito elaborado por Bilac Pinto (1937), nota-se que o jurista opta pelo critério valorização; e o mesmo posicionamento é defendido por Ataliba (2005). Diversamente, Moreira (1981) é adepto do critério custo como causa de aplicação do tributo.

Machado (2005: 432) formulou um conceito de Contribuição de melhoria levando em consideração a finalidade de tal tributo como instrumento de ideal de justiça: “a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas”.

Entende-se, então, que a filosofia da institucionalização e da arrecadação da contribuição de melhoria é precisa e simples: o proprietário beneficiado por um melhoramento público deve contribuir para o custo desse melhoramento, enquanto os contribuintes em geral não devem arcar com este específico ônus por um empreendimento que não lhes apresenta nenhum interesse especial ou contraprestação.

A contribuição de melhoria é uma espécie do gênero tributo, sendo autônoma e compulsória, que se distingue das demais espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Tal distinção será evidenciada adiante.

Outro aspecto relevante é que a contribuição de melhoria não atende alguns dos princípios fundamentais das finanças públicas, não se aplicando a ela, segundo Bilac Pinto (1937), os princípios da Igualdade, da generalidade e da bi-tributação. Tal condição ocorre em virtude do caráter civil de indenização por motivo de enriquecimento sem causa.

Bilac Pinto (1937) entende que o princípio da igualdade não é aplicado à contribuição de melhoria por ter que ser proporcional à

valorização decorrente de obra pública, não podendo ser, assim, igual. O postulado da generalidade, também, não se aplica à referida modalidade tributária, pois a cobrança desta só atingirá os beneficiados, não sendo geral. O princípio da bi-tributação não é seguido, pois se o que determina a sua percussão é o benefício, onde haja dois ou mais benefícios distintos, haverá duas ou mais incidências de contribuição de melhoria, não há, pois, que se mencionar ou fazer referência à bi-tributação.

Sobre a bi-tributação Bilac Pinto sintetizou,

Em um dado momento – escreve Buck – grande número de imóveis pode ficar fora de todas as zonas de *special assessment*, enquanto isso, um mesmo imóvel pode figurar, contemporaneamente em duas ou mais zonas de benefício, contribuição de melhoria. Se tratasse de um imposto – o territorial – ou de uma mesma taxa – pena d água - claro que a bi-tributação seria grosseira. Mas com a contribuição de melhoria assim não acontece. Desde que se trate de valorização diferente obras públicas, seria inatacável a cumulação das contribuições. O que a lei poderá fazer é apenas estabelecer um limite para o montante das contribuições (PINTO, 1937: 169).

Entretanto, para Coelho (1997), a contribuição de melhoria atende aos seguintes princípios informadores do Direito Tributário: da legalidade, da não-surpresa, da capacidade contributiva, do não-confisco e da submissão às normas gerais codificadas de Direito Tributário.

2.5.2 Identidade Jurídica – tributária da contribuição de melhoria

Há na doutrina uma discussão a respeito da natureza jurídica dos tributos. A escola dicotômica, liderada por Becker, afirma que a base de cálculo é a definidora da natureza jurídica dos tributos e os adeptos dessa escola afirmam que a Contribuição de melhoria não é um tributo autônomo (MAYRINK, 2001: 130).

Os dicotomistas liderados não aceitam a autonomia da contribuição de melhoria, pois compreendem tal tributo como possuindo natureza jurídica de taxa, se o critério for custo, e, como imposto, se o critério for valorização (MAYRINK, 2001: 130).

Já, a escola tricotômica entende que a natureza jurídica dos tributos é determinada por seu fato gerador. Como preconiza Coelho (2006), adepto da

tese tricotômica: “esquecem-se tais doutrinadores de que há tributos sem base de cálculo, o que obscurece um pouco sua importância, pois inexistente tributo sem fato gerador” (COELHO *apud* MAYRINK, 2002: 125).

O Direito positivo brasileiro adotou positivando claramente a tese tricotômica, e conseqüentemente, o entendimento predominante na doutrina e do legislador constituinte é que a contribuição de melhoria é um tributo autônomo.

Destarte, e, mais uma vez, com a devida vênia de Becker, não há como contradizer a autonomia do tributo em voga. Assim, para que seja definitivamente ratificada, mister se faz uma distinção entre Contribuição de Melhoria, Impostos e Taxa, delimitando seus caracteres, dirimindo a confusão que, possivelmente pode ocorrer entre eles, e, extinguindo, de uma vez por todas, de novas sistemas jurídico tributário, a escola dicotômica (MAYRINK, 2002: 132).

A Constituição Federal de 1988 disciplina a contribuição de melhoria como um tributo autônomo, que não se confunde com os impostos e com as taxas; sendo assim, pode-se afirmar, com apoio na convicção doutrinária e, com base nas prescrições constitucionais, que a contribuição de melhoria é uma espécie tributária autônoma.

Os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria são espécies do gênero tributo, possuindo características comuns, estando estas previstas e descritas no conceito de tributo estabelecido no art. 3º do CTN. Entretanto, faz-se necessário estabelecer a diferenciação entre as contribuições de melhoria, os impostos e as taxas, para esclarecer qualquer possível equívoco entre tais espécies.

Os impostos se diferem da contribuição de melhoria significativamente, a começar pelos princípios da generalidade e da uniformidade, intrínsecos aos impostos, mas não existentes no instituto da contribuição de melhoria, como já exposto no item 2.1 desta pesquisa. A bi-tributação não ocorrerá nos impostos, e na contribuição de melhoria não há o que se mencionar a esta situação.

Nos impostos, não existe o benefício – ou contrapartida - especial para o indivíduo; já, na contribuição de melhoria, esta contrapartida ocorre

especialmente para alguns indivíduos gerando um pagamento apenas para os beneficiados (MAYRINK, 2002).

Diante do exposto, segundo Carraza (2005: 526), “a contribuição de melhoria não se pode confundir com nenhum imposto, nem mesmo IPTU ou com ITR. Deve, sim, levar em conta a mais valia do imóvel, causada pela obra pública”.

Já com relação à taxa, a primeira diferença notável é a de que a contribuição de melhoria é condicionada à realização de uma obra pública e à valorização decorrente desta, e a taxa, por sua vez, é condicionada a um serviço público especial, sem a necessidade de ser relacionada à propriedade do contribuinte.

Uma outra distinção refere-se à cobrança que, na contribuição de melhoria, é feita *a posteriori*, em virtude do seu caráter de recuperação do custo da obra; já a taxa é cobrada *a priori*, pois é a retribuição do serviço prestado ou posto à disposição do usuário.

O pagamento da taxa ocorre, periodicamente, em função de cada serviço sucessivo, e a contribuição de melhoria é paga apenas uma vez; esse pagamento, entretanto, poderá ser parcelado.

E, conforme os ensinamentos de Deodato (1957: 78): “[...] a taxa é lançada sobre o indivíduo como tal; a contribuição de melhoria é lançada sobre o indivíduo como membro de uma classe: - a dos proprietários”.

A partir da tabela abaixo, observa-se a distinção da natureza jurídica da contribuição de melhoria em relação às demais espécies tributárias, não somente em relação aos impostos e às taxas, mas também em relação aos empréstimos compulsórios e às contribuições sociais.

Quadro 2 – Distinção das Espécies Tributárias

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA Está relacionada com atividade do Poder Público específica ao contribuinte - realização de obra pública.	IMPOSTOS É cobrado independentemente de atuação estatal específica ao contribuinte.
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA Tem como fato gerador o benefício advindo ao imóvel, benefício este em consequência de obra pública.	TAXAS Fato gerador é o serviço público específico e divisível, posto a disposição do contribuinte ou o exercício do poder de polícia.
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA Restituição não é prevista.	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO Há restituição ao contribuinte do montante pago no empréstimo.
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA Destina-se ao custeio de obras públicas que tragam benefício imobiliário para o contribuinte.	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS Instrumentos de intervenção no domínio econômico ou são instituídas nos interesses das categorias profissionais ou econômicas.

Fonte: Quadro Elaborado pela autora

2.5.3 O fato gerador da contribuição de melhoria

O fato gerador é um ponto controverso no que se refere à contribuição de melhoria. Ataliba (2005) entende que o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária, mas não qualquer valorização, somente a advinda de obra pública. Já, Moreira (1981) defende a idéia que o fato gerador da contribuição de melhoria é a conclusão de obra pública.

Entretanto, não obstante o entendimento doutrinário de Moreira (1981), a legislação pátria e o entendimento doutrinário majoritário inclinam-se para a adoção do critério da valorização, no qual o fato gerador é a realização de obra pública que acarreta benefício ou valorização imobiliária (BALEEIRO, 2005: 579).

Apesar do laconismo da atual Constituição acerca do assunto - já que ela acentuou que a contribuição de melhoria deve decorrer de

obras públicas-, continuamos entendendo que, sem a valorização dos imóveis circunvizinhos, seus proprietários não podem sofrer validamente este gravame. (CARRAZA, 2005: 525-526).

Não basta a existência da obra pública realizada pela Administração Pública; é indispensável que haja uma valorização imobiliária no imóvel do contribuinte, possuindo tal valorização uma relação de causa e efeito com a obra pública. Caso contrário, a simples existência de obra pública ensejaria, aos proprietários de imóveis adjacentes a ela, a obrigação de pagar a contribuição de melhoria.

Do mesmo modo, não basta a ocorrência da valorização imobiliária, pois essa pode ter origens variadas, tais como: reforma do prédio, modificação das condições de comércio do bairro, desvalorização da moeda. Mister se faz a valorização ser decorrente de obra realizada pela Administração Pública.

Para que se configure o fato imponible, não basta que haja obra - que, em tese, ensejaria (taxa) - nem basta que haja incremento patrimonial, que ensejaria (imposto). É preciso haver direta relação de causa e efeito entre a obra e a valorização. (ATALIBA, 2005: 174).

O Decreto-lei n. 195/67, no seu artigo primeiro, traz claramente a definição do fato gerador da contribuição de melhoria. “Art. 1º - A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.”

Pinto (1937: 217) entende que o sentido econômico da contribuição de melhoria é o da capitalização forçada, “por isso que somente poderá ser lançada sobre imóveis que recebam, de determinada obra pública, uma valorização economicamente apreciável”.

O fato gerador individualiza e caracteriza o tributo e, no caso da contribuição de melhoria, é a valorização do imóvel decorrente de obra realizada pela Administração Pública. Dos dois elementos essenciais do fato gerador, obra pública e valorização, evidencia-se a distinção da contribuição de melhoria dos demais tributos, como estabelece a teoria Tricotômica, cujo entendimento tem sido adotado pelos Tribunais brasileiros.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. (2005: 413) sintetizou muito bem o assunto:

Entendemos que o DL 195/67 foi igualmente recepcionado pela CF DE 1988 com base no art. 34, § 5º do ADCT. Todavia, Sacha Calmon considera que o referido diploma legal “caducou antes mesmo da Constituição de 1988 “ porque disciplinava uma contribuição de melhoria baseada no critério “valorização” (EC 1/69), enquanto que pela Constituição atual (e desde a EC nº 23/83) adota-se o critério “custo”. Consideramos, no entanto, que a contribuição de melhoria é prevista no seu texto constitucional levando em conta não só a valorização do imóvel como também o custo da obra. Isso porque não se admite a cobrança deste tributo sem que haja valorização ou melhoria de imóvel, e a referência ao custo é feita implicitamente pelo art. 145, III, da CF, através da expressão “decorrente de obras públicas”, pois, caso contrário, desaparecerão as características que tipizam o mencionado tributo (ROSA JR. 2005: 413).

2.5.3.1 Caracterização jurídica de obra pública

No entendimento de Mello (2002: 609), obra pública é “a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao domínio público”.

Faz-se necessária a distinção de obra pública e serviço público, pois, embora ambos sejam realizados pela Administração Pública e tenham como consequência a cobrança de tributos, não se confundem, uma vez que a obra pública enseja a instituição e a arrecadação da contribuição de melhoria, e o serviço público, por seu turno, enseja a instituição e a arrecadação da taxa. Tal distinção é estabelecida por Machado (200: 438), “na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o *bem público* correspondente, no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada o serviço deixará de existir”.

A obra pública passível de ensejar a cobrança da contribuição de melhoria deverá ter como característica a permanência. As obras provisórias, mesmo que realizadas pelos entes públicos, não justificam a cobrança do tributo; é o caso, por exemplo, de uma construção feita provisoriamente para uma exposição: tal construção não acarretará a contribuição de melhoria. Só se justifica a contribuição de melhoria quando,

ao fim da obra pública, ocorrer um permanente aumento no patrimônio do ente público.

Cretella Jr. (1999: 52) define o sentido de obra pública que levaria à ocorrência da contribuição de melhoria, com o sentido de obra concreta; segundo ele, é a “metamorfose exercida sobre imóvel, acrescentando-lhe algo ou alterando-lhe a primitiva fisionomia”. Percebe-se, então, que um requisito para a efetivação da contribuição de melhoria é que a obra realizada pelo ente público acarrete uma mudança no patrimônio do Poder Público.

O requisito relevante, pois, para que uma obra pública enseje a instituição da contribuição de melhoria, é que ela altere positivamente o valor de mercado dos imóveis adjacentes a ela. Sendo assim, como já exposto nesta pesquisa, é indispensável que haja valorização imobiliária no imóvel do contribuinte, tendo tal valorização uma relação de causa e de efeito com a obra pública.

O Decreto-lei n. 195/67, em seu artigo segundo, traz as obras que são passíveis de dar margem à instituição e à arrecadação da contribuição de melhoria.

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

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

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

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

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

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

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

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

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

Vale destacar que o rol do artigo 2º do referido Decreto-lei é taxativo, mas, como preceituou Baleeiro (1986: 366), “... abrange pela compreensão tudo quanto nela se contém ou a integra por conexão”. Machado (2005) acredita que tal rol seja exaustivo, mas muito abrangente, sendo difícil que uma obra pública não esteja nele contida.

2.5.3.2 A caracterização da valorização imobiliária

A valorização imobiliária é o que fundamenta a contribuição de melhoria, sendo um requisito indispensável à cobrança do referido tributo.

O tributo objeto deste estudo é denominado contribuição de melhoria e o próprio nome identifica que se trata da realização concreta, por parte do Poder Público de uma melhoria, que corresponde ao incremento no valor de um imóvel. Como evidencia Machado (2005: 435) “[...] não é razoável contribuição de melhoria se não há melhoria alguma”. Sendo assim, sem um efetivo aumento do valor de mercado dos imóveis localizados nas imediações da obra pública, seus proprietários não podem sofrer o gravame de tal tributo.

Carraza (2005: 529) entende que “... a contribuição de melhoria não tem por hipótese de incidência apenas a realização de obra pública, mas a *efetiva valorização imobiliária causada por obra pública*”.

Para que ocorra a possibilidade da cobrança da contribuição de melhoria, não basta que haja uma valorização, é necessário que a valorização seja decorrente da realização de uma obra pública, e que a valorização ocorra efetivamente, não bastando a mera expectativa de aumento do valor do imóvel.

2.5.4 A base de cálculo da contribuição de melhoria

A base de cálculo da contribuição de melhoria varia de acordo com o critério adotado, podendo ser o *quantum* de valorização que o imóvel sofre em razão da obra pública, se for adotado o critério da valorização, ou o valor das despesas da obra atribuível a cada imóvel, se for acolhido o critério do custo.

Segundo Carraza (2005: 528), a maioria dos doutrinadores entende que a base de cálculo adotada pelo Direito brasileiro é o *quantum* da valorização que a obra pública causou aos imóveis a ela adjacentes. Determinado o *quantum*, a alíquota poderá chegar até 100% (cem por cento) deste valor. O modo de calcular esse *quantum* é tarefa para ser realizada pelos matemáticos e pelos engenheiros. Tanto a base de cálculo quanto a alíquota devem ser fixadas por meio de lei da entidade tributante, obedecendo, assim, o princípio da legalidade.

O Decreto-lei n. 195/67 e o Código Tributário Nacional limitaram a base de cálculo da contribuição de melhoria, globalmente e individualmente. O limite global impede que a cobrança exceda o custo total da obra, e o limite individual, impede que a cobrança do tributo exceda a valorização experimentada pelo contribuinte. O Texto Constitucional vigente não faz menção aos dois limites, mas as duas limitações estão previstas implicitamente no próprio Texto Constitucional, em consequência de sua interpretação sistemática com as legislações tributárias, bem como com os princípios constitucionais tributários e, tendo em vista, as limitações do poder de tributar.

Para mim, entendo que o limite deixou de ser princípio explícito e passou a ser princípio implícito, visto que em eventual cobrança de contribuição, além dos custos da obra, à evidência, o excesso não guardaria relação com a exigência, perdendo sua natureza de contribuição. Não teria tal natureza, posto que afastado de sua exigência o elemento essencial que a justificaria, qual seja o custo da obra pública (MARTINS, 2004: 55-56).

Permanece, assim, para a institucionalização e para a arrecadação da contribuição de melhoria, o limite individual; não podendo ser cobrado do contribuinte um valor superior ao aumento do valor que a obra pública lhe propiciou; e o limite global; não devendo ser cobrada esta modalidade tributária de todas as pessoas, independente de o total arrecadado superar o custo da obra pública, pois, caso contrário, o Poder Público estaria cobrando valores superiores ao que realmente gastou para fazer a obra, e esta não é a finalidade da Administração Pública, conforme destacado anteriormente neste trabalho.

O referido Decreto - lei em seu art. 3º traz a regulação do cálculo a ser realizado a partir do limite individual, e, em seu art. 4º, estabelece os critérios a serem seguidos para a realização do auferimento do custo da obra. Conforme o disposto a seguir:

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

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

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

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

A contribuição relativa a cada imóvel deve ser determinada pelo rateio da parcela do custo da obra pelos imóveis situados na zona beneficiada, em função dos respectivos fatores individuais da valorização, sem esta valorização em termos de arrecadação não ultrapasse o valor das obras. Assim, o município só pode arrecadar o quanto ele gastou, pouco importando se a soma dos valores acrescidos nos imóveis beneficiados ultrapassou o valor das obras.

A fórmula para a base de cálculo é a seguinte:

$$\text{Contribuição de Melhoria} = \frac{\text{Custo da Obra} \times \text{Valorização Individual}}{\text{Soma das Valorizações Individuais}}$$

2.5.5 O lançamento da contribuição de melhoria

O lançamento da contribuição de melhoria ocorre depois de serem observados todos os requisitos dispostos no art. 82 do CTN, e é feito através

de ofício. Este procedimento ocorre depois da conclusão da obra, mas Machado destaca uma observação a esse respeito:

O lançamento, como indica o art. 9º do Decreto-lei n. 195, só é possível depois de executada a obra, embora seja admitido com a conclusão parcial desta para justificar a cobrança da contribuição de melhoria relativamente aos imóveis em relação aos quais a obra se possa considerar concluída (MACHADO, 2005: 437).

Ao fazer o lançamento, há uma presunção *iuris tantum* de que a obra pública trará valorização aos imóveis a ela adjacentes; entretanto, admite-se prova em contrário, sendo livre a discussão sobre a presunção, inclusive, sobre o custo da obra.

Neste mesmo sentido, preconiza Baleeiro (2005: 576): “O critério valorização é objetivo e capta o benefício no momento em que a mais valia se materializa no mercado, quando o ganho está indiscutivelmente concretizado, pondo-se de lado qualquer subjetivismo na avaliação”.

O CTN, conforme já mencionado, nesta pesquisa, recepcionou o Decreto-lei n. 195 de 1967 com *status* de Lei Complementar, tal Decreto-lei em seu art. 3º disciplina a aplicação da contribuição de melhoria no âmbito de todos os entes federativos - União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Baleeiro (2005: 584) faz uma consideração a esse respeito quando apresenta a seguinte afirmação: “Parece, entretanto, inadmissível que o processo administrativo “venha a ser regulamentado por decreto federal” (art. 7º), simples ato do Poder Executivo, inapto a estabelecer normas para Estados e Municípios”.

E continua o referido autor:

O regulamento federal poderá reger o processo administrativo quando a obra for de iniciativa e responsabilidade da União, e só desta. O regulamento do Dec.-lei n. 195/67 estabelecerá o regime de provas e a forma de julgamento do processo administrativo, no campo federal, que não exclui a revisão judicial (CF, ART. 153, § 4º) (BALEEIRO, 2005:584).

O artigo 5º do Decreto Lei n. 195/67, complementa o art. 82 do CTN, da seguinte forma.

Art. 5º - Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos:

I - delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II - memorial descritivo do projeto;

III - orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV - determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de cobrança da Contribuição de melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos.

É preciso destacar que, para cobrar a contribuição de melhoria, é exigida a publicação prévia do edital contendo os requisitos previstos no art. 5º Decreto Lei n. 195/67, complementando o art. 82 do CTN.

2.6 Contribuição de melhoria: justiça e efetividade

2.6.1 A contribuição de melhoria como instrumento de equidade

A contribuição de melhoria é uma modalidade tributária de notória justiça no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, mas, antes de adentrar na discussão referente à justiça fiscal da contribuição de melhoria, faz-se necessário o entendimento do que é justiça.

Definir a justiça foi a preocupação de vários filósofos, entre os quais se destaca Aristóteles (1979), cuja obra *Ética a Nicômaco* serve de marco teórico para esta pesquisa, ao referir-se aos conceitos de justiça política natural e legal. Deixando, no entanto, as espécies de justiça para o próximo tópico, volta-se ao cerne da questão neste momento: o que é justiça?

A resposta a esta questão ou questionamento varia conforme a corrente filosófica adotada.

As reflexões sobre este tema, feitas por Rawls (2002), demonstram que, na sua Teoria de Justiça, está envolta a noção de equidade, pois, nela, a sociedade é interpretada como um empreendimento de natureza cooperativa que objetiva, em suma, obter vantagens mútuas para os integrantes. A estrutura básica é um sistema público de regras que definem um sistema de atividades destinado a estimular os homens a agir em conjunto a fim de que uma maior soma de benefícios seja alcançada,

atribuindo a cada um certos direitos que são reconhecidos como uma parte dos respectivos resultados. Termina por evidenciar que, em um estado de quase justiça, há, normalmente, um dever de acatar leis injustas, desde que elas se coloquem dentro de um limite tolerável de injustiça.

Este pensamento merece, no entanto, ser complementado com a doutrina estabelecida por Radbruch (1997), segundo a qual, algumas leis são tão injustas e tão nocivas que, a despeito da preciosidade da segurança jurídica, não se lhes deve conceder validade, nem o caráter de jurídicas.

De volta à obra de Aristóteles (1979), tem-se que a justiça é a virtude que dá a cada um o que lhe é devido. Realça o resultado interessante desta fórmula, pois termina tendo, por consequência, a possibilidade ilimitada de ser usada para absolutamente qualquer propósito (KELSEN, 1997).

Hans Kelsen faz uma relação entre a filosofia jurídica de Aristóteles e a de Santo Agostinho, concluindo que:

Agostinho identifica Direito e justiça exatamente como Aristóteles identifica *nóminon* e *dikaion*¹⁵; mas ele o faz, não como Aristóteles, para fortalecer a autoridade daquele por meio da deste. Ele propõe a tese de que uma ordem social é Direito apenas se for justa, para destruir a autoridade do Direito romano. 'Onde não há justiça verdadeira', diz ele, 'não pode haver Direito. Pois o que é feito pelo Direito é feito justamente, e o que é feito injustamente não pode ser feito pelo Direito. Pois as invenções injustas dos homens não devem ser consideradas nem chamadas leis; pois até mesmo elas próprias dizem que o Direito é o que emana da fonte da justiça e negam a definição que é comumente dada por aqueles que concebem erroneamente a matéria - que é certo é o que é útil ao partido mais forte. Assim, onde não há verdadeira justiça não pode haver uma assembléia de homens associados por um reconhecimento comum do Direito', isto é, um Estado. 'Se não há Direito onde não há justiça então certamente decorre que não há Estado onde não há justiça'. 'Tirando a justiça, então, o que são os Estados além de grandes roubos?' (KELSEN, 1997: 134).

Aristóteles identifica o direito com a justiça, e, em sua obra *Política*, a justiça é função do Estado, uma vez que o direito é a ordem da comunidade política a determinar o que é justo.

Apesar da contribuição de melhoria existir no ordenamento jurídico nacional desde a Constituição de 1934, observa-se que a contribuição de melhoria é pouco e, ao mesmo tempo mal aplicada pela Administração

¹⁵ Lei e justiça

Pública. Diante disto, pode se verificar que a efetividade da contribuição de melhoria é reduzida.

Para melhor entendimento desta questão, é importante ressaltar o conceito de efetividade e analisá-lo neste contexto, visto que este depende da observância substancial da norma por parte das autoridades e de seus destinatários.

Dessa forma, como acrescentou Paulo Nader:

É intuitivo que as normas são feitas para serem cumpridas, pois desempenham o papel de meio para a consecução de fins que a sociedade colima. As normas devem alcançar a máxima efetividade; todavia, em razão de fatores diversos, isto não ocorre, daí podermos falar em *níveis de efetividade* (NADER, 2002: 91).

Segundo Reale (2002: 114) “não faltam exemplos de leis que embora em vigor não convertem em comportamentos concretos”.

Todavia, a efetivação da espécie tributária ora estudada depara-se com questões que a tornam apenas reivindicação dos estudiosos. Juristas e políticos entendem que a idéia de justiça fiscal está intimamente ligada à contribuição de melhoria, mas preferem ignorá-la. Entretanto, a contribuição de melhoria pode ser aplicada e atingir excelentes resultados.

2.6.1.1 Noção de justiça política

Em *Ética a Nicômaco*, Aristóteles (1979) afirma existirem várias espécies de justiça. A justiça política é uma delas. Assim, em oposição à justiça doméstica, tem-se a justiça política - *díkaion politikón* - referente à aplicação da justiça na cidade - *pólis* - verificada no meio social que leva a comunidade à auto-suficiência. O objeto da justiça política é a criação de uma convivência estável, organizada, pacífica e racional.

Desta forma, na sociedade, os homens têm divididas as atividades conforme as aptidões e necessidades de cada um, formando uma comunidade que almeja a *eudaimonía* e a máxima realização das potencialidades humanas, pois onde não há organização política, não há leis e nem justiça política.

A justiça política pode ser de duas espécies: a justiça natural - *díkaion physikón* - e a justiça legal - *díkaion nomikón*.

Da justiça política, uma parte é natural e outra parte legal: natural aquela que tem a mesma força onde quer que seja e não existe em razão de pensarem os homens deste ou daquele modo; legal, a que de início é indiferente, mas deixa de sê-lo depois que foi estabelecida (ARISTÓTELES, 1979: 131).

Assim, as coisas que são justas por natureza são as mesmas em toda parte, e as que são justas por decisão humana não são as mesmas em toda parte.

A justiça natural não depende de positividade para existir uma vez que se fundamenta na própria natureza; assim, abrange conceitos e idéias universais, aceitas em todos os lugares. A justiça legal possui força por uma convenção, uma vez que advém da positividade pelo legislador de disposições vigentes na *pólis*.

2.6.2 Entraves à efetividade da contribuição de melhoria

Apesar da contribuição de melhoria existir no ordenamento jurídico nacional, desde a Constituição de 1934, observa-se que a contribuição de melhoria é pouco e mal aplicada pela Administração Pública. Diante disto, pode-se entender que a efetividade da contribuição de melhoria é reduzida.

Para melhor entendimento desta questão, é importante ressaltar o conceito de efetividade e analisá-lo neste contexto, visto que este depende da observância substancial da norma por parte das autoridades e de seus destinatários, conforme já destacado anteriormente.

É necessária a distinção entre conceitos que, a princípio, parecem sinônimos, mas que possuem diferenças, os quais são: eficiência, eficácia e efetividade.

Sobre a avaliação de eficiência, entende-se a avaliação da relação entre os esforços empregados na implementação de uma dada política e os resultados alcançados. Por avaliação de eficácia, entende-se a avaliação da relação entre os objetivos e instrumentos explícitos de um dado programa, de uma dada lei e seus resultados; pode ser feita, por exemplo, entre as metas propostas e as metas alcançadas pelo programa, pela política ou pela lei, e entre os instrumentos previstos para sua implementação.

Já por avaliação de efetividade, entende-se o exame da relação entre a implementação de um determinado programa ou lei e seus impactos e/ou resultados; isto é, seu sucesso ou fracasso em termos de sua efetiva mudança nas condições sociais prévias da vida das populações atingidas pela lei.

Bobbio (1995) estabelece, com propriedade, a diferença entre a escola positivista e a escola realista do Direito, no que se refere à efetividade. O positivismo jurídico considera como norma jurídica todas as normas emanadas do ordenamento jurídico, definindo o Direito com base unicamente na validade. Já a escola realista do Direito, por seu turno, define o Direito como uma realidade social, e sua função é ser aplicado, sendo assim, para esta corrente jurídica contemporânea, se uma norma não for aplicada não será Direito.

Segundo Reale (2002: 114) “não faltam exemplos de leis que embora em vigor não convertem em comportamentos concretos”.

Todavia, a efetivação da espécie tributária ora estudada depara-se com questões que a tornam apenas reivindicação dos estudiosos. Juristas e políticos sabem que a idéia de justiça fiscal está intimamente ligada à contribuição de melhoria, mas preferem ignorá-la.

Uma indagação constante é a respeito dos entraves à real utilização da contribuição de melhoria. Sendo assim, quais seriam as razões deste tributo não alcançar a máxima efetividade?

Na perspectiva de Huntington (1965), as normas não são evidentes por si mesmas; ele expressa que, para criar uma democracia, deve-se, então, criar instituições que reflitam o consenso moral e atinjam o interesse comum, fazendo valer o poder dos governos.

O institucionalismo deve ser entendido como um processo de normas, regras e rotinas, que se tornam válidas e estáveis. Tais regras precisam ser previsíveis e eficientes, pois, quando não se encontra esses elementos de poder, ou seja, a institucionalização das normas, ocorre a chamada decadência política.

A comunidade política numa sociedade complexa depende assim da força das organizações e dos procedimentos políticos na sociedade. Por sua vez, essa força depende da extensão do apoio

dados às organizações e aos procedimentos e ao seu nível de institucionalização. (HUNTIGTON: 1965, p. tal)

O conceito de *political decay*¹⁶, referido pelo autor, pode ser entendido como sendo a carência de moral cívica, falta de instituição capaz de dar sentido e direção ao interesse público. Essa falta ocorre por falta de atuação do governo, pois os interesses privados invadem os interesses públicos.

Quando o interesse público deixa de ser o centro de todas as atitudes dos governantes, e começa-se a priorizar os interesses particulares, surge a tão conhecida corrupção, sendo que esta também caracteriza a decadência política, pois entende-se que a modernização pode gerar a corrupção que é uma questão de grande importância, tais como: mudança nos valores básicos da sociedade; a criação de novas fontes de riqueza e as mudanças produzidas nos resultados do sistema político.

¹⁶ Political decay: decadência política

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Delineamento da pesquisa

Do ponto de vista da natureza da pesquisa, este estudo pode ser definido como uma Pesquisa Aplicada, pois visa gerar subsídios para a reflexão dos formuladores de políticas públicas e legisladores e, conseqüente cobrança ou não, envolvendo interesses locais.

Quanto à abordagem, a pesquisa foi classificada como qualitativa, pois visou uma Identificação dos motivos da não-utilização da contribuição de melhoria pelos Administradores Públicos; nesta abordagem, considera-se que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito: um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Assim, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas nesta abordagem, podendo, a partir dela, comprovar ou negar premissas.

Segundo Godoy (1995a, p. 58), a definição de uma pesquisa como qualitativa resulta em “[...] variados tipos de investigação, apoiados em diferentes quadros de orientação teórica e metodológica, tais como o interacionismo simbólico, a etnometodologia, o materialismo dialético e a fenomenologia”. Foi utilizado o quadro fenomenológico como referência para esse trabalho.

De acordo com Bruyne, Herman, Schoutheete (1991), a fenomenologia possibilita ruptura com as certezas positivistas e a construção de um caminho compreendido por dois pontos: o objeto de estudo e sua essência. A essência é alcançada por meio da organização de três elementos: intuição do pesquisador diante do objeto, emergência do discurso e comprovação da intuição por meio da reunião de indícios. Conseqüentemente, a fenomenologia fornece “[...] uma descrição sistemática, permite um inventário das relações pertinentes e das funções dos objetos estudados”. (BRUYNE, HERMAN, SCHOUTHEETE, 1991, p. 79).

Para a classificação da pesquisa, seguem-se os ensinamentos de Gil (1989) que utiliza como critério de classificação o objetivo geral do trabalho; sendo assim, a pesquisa é considerada como descritiva e tem como finalidade primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Segundo Gil (1989), o delineamento indica, em linhas gerais, o desenvolvimento da pesquisa, com ênfase nos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados. Assim, a pesquisa classifica-se segundo o seu delineamento, e o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados; na presente pesquisa, os procedimentos serão pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida com base em material já elaborado constituído de livros e artigos científicos.

A pesquisa documental utiliza materiais que não receberam um tratamento analítico; no caso em questão, será feita análise de demonstrativos contábeis que contêm informações sobre as receitas dos municípios.

O estudo de caso realizado, mais especificamente um estudo multi-caso, visto que esse consiste, segundo Gil (1989), em um estudo profundo e exaustivo de um ou pouco objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

O aspecto mais radical do método fenomenológico se manifesta na vontade de explicitar constantemente as camadas de sentido mais originárias, as essências mais escondidas; a fenomenologia torna-se, assim, *hermenêutica*, ciência da interpretação (BRUYNE; HERMAN; SCHOUTHEETE, 1991, p. 77).

O estudo de caso, segundo Yin (2001), é encarado como o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, sendo, então, o procedimento mais adequado para o estudo do contexto da contribuição de melhoria nos dias atuais.

3.2 Coleta de dados

Na coleta de dados, buscou-se combinar fontes de dados primários e secundários a fim de identificar os elementos necessários para uma análise descritiva da utilização da contribuição de melhoria. Para obtenção dos dados primários, realizou-se entrevistas semi-estruturadas. Os dados secundários foram coletados por meio de pesquisa documental.

A coleta de dados utilizada foi realizada através de entrevistas com os gestores públicos dos setes municípios selecionados para estudo. A amostra intencional foi selecionada por tipicidade ou por acessibilidade, levando em consideração os objetivos do presente trabalho, a fim de obter maior profundidade e esclarecimento sobre o problema levantado.

Diante do exposto, as técnicas de coleta de dados utilizadas foram as seguintes:

- ✓ Pesquisa documental: foram analisadas as legislações vigentes em relação à contribuição de melhoria e as publicações do Tesouro Nacional em relação às receitas arrecadadas. Os documentos foram fonte rica de dados para a compreensão de medidas legais, administrativas e operacionais responsáveis pela contribuição de melhoria.
- ✓ Entrevistas semi-estruturadas: a utilização dessa técnica de coleta de dados pressupõe que as visões dos atores envolvidos com o tema são relevantes e capazes de contribuir para o sucesso da pesquisa. O

procedimento revela as perspectivas dos entrevistados, que foram definidos como atores estratégicos da utilização da contribuição de melhoria pelos municípios. Segundo Lakatos e Marconi (1991), entrevista semi-estruturada é uma técnica em que o entrevistador segue um roteiro previamente elaborado (anexo 2), oferece amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante. Essa técnica possibilita que o informante participe da elaboração do conteúdo da pesquisa ao seguir espontaneamente sua linha de raciocínio.

3.3 Análise e tratamento dos dados

Após a coleta dos dados, foi realizada uma análise para a sistematização das informações consideradas relevantes e esclarecedoras sobre as questões levantadas.

O conteúdo das entrevistas com os gestores públicos dos municípios em questão foi tratado pelo método da análise de conteúdo, uma vez que o objetivo dessa etapa é verificar a percepção dos administradores públicos em relação à arrecadação de contribuição de melhoria.

Vergara (2005:15) argumenta que “a análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito sobre determinado tema”. Bardin (1977:42) assim define a análise de conteúdo:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

A análise de conteúdo admite tanto abordagens quantitativas quanto qualitativas, ou ainda, ambas (Vergara, 2005). Ela foi amparada por procedimento de cunho qualitativo focalizando as peculiaridades e as relações entre os elementos; enfatizando, também, o que é significativo, relevante, o que pode não ser necessariamente freqüente no texto. Portanto, os dados da presente pesquisa foram tratados através da abordagem qualitativa.

Utilizando-se dessa técnica, as respostas às perguntas que compuseram as entrevistas foram classificadas e agrupadas de acordo com as variáveis e constructos que se desejou estudar. As respostas foram transcritas; apresentadas em categorias para análise e, posteriormente, interpretadas. Pretendeu-se identificar, na percepção dos atores, a utilização da contribuição de melhoria.

3.3.1 Operacionalização da pesquisa

Levando-se em consideração a classificação de Espírito Santo (1992, p. 73), a técnica de amostragem utilizada foi classificada como não - probabilística e por conveniência. Segundo o autor, essa escolha baseia-se na experiência do pesquisador e torna-se aceitável porque os membros da amostra escolhidos são “[...] os melhores para o estudo em questão”. Essa decisão baseia-se no fato de a pesquisa ser classificada como qualitativa, descritiva e não ter como finalidade reduzir o fenômeno em discussão a variáveis.

Na pesquisa de campo, as unidades de análise foram sete municípios, considerados pólos das microrregiões que compõem a mesoregião da Zona da Mata Mineira, constituída pelos seguintes municípios: Cataguases, Juiz de Fora, Muriaé, Manhuaçu, Ponte Nova, Ubá e Viçosa. Essa delimitação amostral foi definida a partir do número populacional, visto que todos possuem mais de cinquenta mil habitantes. Tal corte foi feito para minimizar as diferenças que o porte dos municípios poderiam trazer.

A partir do exposto, percebe-se que o estudo de caso foi constituído de múltiplos casos, pois a utilização destes proporciona evidências inseridas em diferentes contextos, concorrendo para a elaboração de uma pesquisa de melhor quantidade.

A análise da utilização da contribuição de melhoria se apresenta como uma alternativa relevante para atender às necessidades de receita da administração pública, o que justifica o esforço da pesquisa.

Dessa forma, foi efetuada uma entrevista semi-estruturada, conduzida pela pesquisadora com sete gestores públicos municipais; a partir da entrevista com o prefeito de um dos municípios, esse possibilitou a

identificação de outro sujeito a ser argüido sobre o tema em discussão, no período compreendido entre os meses de agosto e setembro de 2008. Totalizando, assim, oito entrevistas.

Deve-se esclarecer que as entrevistas foram realizadas pessoalmente. As transcrições das entrevistas presenciais foram realizadas pelo pesquisador imediatamente após sua realização.

Foram entrevistados os seguintes gestores públicos municipais da meso-região da Zona da Mata Mineira: Prefeito e Secretária de Finanças do município de Viçosa, Secretária de Finanças do município de Juiz de Fora, Secretária de Governo de Ponte Nova, Prefeito de Manhuaçu, Prefeito de Cataguases, Prefeito de Ubá, Prefeito de Muriaé. Cada um dos sujeitos foi identificado por meio de um código a fim de preservar sua identidade. Da mesma forma, datas de realização de entrevistas e identificação do cargo de cada um dos entrevistados foram omitidos pelo pesquisador, conforme revela o quadro a seguir.

Quadro 3 – Codificação das entrevistas

Sujeitos	Código	Período de realização das entrevistas
Entrevistado 01	E 01	08/2008 – 09/2008
Entrevistado 02	E 02	
Entrevistado 03	E 03	
Entrevistado 04	E 04	
Entrevistado 05	E 05	
Entrevistado 06	E 06	
Entrevistado 07	E 07	
Entrevistado 08	E 08	

Fonte: Elaborado pela autora

3.3.2 Codificação e categorização

De acordo com Bardin (1995), o pesquisador, durante a Análise de Conteúdo, é responsável por delimitar unidades de codificação ou registro.

Essas unidades variam de acordo com o material analisado e podem ser palavras, frases, minutos ou centímetros quadrados.

No momento da transcrição ignorou-se vícios de linguagem; as transcrições tornaram-se as unidades de codificação ou registro desse trabalho.

Segundo Bardin (1995), o tratamento do material a ser analisado envolve três escolhas a serem realizadas pelo pesquisador: recorte das unidades de registro, enumeração - que consiste na escolha das regras de contagem e sua classificação - e agregação, por meio de categorias.

Bardin (1995:117) afirma, ainda, que categorias “[...] são rubricas ou classes, as quais reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise de conteúdo) sob um título genérico”. Nos três critérios de categorização definidos pela autora, foi escolhido o critério semântico; este é responsável por agrupar unidades de registro em categorias temáticas, pois a análise temática permite “[...] descobrir os núcleos de sentido que compõem a comunicação e cuja presença, ou frequência de aparição podem significar alguma coisa para o objectivo analítico escolhido” (BARDIN, 1995: 105).

No conjunto das técnicas da análise de conteúdo, a análise por categorias é de citar em primeiro lugar: cronologicamente é a mais antiga; na prática é a mais utilizada. Funciona por operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamentos analógicos. Entre as diferentes possibilidades de categorização, a investigação dos temas, ou *análise temática*, é rápida e eficaz na condição de se aplicar a discursos directos (significações manifestas) e simples (BARDIN, 1995, p. 153).

Puglisi e Franco (2005:59) assinalam a existência de duas formas de elaboração de categorias com o método de Análise de Conteúdo: sendo definidas *a priori*, quando se busca uma resposta específica para o problema de pesquisa, ou criadas a partir do conteúdo a ser analisado. Nesse trabalho, as categorias emergiram a partir da leitura da literatura sobre o assunto e após análise das transcrições das entrevistas e das unidades de codificação ou registro selecionadas. Portanto, as categorias emergiram da bibliografia e da “[...] da fala, do discurso, do conteúdo das respostas e

[implicaram] [...] constante ida e volta do material de análise à teoria” (PUGLISI; FRANCO, 2005). O quadro, a seguir, apresenta as categorias e subcategorias que foram construídas a partir do objeto de análise.

Quadro 4 – Categorias e Subcategorias

Categoria	Subcategorias
Conhecimento da contribuição de melhoria	- Desconhecimento - Conhecimento - Confusão com IPTU
Utilização da Contribuição de Melhoria	- Utilizou - Não utilizou - Aceitação da população
Justiça da contribuição de melhoria	- Justa - Injusta
Entraves à utilização da contribuição de melhoria	- Complexidade - Política - Arrecadação tributária da contribuição de melhoria irrelevante
Lei de Responsabilidade Fiscal	- Não soube responder - Ineficácia da fiscalização - Convênios - Compensação de receita

Fonte: Dados da pesquisa

3.4 Definição dos termos

Para melhor entendimento, essa seção descreve os termos importantes no contexto em que são apresentados no presente trabalho. Foram adotadas as definições apresentadas a seguir.

Contribuição de Melhoria: tributo que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública, disposto no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Justiça: tomando por base a teoria de justiça aristotélica, abordada no item anterior, tem-se que uma das espécies de justiça é a justiça política, sendo esta a que se reporta à vida em sociedade, considerando as organizações racionais, pacíficas e estáveis da participação do homem na comunidade em que vive.

Efetividade: é intuitivo que as normas são feitas para serem cumpridas, pois desempenham o papel de meio para a consecução de fins que a sociedade colima. As normas devem alcançar a máxima efetividade; todavia, em razão de fatores diversos, isto não ocorre; daí podermos falar em *níveis de efetividade*. • Efetividade – É a relação entre os resultados e o objetivo. “É a medida do impacto ou do grau de alcance dos objetivos.” (Cohen e Franco, 2004, p.107).

3.5 Limitações da pesquisa

O método de coleta de dados, utilizado nessa pesquisa, apresenta limitações, visto que a técnica de entrevista depende muito da disponibilidade do sujeito pesquisado, podendo haver uma dificuldade de expressão dos entrevistados.

Outra limitação desse trabalho é o fato de que os entrevistados podem sofrer influências, visto que são políticos e podem não fornecer informações anti-populistas, restando, assim, dados importantes.

Rocha (2005) aponta uma limitação no que diz respeito à pesquisa qualitativa, desenvolvida neste trabalho, que seria a questão da representatividade da amostra. Porém, não é objetivo da presente pesquisa fazer projeções para outros grupos ou generalizar e sim determinar características de um fenômeno em um determinado contexto, ou seja, os motivos da não-utilização da contribuição de melhoria pelos gestores públicos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Dessa forma, para melhor entendimento do processo de utilização do tributo estudado, buscou-se identificar, juntos aos entrevistados, o conhecimento em relação à contribuição de melhoria e sua utilização, além de identificar qual a percepção dos agentes políticos e técnicos, as variáveis que interferem de forma positiva ou negativa na implementação efetiva da contribuição de melhoria.

Foram construídas cinco categorias e 17 subcategorias para a realização da Análise de Conteúdo.

A primeira categoria analisada é a do **Conhecimento da Contribuição de melhoria**, que reúne quatro subcategorias, e tem como objetivo identificar o conhecimento dos entrevistados sobre a contribuição de melhoria. A próxima categoria estudada é a **Utilização da contribuição de melhoria**, que envolve três subcategorias; esta procura apontar se o tributo objeto do estudo já foi utilizado pelos gestores públicos entrevistados no município analisado e, se, nos municípios onde a contribuição de melhoria já foi implementada, houve aceitação por parte da população.

A categoria **Justiça** reúne duas subcategorias e tem como objetivo apresentar a percepção dos gestores públicos a respeito da justiça da contribuição de melhoria.

A quarta categoria analisada é **Motivos da Não-utilização** e tem como objetivo apresentar e discutir quais são os motivos para que a

utilização da contribuição de melhoria seja baixa. Foram construídas cinco subcategorias que se referem às principais causas da não-implementação.

Por último, a categoria **Lei de Responsabilidade Fiscal** estabelece a relação desta com a contribuição de melhoria e a renúncia de receitas vedadas pela LRF. Foram construídas quatro subcategorias referentes a esta categoria.

Todas as categorias foram apresentadas, detalhadas e discutidas, uma a uma, nos tópicos a seguir.

4.1 Conhecimento da contribuição de melhoria

A categoria ‘Conhecimento da contribuição de melhoria’ foi construída com o objetivo de identificar o conhecimento que os gestores públicos possuem em relação a esta contribuição. Este é um tributo cobrado quando uma obra pública valoriza um imóvel particular. No entanto, há indícios de que, na prática, a contribuição de melhoria não tem efetividade, pois percebemos uma baixa arrecadação, sendo apontados problemas como *Desconhecimento deste tributo e Confusão com o conceito e utilização do IPTU*.

Cinco entrevistados mencionaram *Desconhecimento da contribuição de melhoria* como um dos motivos para a não-cobrança do tributo, conforme pode-se perceber a partir do Quadro a seguir:

Quadro 5 – Categoria “Conhecimento da contribuição de melhoria”

Entrevistado	Conhece	Não Conhece	Confusão com IPTU
E01		X	X
E02		X	
E03	X		
E04	X		X
E05		X	X
E06	X		
E07	X		
E08		X	X

Fonte: Resultados da Pesquisa.

O entrevistado (E5) colocou o seu não-conhecimento da contribuição de melhoria da seguinte forma.

[...] eu não sei como funciona isso direito, eu tenho uma certa dificuldade, apesar de eu ser muito feliz na vida, eu tenho muito pouca instrução, depende tudo de conversar com as pessoas. Mas aqui não há essa contribuição de melhoria não, que por sinal é justa e muito certa [...] (E5)

Conforme podemos perceber pelos dados apresentados pelo Quadro (5), os gestores públicos não têm conhecimento da contribuição de melhoria. Um aspecto interessante a ser notado é o fato de que os gestores que não a conheciam, depois de serem devidamente informados sobre o tema, a consideraram um tributo justo.

Quatro entrevistados em algum momento confundiram a contribuição de melhoria com o aumento de alíquota do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU. Mesmo depois da explicação do que é a contribuição de melhoria, alguns a confundiam com o IPTU; esta confusão ocorreu por diversas vezes durante as entrevistas. Tal fato indica a existência de uma relação entre as subcategorias *Desconhecimento da contribuição de melhoria* e *Confusão com IPTU*.

Nesse sentido, (E5) afirma que a alíquota do IPTU não segue a orientação de ser maior nas regiões mais desenvolvidas e com mais obras públicas.

[...] se eu melhora sua rua você paga o IPTU de 10, por que eu não posso cobrar mais, aqui eles nunca fizeram isso. [...] Estamos asfaltando grande parte da cidade, acho que a cultura d cidade, a documentação, a rua que ta de terra paga X % de IPTU, a rua que tivesse, aqui não existe essa cultura. (E5)

Mayrink (2002), ao dissertar sobre a contribuição de melhoria, chegou à conclusão de que um motivo para esse descaso é que a maioria dos administradores públicos, notadamente os municipais, desconhece o tributo, o que o insere como elemento altamente perturbador no quadro das expectativas.

Quatro entrevistados disseram conhecer a contribuição de melhoria, desses dois ocupavam o cargo de secretários de finanças, ou seja, cargo técnico; e, por coincidência os gestores públicos desses dois municípios não

conheciam a contribuição de melhoria. Tal fato demonstra que, apesar de possuírem um corpo técnico que conhece o tributo estudado, os gestores públicos não tomam conhecimento da contribuição de melhoria.

O entrevistado (E4) demonstrou um conhecimento profundo em relação à contribuição de melhoria, inclusive sobre a sua evolução constitucional.

[...] houve um problema aí, um pouquinho antes, que você não podia cobrar a contribuição de melhoria, mas logo eles cancelaram isso aí, essa contribuição de melhoria ela existia antes da constituição de 88, mas houve qualquer coisa aí, alguma decisão do supremo que cancelou, mas logo na proximidade da constituição eles permitiram outra vez, foi quando eu fiz a lei, não sei se foi 86 ou 87. (E4)

O prefeito (E4) implementou a contribuição de melhoria em uma das suas gestões.

4.2 Utilização da contribuição de melhoria

Antes de partir para a entrevista foi realizada uma pesquisa em relação à utilização da contribuição de melhoria. Sendo assim, consideramos a *Utilização da contribuição de melhoria* como uma categoria e, como subcategorias, temos: *Utilização, Não-utilização e Aceitação da População*.

Uma vez que o objetivo desta categoria consiste em verificar a utilização da contribuição de melhoria, foi organizado o total arrecadado com a contribuição de melhoria por regiões e estados brasileiros.

Observa-se que a participação dos municípios que vem praticando a arrecadação através da contribuição de melhoria apresenta uma parcela pouco significativa em relação ao total de municípios. Apenas uma parcela de 22,1% dos municípios brasileiros apresentou arrecadação no ano de 2006.

Os municípios da Região Sul aparecem com uma participação mais significativa em relação às demais regiões, porém não conseguiu alcançar nem 50% dos municípios.

Tabela 1 – Arrecadação com Contribuição de Melhoria por Região, Estados e Municípios no Ano de 2006

Regiões/Estados	Total de	N. de Municípios	%	Arrecadação	%	População	Arrecadação
	Municípios	C/ Arrecadação		dos Municípios		dos Municípios	per capita
Goiás	238	33	13,86	7.233.336,31	5,90	5.686.402	1,27
Mato Gr. do Sul	78	17	21,79	2.678.634,61	2,19	2.297.981	1,17
Mato Grosso	138	36	26,08	5.074.197,27	4,14	2.838.775	1,79
Total	454	86	18,94	14.986.168,19	12,23	10.823.158	1,38
Alagoas	97	11	11,34	889.705,42	0,73	2.998.701	0,30
Bahia	384	40	10,41	1.513.913,77	1,24	13.497.290	0,11
Ceara	184	2	1,08	109.302,91	0,09	8.217.085	0,01
Maranhão	197	29	14,72	5.572.943,34	4,55	5.911.351	0,94
Paraíba	217	6	2,76	10.958.307,39	8,94	3.589.282	3,05
Pernambuco	181	9	4,97	23.223,95	0,02	8.372.036	0,00
Piauí	217	1	0,46	2.825,50	0,00	3.014.431	0,00
Rio Gr. Do Norte	163	10	6,13	1.049.228,21	0,86	3.017.431	0,35
Sergipe	74	4	5,40	43.309,22	0,04	1.993.368	0,02
Total	1714	112	6,53	20.162.759,71	16,46	50.610.975	0,40
Acre	22	3	13,63	129.250,17	0,11	686.652	0,19
Amazonas	60	1	1,66	222.242,86	0,18	3.267.009	0,07
Amapá	13	0	0	0,00	0,00	599.326	0,00
Para	125	7	5,6	376.530,14	0,31	6.655.002	0,06
Rondônia	52	7	13,46	824.672,69	0,67	1.562.417	0,53
Roraima	15	0	0	0,00	0,00	403.344	0,00

Continua...

Tabela 1 – Cont.

Regiões/Estados	Total de Municípios	N. de Municípios C/ Arrecadação	%	Arrecadação dos Municípios	%	População dos Municípios	Arrecadação per capita
Tocantins	138	17	12,32	1.280.002,60	1,04	1.325.735	0,97
Total	425	35	8,23	2.832.698,46	2,31	14.499.485	0,20
Esírito Santo	78	23	29,48	5.400.228,12	4,41	3.464.285	1,56
Minas Gerais	842	152	18,05	14.334.779,63	11,70	19.389.656	0,74
Rio de Janeiro	88	11	12,50	6.522.365,65	5,32	15.224.619	0,43
São Paulo	637	210	32,96	22.811.896,43	18,62	40.927.879	0,56
Total	1645	396	24,07	49.069.269,83	40,05	79.006.439	0,62
Paraná	397	154	38,79	12.100.189,26	9,88	10.375.584	1,17
Rio Gr. Do Sul	496	257	51,81	7.817.765,78	6,38	10.963.219	0,71
Santa Catarina	293	157	53,58	15.546.188,70	12,69	5.958.266	2,61
Total	1.186	568	47,89	35.464.143,74	28,95	27.297.069	1,30
Total Geral	5.424	1.197	22,10	122.515.039,93	100,00	182.237.126	0,67

Fonte: FINBRA - Secretaria do Tesouro Nacional/MF, elaborado pela pesquisadora.

A região Sudeste ficou no patamar dos 24% e as demais Regiões ficaram bem abaixo da média nacional, como é o caso da Região Nordeste que apresenta uma participação de apenas 6,53% do total nacional.

Tais dados foram confirmados pelas entrevistas realizadas com os gestores públicos das unidades de análises estabelecidas para o estudo. Dos oito entrevistados, dois disseram que a contribuição de melhoria já foi cobrada em seu município; desses dois, apenas um cobrou em um de seus mandatos, conforme percebe-se no Quadro (6).

Quadro 6 – Categoria “Utilização da contribuição de melhoria”

Entrevistado	Utilizou	Não utilizou	Aceitação da população
E01		X	
E02		X	
E03	X		X
E04	X		X
E05		X	
E06		X	
E07		X	
E08		X	

Fonte: Resultados da Pesquisa

Importante se faz ressaltar que, ao questionar esses dois gestores que disseram que a contribuição de melhoria foi utilizada em seu município sobre a aceitação da população, os dois foram enfáticos ao dizer que a população recebeu muito bem tal cobrança.

Num, mais ou menos né, quando recebe um aumento de imposto, você não recebe bem, mas era um melhoramento, era uma necessidade, precisava de calçar, tinha aquela ânsia do sujeito no querer calçar, então receberam, agora alguns nós cobramos outros nós incorporamos no imposto predial e ao longo do tempo uns pagaram. (E4)

Dá certo com certeza, acredito que tenha dado sim, mas já faz bastante tempo né. Tem muito tempo, era outra moeda, e eu não sei de falar o reflexo econômico disso não.[...] Com relação a população sim tá. (E3)

Não, não foi difícil, no início ninguém discordou não. Você fazia o cálculo do débito, eles ficavam com uma parte e a prefeitura com a outra parte.(E4)

Percebe-se, a partir daí, que a população recebe bem a contribuição de melhoria quando verifica que essa trará uma melhoria para sua região e para seu imóvel.

O que nos chama maior atenção é em relação ao número de entrevistados que responderam não ter utilizado a contribuição de melhoria e informaram que o município não arrecadou tal tributo até o presente momento. Foram seis entrevistados que deram essa mesma resposta.

4.3 Justiça da contribuição de melhoria

No que diz respeito à *Justiça da contribuição de melhoria*, chegamos a duas subcategorias: *Justa* e *Injusta*.

Quadro 7 – Categoria “Justiça da contribuição de melhoria”

Entrevistado	Justa	Não justa
E01	X	
E02		X
E03	X	
E04	X	
E05	X	
E06	X	
E07	X	
E08	X	

Fonte: Resultados da Pesquisa

Dos oito entrevistados, sete consideram a contribuição de melhoria um tributo justo, e justificam essa percepção com a idéia de que o contribuinte estará pagando por uma valorização que seu imóvel obteve, e que não seria justo que o resto da população arcasse com os custos dessa obra.

Conforme referido no referencial teórico a contribuição de melhoria é uma modalidade tributária de notória justiça no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, visto que, como coloca Rawls a justiça está envolta a noção de equidade, pois, nela, a sociedade é interpretada como um empreendimento de natureza cooperativa que objetiva, em suma, obter vantagens mútuas para os integrantes.

Neste sentido, a estrutura básica é um sistema público de regras que definem um sistema de atividades destinado a estimular os homens a agir em conjunto a fim de que uma maior soma de benefícios seja alcançada, atribuindo a cada um certos direitos que são reconhecidos como uma parte dos respectivos resultados. Sendo essa a idéia da contribuição de melhoria, visto que busca uma maior soma de benefícios a todos e não apenas a poucos indivíduos.

De volta à obra de Aristóteles (1979), tem-se que a justiça é a virtude que dá a cada um o que lhe é devido, ou seja, no sentido da contribuição de melhoria é cobrado dos contribuintes o que lhe foi devido, exatamente nas proporções da valorização imobiliária que ocorreu em seu imóvel.

Aristóteles (1979) afirma existir a justiça política, dividindo esta em justiça política natural e justiça política legal, pode-se dizer que a contribuição de melhoria atende ao preceito da justiça política, pois o objeto da justiça política é a criação de uma convivência estável, organizada, pacífica e racional, atendendo mais especificamente à idéia de justiça política legal já que possui força por uma convenção, uma vez que advém da positivação pelo legislador de disposições vigentes no município.

O (E07) fez a seguinte afirmação:

[...] Sim, muito justa, justa, justa, justa, eu tenho a idéia que é o tributo mais justo, ele tem exatamente a justiça fiscal, pois somente o beneficiado é quem paga pela obra, não seria certo o resto da população arcar com esse valor. 'É muito justa, não tenho

dúvida nenhuma, inclusive é por isso que ainda quero implementá-la. (E7)

A partir dos dizeres do (E7) percebe-se que existe a vontade de implementar a contribuição de melhoria nos próximos anos de gestão. Os gestores públicos, por acharem que a contribuição de melhoria é justa e uma boa fonte de receita, têm a intenção de implantá-la.

[...] Mas aqui não há essa contribuição de melhoria não, que por sinal é justa e muito certa, se eu melhoria sua rua você paga o IPTU de 10, por que eu não posso cobrar mais, aqui eles nunca fizeram isso.[...]se a obra fosse feita por nós, seria muito justo cobrarmos a melhoria, nós estamos asfaltando vários bairros, muita coisa mesmo, por que não aumentou 10% de IPTU? [...] Estou até querendo ver o seguinte, seguir esse seu trabalho para no ano que vem, é a única opção. [...] (E5)

Sim, pensamos em colocar para funcionar. Na verdade essa contribuição de melhoria até é cobrada só que de forma informal. [...] Eu penso em implantar a contribuição de melhoria mesmo que seja para desagradar o povo, isso não será um impedimento, eu não tenho essa preocupação. Estamos pensando em colocar no código tributário municipal, especificando qual o modelo que nós vamos usar, qual a base de cálculo nós vamos usar, e a idéia é implementá-la sim. (E7)

Percebe-se, a partir do trecho acima transcrito, a confusão que alguns gestores fazem entre a contribuição de melhoria e a majoração de IPTU. Tal fato é perceptível na categoria *Desconhecimento da contribuição de melhoria*, mais especificamente, na subcategoria *Confusão com IPTU*.

Como preceitua o IBGC um dos princípios que deve orientar a gestão pública é o da equidade, garantindo um tratamento justo e igualitário de todos os grupos interessados (*stakeholders*). Nos ensinamentos de Slomski (2005: 131), a equidade na gestão pública “deve pautar-se por políticas e ações dos governantes que produzam a equidade entre os habitantes que compõem a sociedade local, a fim de produzir o bem-estar social.”

4.4 Entraves à utilização da contribuição de melhoria

Ao entrevistar os atores envolvidos na pesquisa sobre os motivos que ensejam a não-utilização da contribuição de melhoria, foram apontadas cinco subcategorias, as quais são: *Questão política*, *Outras prioridades*, *Complexidade*, *Alta arrecadação tributária*.

Quadro 8 – Categoria “Entraves à utilização da contribuição de melhoria”

Entrevistado	Questão política	Outras prioridades	Complexidade	Alta arrecadação
E01	X			
E02	X			
E03		X	X	X
E04	X			
E05	X			
E06			X	
E07		X	X	
E08	X			

Fonte: Resultados da Pesquisa

A subcategoria Complexidade foi apontada por três dos oito entrevistados; eles alegaram não haver orientação legislativa suficiente para a aplicação da contribuição de melhoria. Necessário se faz ressaltar que, dos quatro que disseram conhecer a contribuição de melhoria, três a consideram um tributo complexo de ser utilizado na prática, por faltar direcionamento e critérios claros de utilização.

Segundo Leite (1972), uma dificuldade na aplicação da modalidade tributária referente, e estabelecida a partir da valorização da propriedade particular, é a impossibilidade de avaliações perfeitas, uma vez que é necessário conhecer dois valores: o anterior e o posterior à comprovação do benefício recebido.

Há, também, uma dificuldade na determinação do *quantum debeatur*: ou seja, o cálculo, que deve ser feito por matemáticos, economistas e engenheiros para estabelecer o valor exato a ser recolhido a título de contribuição de melhoria. Nota-se, que a dificuldade na determinação e avaliação advém, também, da falta de pessoal preparado para a realização de tais procedimentos.

Alguns prefeitos entrevistados, mais precisamente três prefeitos, mencionaram ter encontrado inúmeras dificuldades ao tentar implantar a contribuição de melhoria, e, diante de tal dificuldade, preferiram lançá-la na guia do IPTU ou como taxa de pavimentação, ou até mesmo, não cobrar nada da população, ou sejam, desistiram.

Para Leite (1972), há um outro aspecto que responde, também, pela raridade com que o instituto é posto em prática: a dificuldade em determinar os limites da área sobre a qual o aumento do valor se fará sentir e a medição do incremento de cada propriedade individual no âmbito da área adjacente à obra pública realizada.

Tal ponto pode ser visto na fala do (E7).

Não utilizamos não. Pois o código Tributário Municipal não traz como deverá ser feito a cobrança da contribuição de melhoria, ele traz simplesmente a possibilidade da cobrança, mas não especifica qual o critério deverá ser adotado, se pela valorização do imóvel ou pelo custo da obra, ele determina essa cobrança, ou seja, não temos instrumento o suficiente. O motivo é mais em relação ao próprio código que nós temos aqui, não temos uma legislação aplicável. (E7)

Como pode ser percebido, alguns Prefeitos, segundo a pesquisa realizada, alegam que acreditam ser necessário uma lei complementar para regulamentar a implementação efetiva da contribuição de melhoria, mas como bem preconiza Mayrink (2002) “A contribuição de melhoria está apta a ser cobrada”.

O prefeito pode optar por fazer um asfaltamento, fazer melhoria em um bairro. E ela é até difícil de você mensurá-la, entendeu, é ela é uma cobrança muito difícil de se fazer e de se fazer com justiça tá. E aí como eu já te falei o prefeito das outras duas gestões ele tinha essa preocupação social, de justiça social muito apurada, então é um tributo com muita dificuldade de você ... é e na prática, na prática ele se torna muito difícil(E3)

O entrevistado (E06) aponta que a cobrança de contribuição de melhoria pressupõe um planejamento prévio, com edital e toda a transparência dos custos da obra, e o fato das obras realizadas serem financiadas com recursos advindos de convênio, dificulta ainda mais a sua cobrança.

É, porque teria que entrar em contato secretaria de obras, tem que ter um planejamento prévio, porque a obra quando ela tocada pelo próprio município, tem os convênios, tem prazo, então tem que ser uma coisa com um planejamento com prazo maior né, porque nós vamos ter essa formalidade da contribuição de melhoria e ela demanda tempo. Ela é complexa, é boa é, mas ela tem um caminho longo para ser percorrido; então, muitas vezes o município tem convênio com o governo do Estado, tem prazo; então, teria que ter um planejamento prévio da secretaria de obras para acionar a secretaria da fazenda e daí sim a gente vai tocar aquilo ali, isso, isso. Porque na verdade a secretaria de fazenda seria apenas um instrumento de aplicação para a cobrança da contribuição de melhoria; agora a conveniência, se vai cobrar ou não, se o prazo dá ou não, aí é com a secretaria de obras. Porque quem toca a obra é eles, então teria que juntar isso aí, pra gente botar em prática. Então, por exemplo, o prefeito está fazendo a obra de uma rua e essa obra tem convênio com a Caixa, então vão ter os prazos, tem a questão da chuva, então tem uma série de coisas que a parte técnica da prefeitura é que tem que dizer se nesse caso comporta a contribuição de melhoria e comunicar a secretária da fazenda que nós vamos fazer. (E06)

Diante do exposto, nota-se que a cobrança da contribuição de melhoria é realmente difícil, mas, ao instituir e arrecadar os impostos como IPTU e ITR, também podem ser encontradas dificuldades, e essas não são entraves à cobrança daqueles, pois, a cobrança destes impostos é feita sobre o valor oficial, tal valor poderá servir de base para o cálculo da valorização que ensejará a contribuição de melhoria.

O decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, estabeleceu normas específicas sobre a contribuição de melhoria, conforme foi demonstrado no presente trabalho, mais especificamente, no item referente à base de cálculo da contribuição de melhoria.

A entrevista realizada com os gestores públicos municipais demonstrou que a grande maioria dos entrevistados não utiliza ou não utilizariam a contribuição de melhoria por questões políticas, pois acreditam que, ao cobrar o referido tributo, estaria adotando uma atitude anti-política ou antipática.

O tributarista Machado (1997: 408) aponta os seguintes motivos:

O que na verdade inviabiliza a contribuição de melhoria no Brasil é a exigência legal de transparência; o poder público no Brasil só pode cobrar contribuição de melhoria se houver previamente divulgado o orçamento detalhado da obra.

E continua o referido autor:

Ora, se o contribuinte vai financiar a obra, é justo que tenha conhecimento prévio de todos os detalhes que compõem o custo da obra, para que possa impugnar esse orçamento. A meu ver, é exatamente esse aspecto que tem inviabilizado no Brasil a contribuição de melhoria; as administrações não estão desejosas de transparência total, como exige a lei para admitir a cobrança da contribuição de melhoria (Machado, 1997: 408).

A partir do exposto, percebe-se que os gestores públicos têm dificuldades em publicar previamente todos os custos da obra, pois não estão dispostos a agir com transparência, visto que tal atitude poderia mostrar situações que não agradaria ao seu eleitorado ou mesmo impedi-lo de realizar obras que não fosse do interesse da população como um todo, mas sim de apenas alguns particulares.

Porém, como descrito no referencial teórico, o IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa) indica os princípios orientadores da governança corporativa que devem ser aplicados na gestão pública, e um dos citados é a transparência, que pressupõe que a gestão pública tenha comunicação internamente e externamente, e, com relação a esse aspecto, destaca-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal impôs aos gestores públicos a transparência dos seus atos. Outro princípio citado pelo IBGC é a devida prestação de contas (*accountability*), através da qual os gestores públicos precisam manter quem os elegeu informados de todas as decisões tomadas e de suas consequências, devendo, elaborar, além dos relatórios exigidos por lei, relatórios que informem o cidadão.

Pode-se dizer que a transparência é limitada por questões políticas, visto que podem existir interesses políticos em execução de obras públicas, e a transparência mostraria a toda a sociedade o verdadeiro intuito da obra.

Percebe-se a presença negativa de fatores políticos, a idéia de que podem desagradar seu eleitorado é constante. Tal fato pode ser percebido em trechos das entrevistas.

Primeiro é o seguinte: quem passou quarenta anos aí, só pensa em politicagem, e o segundo eu entrei aí há pouco tempo e 4 anos é pouco[...]. Primeiro, é a politicagem, porque tem pessoas que não interessam no melhoramento da cidade; a cidade só melhora quando tiver rendimento para melhorar, não interessa, vai levando politicamente, com a politicagem, não aumenta o IPTU porque não quer prejudicar, tudo aumenta e as coisas da prefeitura não

aumentam. Então, o que precisava de ter é uma, como é que fala, uma cultura de isso acontecer, entendeu. (E5)

O gestor público (E5) está em seu primeiro mandato e declarou que os gestores anteriores estavam mais preocupados com a “politicagem” do que com o desenvolvimento do município. O entrevistado (E4) coloca “Não, tava tudo empobrecido e insatisfeito com a prefeitura, aí eu não cobrei, o momento político não era o ideal para isso.”

Os imposto municipais não tem como nós abrímos mão dos que já existem, eu não acho justo a gente aumentar a carga tributária, nunca, entendeu. [...] Agora alguma melhoria que você faz você vai cobrar isso do morador, nossa mãe, pelo amor de Deus.[...] ela seria tão pequenininha, ela representaria tão pouco, com um desgaste político muito grande que nós não cobramos. Você criaria um fato novo que desgastaria o prefeito, e eu acho que não é por aí que nós vamos chegar em lugar nenhum não. (E02)

Os Prefeitos entrevistados relataram, também, que a parcela da contribuição de melhoria na arrecadação do Município é irrelevante. E que o desgaste político seria muito grande em relação ao benefício que a arrecadação por da contribuição de melhoria traria.

Apenas um entrevistado declarou que a arrecadação tributária própria do município é alta; o restante disse que depende de repasse do governo estadual e federal.

É, na verdade, a gente faz a cobrança de todos os impostos: o IPTU, o ISSQN. O nosso município, eu não sei se você já olhou isso, mas é uma cidade que com relação a arrecadação própria ela é muito bem cobrada, se você fizer um comparativo, se for lá nos dados você vai verificar que a prefeitura arrecada muito bem os seus impostos, a contribuição de melhoria ela não é necessariamente obrigatória, né?(E3)

E continua:

[...] a contribuição de melhoria não é o nosso foco principal, nem quando ela foi cobrada lá traz ela não era o foco principal não, o nosso foco é o ISS, e esses ISS compensa o nosso ICMS que a gente tá perdendo. (E03)

Porém, de acordo com Afonso (1998), a arrecadação tributária própria dos municípios provém, sobretudo, dos impostos sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e sobre a venda de serviços (ISS), grande parte

dos municípios dependem das transferências de recursos dos estados e da União..

O (E02) alega que o recurso arrecadado com a contribuição de contribuição de melhoria seria ínfimo.

[...] prefeitos entenderam que ela não é necessária, e eu também continuo entendendo que ela não é necessária; ela não faz falta no nosso orçamento hoje, ela seria tão pequeninha, ela representaria tão pouco, com um desgaste político muito grande que nós não cobramos. Você criaria um fato novo que desgastaria o prefeito, e eu acho que não é por aí que nós vamos chegar em lugar nenhum não. (E02)

Percebe-se, a partir do trecho transcrito acima, que a receita arrecadada com a contribuição de melhoria seria irrelevante diante da considerada boa arrecadação própria que o município possui.

Entretanto, mesmo que a arrecadação própria do município seja alta, tal fato não justifica a não aplicação da contribuição de melhoria, visto que a LRF, no art. 14, veda a renúncia de receitas tributárias. Ou seja, mesmo que a receita advinda da contribuição de melhoria seja ínfima, deverá ser aplicada, pois é obrigatória a cobrança desta.

Vale destacar um princípio indicado pelo IBGC, o da responsabilidade corporativa definindo que a gestão pública deve se orientar, também, pela sustentabilidade; assim, as decisões tomadas devem ser pautadas na função social.

4.5 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal constitui um “divisor de águas” na administração pública brasileira, visto que traz novas práticas de gestão de finanças públicas. Um dos objetivos da LRF é o planejamento, e esse vem acompanhado pelo estabelecimento das metas fiscais, limites e condições para a renúncia de receita.

A contribuição de melhoria é um tributo, sendo assim, é compulsório, e o ato da administração fiscal é vinculado ao fato gerador, não podendo existir discricionariedade. Diante dessa premissa e da imposição legal da LRF, que veda a renúncia de receita, como os administradores cumprem

essa imposição, visto que não arrecadam a receita de contribuição de melhoria? Esse questionamento criou a categoria *Lei de Responsabilidade Fiscal*, e, a partir das entrevistas, surgiram as subcategorias, as quais são: *Desconhecimento*, *Ineficácia da fiscalização da Lei de Responsabilidade Fiscal*, *Calendário Fiscal*, *Compensação de Receitas e Convênios*.

Quadro 9 – Categoria “Lei de Responsabilidade Fiscal”

Entrevistado	Não soube responder	Ineficácia da fiscalização da Lei	Calendário fiscal	Convênio	Compensação de receitas
E01	X				
E02	X				
E03				X	X
E04			X	X	
E05		X		X	
E06			X		
E07		X			
E08	X				

Fonte: Resultado da Pesquisa

Ao serem questionados sobre a imposição legal da LRF, referente à renúncia de receita, três entrevistados não souberam responder tal questão, e se mantiveram calados. Acredita-se que tal falta de resposta advém do desconhecimento da contribuição de melhoria e do desconhecimento mais profundo da Lei de Responsabilidade Fiscal. Como podemos perceber com a resposta dada pelo entrevistado (E2), depois de um período de tempo em silêncio.

Não, não existe na nossa constituição pelo menos esse imposto, não existe esse imposto, entendeu. Nós não podemos abrir mãos de impostos como IPTU, entendeu, os imposto municipais não têm como nós abirmos mão dos que já existem, eu não acho justo a gente aumentar a carga tributária, nunca, entendeu. Nós temos uma dívida ativa de IPTU em torno de 5 milhões de reais, em dezembro depois das eleições, nós não vamos fazer isso agora, nós vamos fazer a cobrança judicial, entendeu, agora é uma dívida

que existe. Agora alguma melhoria que você faz, você vai cobrar isso do morador, nossa mãe, pelo amor de Deus. (E2)

Diante da análise da entrevista dada pelo (E02), e mais precisamente do trecho transcrito acima, percebe-se que o gestor público não conhece a contribuição de melhoria e chama atenção para o fato de ela não existir na Constituição Federal Brasileira. Assim, pode-se dizer que há um grande desconhecimento das leis tributárias e da LRF.

O (E01) também ficou sem resposta para essa categoria, e se propôs a chamar a secretária de finanças para responder tal questão.

É obrigatória? [...] Pode entrar também então, se tiver ... [...] Ah, se você quiser eu vou pedir a secretária de finanças para vir, ela é advogada e explica.[...] então é por isso que eu acho que deveríamos chamar a secretária de finanças, porque talvez está sendo cobrada e eu nem tô sabendo. Ou, as vezes, até cobra, porque por exemplo tem empresa que tá fazendo asfalto lá pra Porto Firme, nós cobra, nós num dá moleza não. Por isso que a secretária de finanças tem todos os tributos, tá tudo com ela lá.. Porque se não tiver tributo não dá né, por isso a gente tem que gastar com muita responsabilidade. (E01)

Pode-se perceber que o (E01) não sabia que a contribuição de melhoria é obrigatória, e, questionado sobre a adequação em relação à LRF, achou mais prudente chamar a secretária de finanças, ressaltando, inclusive, que poderia estar cobrando a contribuição de melhoria e não saber, visto que todas as questões relacionadas à tributação eram de responsabilidade da secretária de finanças. A secretária de finanças do município esclareceu que a contribuição de melhoria não era aplicada e que a LRF não trazia maiores problemas nesse ponto, visto que a contribuição de melhoria não está prevista no calendário fiscal, assim, a fiscalização fica dificultada.

Tal fato demonstra que alguns gestores públicos não têm o conhecimento suficiente das exigências legais e não tem, também, conhecimento de qual política fiscal está sendo adotada pelo seu governo.

Três entrevistados disseram que o Estado não atua de forma eficaz em relação à fiscalização da conformidade das finanças públicas municipais com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não existe nenhuma cobrança direta pelo governo em relação à contribuição de melhoria não, e quando nós vamos realizar qualquer melhoria aqui no município só é realizada depois de um diagnóstico social, em locais, só com o estudo; hora nenhuma percebemos nenhuma cobrança por parte do governo, eu não sei se você tem noção da prática, mas se eu faço uma obra eles não têm como verificar isso não, não tem como saber de onde vem o dinheiro não, eles verificam mais é se a obra está dentro dos padrões, se está correta, se eu fiz a licitação; eu acho que fica difícil o controle, até a legislação ela é difícil porque a gente tem dúvidas, porque o que seria mais justo na forma de cobrar? Será que vai ser valorização do imóvel ou do custo da obra? (E07)

Não existe uma fiscalização do governo não. Não, especificamente a contribuição de melhoria não, mas o que acontece e o que vejo acontecer aí, você faz uma melhoria em um determinado bairro e você tem a pauta dos valores dos imóveis daquela região, e essa pauta varia de valores né, tem vários graus, então quando você faz um negócio desse, isso é levado em conta para você valorizar o imóvel, aí você aumenta o total do IPTU, levando em conta que são vários requisitos que são levados em consideração; por exemplo, tem calçamento, é tanto; o calçamento é assim assim, o valor é outro, aí você cobra isso embutido. (E04)

Como não existe fiscalização eficiente deste tributo e nem controle em relação à obra, pode-se perceber, pela entrevista, que alguns prefeitos cobram a melhoria realizada por uma obra pública de forma indireta na base de cálculo do IPTU.

O (E06) apontou um ponto que pode ser o motivo de não fiscalização por parte da administração pública; ele acredita que seja a falta de previsão da cobrança no calendário fiscal.

A contribuição de melhoria, a meu ver, seria tipo um tributo, não sei se poderia falar, um tributo misto, porque a contribuição de melhoria, porque por exemplo o IPTU aí sim, a contribuição de melhoria não é obrigatória anualmente, não tá no calendário fiscal do município. Ele é obrigatório a partir do momento que causa uma valorização imobiliária, só que isso aí, no Brasil inteiro, não é uma regra geral a cobrança da contribuição de melhoria não. Isso aí é uma enganação, tá lá como uma ferramenta de trabalho mas não é utilizada. (E06)

A falta de cobrança anual pode ser um dos motivos da falta de fiscalização, segundo o (E06), ele destaca que é “uma enganação, pois está lá, mas não é utilizada”.

Não, você incluindo essa cobrança de um ano para o outro, não tem problema não, o que não eu não posso é cobrar agora né, porque eu tenho que fazer o ajustamento de recurso dentro do

meu orçamento, se eu fizer não tem problema não. O que eu não posso é fazer a melhoria hoje e cobrar aqui e agora, é só partir do ano que vem e tem que incluir no orçamento. Eu não posso deixar de cobrar de um ano para outro, hoje ela ainda não é prevista no orçamento, a no ano que vem eu posso cobrar, você entendeu. (E04)

Percebe-se, a partir do trecho acima, que o (E04) coloca a possibilidade de a previsão da contribuição de melhoria ter que entrar no calendário fiscal do ano seguinte; assim, passaria a ser obrigatória.

Alguns entrevistados apontaram não ter problemas com a imposição legal, que veda a renúncia de receita, da LRF, em virtude do fato de que as obras públicas são realizadas a partir de convênios com o governo federal ou estadual. Dos entrevistados, três responderam que a não-cobrança não traria responsabilização em virtude dos convênios.

Não, porque a obra é feita com recurso federal e eu já acho que não cabia a nós. Agora se a obra fosse feita por nós, seria muito justo cobrarmos a melhoria. (E05)

O (E05) justifica a renúncia de receita devido a não cobrança da contribuição de melhoria pelo fato da obra ter sido realizada com recurso do governo federal.

É, muitas foram de outros prefeitos anteriores né? E nesse meu agora eu não fiz com recurso meu, eu fiz mais com o recurso do Estado e do Governo Federal. Isso aí não tem problema não. Não virou contribuição de melhoria, porque foi recurso do governo federal.É. (E04)

Necessário se faz ressaltar que, independente de ser com recursos federais ou estaduais, a cobrança da contribuição de melhoria deveria ser cobrada por esses entes (União e Estados-membros), visto que a competência do referido tributo recai sobre todos os entes da federação.

[...] Entendeu, aí que são elas, se envolver contratos com convênios aí complica, se, por exemplo, se o município faz um convênio com a o governo federal ai tem prestação de contas. Nós ainda temos que achar uma solução como vai conciliar esses entes, essa prestação de contas, a burocracia, a contribuição de melhoria, ela é boa, é, mas na execução dela, ela é bem complexa. (E06)

[...] Ela é complexa, é boa é, mas ela tem um caminho longo para ser percorrido; então, muitas vezes, o município tem convênio com

o governo do Estado, tem prazo, então teria que ter um planejamento prévio da secretaria de obras para acionar a secretaria da fazenda e daí sim a gente vai tocar aquilo ali. (E06)

Como dispõe o (E06), deve-se chegar a uma fórmula de cobrança que irá conciliar os entes da federação, para que haja a cobrança efetiva do tributo.

Dois entrevistados disseram que a não-cobrança da contribuição de melhoria é justificada pela compensação de receitas. Tal dispositivo é possível, devido ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda a renúncia de receitas, mas prevê as possibilidades de essa ocorrer, desde que haja uma medida de compensação de receitas.

O (E06) aponta a renúncia de receita e chama a atenção de suas exceções.

A LRF veda a renúncia de receitas, veda com as seguintes exceções, por exemplo, igual no mandato do atual prefeito, fizemos uma lei de anistia de multas, e para cumprir com LRF nós temos que fazer o impacto financeiro, dizendo nós estamos a compensação da receita, abriu mão da receita aqui, mas vai aumentar nisso aqui. (E06)

O (E03) explica, com detalhes, como age para manter o equilíbrio fiscal entre receitas e despesas, e que a não-arrecadação da contribuição de melhoria vem acompanhada de um plano de compensação.

Na verdade, a Lei é de 2000, e de 2000 para cá não teve nenhuma cobrança, então ela não estava considerada no nosso compute de receita, uma outra coisa também, a Lei ela visa a questão do geral, manter a questão do equilíbrio como um todo, então quando você tem outras ações... porque o objetivo da lei é você trabalhar receita igual despesa, para você não gastar mais do que você arrecada, mas também arrecadar e não aplicar na população, porque se não tá errado, não é seu objetivo, a gente tem que manter esse equilíbrio, então a lei visa isso; então na medida que a prefeitura está buscando isso hoje, porque não estava buscando, mas o prefeito atual está trabalhando no sentido de buscar o equilíbrio; nós não estamos em equilíbrio, estamos com ações para buscar esse equilíbrio, então a gente vai tá cumprindo a lei. Não é a contribuição de melhoria que vai influenciar em não cumprir. Tem outras medidas que compensam, na verdade, nós trabalhamos com planejamento financeiro, quando a gente faz orçamento, a gente faz lá traz; o nosso país ainda não tem uma cultura de planejamento a longo prazo, então, as vezes, quando a gente começa o janeiro, aquela receita que está no orçamento, já não é a receita que nós vamos realmente arrecadar; aí a gente começa sempre no janeiro fazendo um planejamento financeiro do ano; com base nesse planejamento, a

gente vai ter uma receita que não é igual a receita que tá lá no orçamento, mas ela é a receita real; a partir dali, a gente monitora diariamente as receitas, e, se ela foi muito menor do que eu estava pensando, eu tenho que tomar uma ação pelo lado da despesa, eu não posso deixar em desequilíbrio. Então, eu monitoro isso diariamente para ver se está acontecendo como previsto; se eu não estou recebendo, eu tenho que tomar uma ação, eu tenho que cortar despesa de novo ou não; estou recebendo mais, que ótimo, eu posso liberar mais alguma despesa né. Então, a gente trabalha com o contexto geral, a gente trabalha. (E03)

Como foi dito acima, a compensação de receitas justifica a renúncia de receitas, e essa regra é permitida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, desde que os requisitos apontados por esta sejam cumpridos.

Um aspecto importante a ser destacado é o fato de que os dois entrevistados que apontaram a compensação como forma de não se responsabilizar pela renúncia de receitas, fazem parte do corpo técnico da administração pública.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo principal investigar os motivos que tornam a contribuição de melhoria um tributo pouco aplicado pelos gestores público municipais, pois, apesar de ser um instrumento de efetividade de justiça social e de implementação do interesse público municipal, esta não tem sido arrecadada.

Para a operacionalização desta pesquisa, foram efetuadas entrevistas semi-estruturadas realizadas com os agentes políticos e burocráticos de municípios pólos da meso-região da Zona da Mata Mineira, nas quais foram definidas algumas categorias como: conhecimento da contribuição de melhoria, utilização da contribuição de melhoria, justiça da contribuição de melhoria, entraves à utilização da contribuição de melhoria e a lei de responsabilidade fiscal.

Este estudo foi precedido de um levantamento bibliográfico sobre o conceito de gestão pública e sobre as principais características relacionadas às finanças públicas e aos recursos públicos. Além disso, foi estudada a organização do Sistema Tributário Nacional, levantando reflexões em relação aos tributos e suas espécies, principalmente no que diz respeito à contribuição de melhoria, sendo esta analisada sob diversos enfoques.

A contribuição de melhoria foi amplamente discutida, desde o histórico de sua elaboração até aos presentes instrumentos de regulamentação. Este estudo preliminar foi sobremaneira importante para o completo entendimento

do tema propriamente dito, pois, para se chegar à conclusão do trabalho, foi essencial compreender todo o contexto histórico-constitucional e a evolução legislativa em que foi editada a contribuição de melhoria.

A Constituição Federal de 1988 regulamentou a contribuição de melhoria de uma forma bem concisa, surgindo, assim, na doutrina, uma divergência acerca da constitucionalidade do Código Tributário Nacional (artigos 81 e 82) e do Decreto-lei n. 195/67, pelo fato da Constituição não trazer explícito qual critério adota: se o critério valorização ou o critério custo; não fazendo referência, também, ao limite total e ao limite individual. Diante disso, alguns autores defendiam a revogação de tais legislações complementares.

Porém, o entendimento é que o fato gerador do presente tributo é a valorização imobiliária decorrente de obras públicas, e que a base de cálculo adotada pelo Direito brasileiro é o *quantum* da valorização causada aos imóveis a ela adjacentes, bem como a permanência dos limites totais e individuais.

De acordo com este entendimento, esses limites estão previstos implicitamente no texto constitucional, em consequência de sua interpretação sistemática segundo as legislações tributárias, os princípios constitucionais tributários e as limitações do poder de tributar.

Deveras, foi demonstrada a importância da implementação da contribuição de melhoria de uma maneira mais efetiva, de forma a atender o princípio da justiça fiscal e da equidade, tão freqüentemente mencionados. Afinal, o escopo da contribuição de melhoria é cobrar do proprietário do imóvel, valorizado por realização de uma obra pública, um valor correspondente que será devolvido ao Erário.

Diante da excelência da contribuição de melhoria como instrumento de efetivação de justiça fiscal e social, bem como de implementação de obras públicas e, paradoxalmente, diante de sua ínfima utilização prática, o problema reside em quais seriam os motivos para a não-utilização da contribuição de melhoria pela Administração Pública frente à sua expressa previsão legal e à sua potencial eficácia no atendimento do interesse público e na vedação ao enriquecimento sem causa.

Assim, a partir da importância que a contribuição de melhoria assume como receita para a administração pública, esta foi escolhida para ser estudada. Delimitou-se uma pesquisa exclusivamente qualitativa em torno do referido tributo, sendo selecionados oito atores. O levantamento de suas percepções através de entrevistas semi-estruturadas e a análise, realizada mediante Análise de Conteúdo, foram necessários e importantes para identificação e discussão dos motivos que tornaram a contribuição de melhoria um tributo pouco arrecadado.

Após a realização da presente pesquisa, foi possível chegar a algumas conclusões sobre os motivos da não-efetividade da contribuição de melhoria. Verificou-se que a contribuição de melhoria não tem sido utilizada em virtude da falta de conhecimento do tributo pelos gestores públicos; a grande maioria deles não conhecem ou nunca ouviram falar sobre a contribuição de melhoria, e aqueles que tiveram algum contato com a contribuição de melhoria fazem confusão desta com o IPTU, confundindo a cobrança do tributo com a ideia do IPTU progressivo. A partir da análise deste ponto, percebemos que os gestores públicos não têm entendimento sobre a contribuição de melhoria e quando têm essa é distorcida, podendo dizer até mesmo, errônea.

Foi observado, também, que poucos gestores públicos tinham utilizado a contribuição de melhoria como fonte de receita pública. Apenas uma parcela de 22,1% dos municípios brasileiros apresentou arrecadação no ano de 2006.

Outro aspecto observado durante as entrevistas realizadas nesta pesquisa, é que os prefeitos dos municípios que utilizaram o tributo, ou seja que arrecadaram a contribuição de melhoria, relataram que a população contribuinte aceitou bem a cobrança do tributo.

Um dos pontos abordados foi a percepção dos gestores públicos quanto à justiça da contribuição de melhoria e a conclusão que pode-se chegar é que a contribuição de melhoria é um tributo justo, contendo o ideal de justiça fiscal e equidade, visto que o contribuinte estará pagando por uma valorização que seu imóvel obteve, não sendo justo que o resto da população arque com os custos dessa obra.

Sobre os entraves da utilização da contribuição de melhoria, foram identificados cinco motivos que podem ser citados: questão política, outras prioridades, complexidade, alta arrecadação tributária.

A partir da análise, percebe-se que um dos principais entraves à contribuição de melhoria é a complexidade do tributo, isso porque os gestores públicos alegaram não existir uma orientação legislativa suficiente para a aplicação da contribuição de melhoria, em virtude das dificuldades em avaliar o quanto ocorreu de valorização, em determinar a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota e em determinar a área que foi beneficiada pela realização da obra pública. Outro obstáculo que verificamos é o fato de que a cobrança só pode ser efetuada depois da realização da obra, o que dificulta o financiamento das obras públicas pelos proprietários dos imóveis a ela adjacentes. A esse respeito pode-se dizer que a contribuição de melhoria está apta a ser cobrada, visto que o critério de cobrança a ser considerado é o da valorização imobiliária e os limites de custo da obra.

Foi apontado, ainda, como um dos motivos de não-arrecadação da contribuição de melhoria a pouca representatividade deste tributo; os gestores alegaram que o desgaste político seria muito grande e o retorno financeiro ínfimo. Tal ponto é incoerente, pois percebe-se que grande parte dos entes federativos, principalmente municípios, têm dificuldade em relação às receitas públicas próprias.

Outro motivo apontado pelos gestores públicos pela não-cobrança é o aspecto “político”, pois acreditam que, ao cobrar o referido tributo, estariam adotando uma atitude “anti-política”. Ficou também evidente, durante algumas entrevistas, que um dos fatos deste tributo ser “desprezado” pela administração pública é que tal cobrança pressupõe a divulgação prévia do orçamento, estabelecendo uma transparência não muito comum nos atos do governo e, também, que a implementação de tal tributo pode ser vista como uma atitude anti-populista, já que os proprietários estariam pagando pelos benefícios adquiridos e não ficariam devendo favores eleitores.

Entretanto, vale destacar que a não-implementação do instituto, atualmente, esbarra nas disposições da LRF, que veda a renúncia da receita e obriga a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos. Porém, observou-se que parte dos gestores públicos desconhecem a

existência da contribuição de melhoria e o dispositivo legal que veda a renúncia de receita. Percebe-se, também, que não há uma eficaz fiscalização em relação à adequação das finanças públicas e às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Alguns gestores públicos alegam que as obras são realizadas com recursos advindos de convênios entre entes federativos; tal argumento não procede, visto que a competência do referido tributo recai sobre todos os entes da federação.

Foi levantada, também, a hipótese de compensação das receitas, pois o artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, veda a renúncia de receitas, mas prevê as possibilidades desta ocorrência, desde que haja uma medida de compensação de receitas. Assim, a renúncia de receita advinda de contribuição de melhoria seria compensada por outras atitudes que manteriam a arrecadação de receitas.

Enfim, a falta de compromisso com a aplicação da legalidade em prol do interesse público, diante de uma política pública clientelista e omissa, bem como a falta de um aparato técnico multiprofissional qualificado, em grande parte do território brasileiro, deverão ser solucionados com a conscientização e o reconhecimento, pelos Administradores Públicos, da importância de se cobrar tal instituto e o que essa cobrança pode representar em termos de receita para os entes federativos.

Sugere-se, para próximos trabalhos, a análise dos impactos da cobrança da contribuição de melhoria, na qual seria feita uma análise das finanças dos municípios que teriam cobrado o tributo sendo analisados pontos como impacto financeiro, social, cultural, entre outros.

Em segundo lugar, sugere-se os estudiosos deste assunto a criação de um modelo instrumental de arrecadação do tributo, descrevendo o procedimento adequado da cobrança de contribuição de melhoria. Dessa forma, eliminaria um dos principais motivos levantados pelos gestores públicos, que é a complexidade da arrecadação da contribuição de melhoria, e faria uma conscientização da importância dessa arrecadação.

REFERÊNCIAS

ABDALLA, Marcelo. **Direito Tributário Didático; para provas e concursos e acadêmicos de Direito**. Belo Horizonte: Inédita, 1996.

AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Municípios, arrecadação e administração tributária: quebrando tabus. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro: BNDES, v. 5, n. 10, p. 3-36, dez. 1998.

ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de, MEDEIROS Márcio Bastos, SILVA Pedro Henrique Feijó da. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília: Editor Paulo Henrique Feijó da Silva, 2006.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 1985.

ALCÂNTARA, L. **Poder local: gestão municipal**. Brasília: Coleção Idéias - Caderno de Debates, n.º 8, 2001.

ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. **A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho**. Texto para discussão (ENAP), Brasília, n. 45, 2002.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. In Os Pensadores. Aristóteles II. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

_____. **Política**. Trad. Mário da Gama Cury. Brasília: Universidade de Brasília, 1985.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

_____. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**, 1. ed., São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARROSO, Luis Roberto, O direito constitucional e a efetividade de suas normas, limites e possibilidades da Constituição brasileira, 2 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BOBBIO, Norberto. **O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito**. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues, São Paulo: Ícone, 1995.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. 15 ed., Rio de Janeiro: Ed. Impetus, 2004.

BRASIL. Decreto-lei n. 195/67, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da contribuição de melhoria. Diário oficial da União, Brasília, 27 de fevereiro de 1967.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei Federal n. 4.320 de 1964. Dispõe sobre a administração pública. Diário oficial da União, Brasília, de 1964.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 2000. Dispõe sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Diário oficial da União, Brasília, 2000.

BRASIL. Lei n. 10.028. Dispõe sobre os Crimes Fiscais. Diário oficial da União, Brasília.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código tributário nacional**. Dispõe sobre o Sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. São Paulo: Sugestões literárias, 1985.

BRUYNE, P. de; HERMAN, J.; SCHOUTHEETE, M. de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. Tradução Ruth Joffily. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2006.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6 ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997.

CONTI, José Maurício. **Sistema Constitucional Tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1997.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 2 ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciências das finanças**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1957.

ESPÍRITO SANTO, Alexandre do. **Delineamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Loyola, 1992. p. 45-79.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Vol. II, 4 ed., São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Campus, 2000.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GODOY, Arilda Schmidt. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 2. 1995a.

HUNTINGTON, Samuel P. **A ordem política nas sociedades em mudança**. Tradução: Pinheiro de Lemos. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1975.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEITE, Daltro Barbosa. **Contribuição de melhoria, estradas de rodagem e valor da terra**, Rio de Janeiro, 1972.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAFIA, Raissa Rodrigues Gomide. **A Democratização da Gestão Urbana e o Estatuto da Cidade: novas formas de exercício da cidadania**. Dissertação de mestrado em Direito. Rio de Janeiro: UERJ. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MATIAS, A. B.; CAMPELLO, C. A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAYRINK, Cristina Padovani. **Contribuição de Melhoria: Fonte de Receita Ignorada**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais. 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense: 2002.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Finanças Públicas – União, Estados e Município**. 2. Ed., Brasília: VESTCON Editora, 2003.

OLIVEIRA, C. A. ; MARQUES JUNIOR, L. S. ; JACINTO, P. A. **O papel da política fiscal local no crescimento econômico de cidades: Uma evidência empírica para o Brasil** (aceito para publicação).. In: Ronaldo Arraes e Klaus Hermanns. (Org.). (Org.). **Distribuição de Renda e Políticas de Desenvolvimento Regional no Brasil**.. Fortaleza, CE: Konrad Adenauer Stiftung, 2006, v. 1, p. 159-184.

PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Empresa Revista Forense Editora, 1937.

PEREIRA, Renée. **Carga tributária cresce e pesa mais para a indústria**. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/industria.htm>. Acesso em 20 de dezembro de 2006.

POLLITT, C. BOUCKAERT, G. Avaliando reformas da gestão pública: numa perspectiva internacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 53, n.3, jul/set. 2002, Punfendorf (*apud* Bobbio e Bovero, 1986:66),

PUGLISI, Maria Laura.; FRANCO, Barbosa. **Análise de Conteúdo**. 2. ed. Brasília: Líber, 2005.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad. L. Cabral de Moncada. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1997.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**, 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Lições preliminares de direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2 ed., Rio de Janeiro: Atlas, 2001.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e Direito Tributário**, 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SANTOS JR. Aldo Batista dos. **A alta carga tributária no Brasil e a Reforma Tributária**. Disponível em: http://www.esamc.com.br/downloads/artigos_e_palestras/aldo_batista_a_alta_carga_tributaria_no_brasil.pdf. Acesso em 20 de dezembro de 2006.

SEBRAE. Guia do Prefeito empreendedor. Disponível em www.sebrae.com.br/guia_2005/site/como_estruturar.asp. Acesso em 20 de dezembro de 2006

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

STF - 2ª Turma, RE 115.863-8-SP, Rel. Min. CÉLIO BORJA, julgado em 29.10.91, unânime, DJU I de 08.05.92, p. 6.268, e Repertório IOB de Jurisprudência, nº 11/92, p.207, texto nº 1/5189. No mesmo sentido, 1ª Turma, RE 116.148-5 - SP, Rel Min. Octavio Gallotti, unânime, DJU de 21.05.93 e RDP, Malheiros, nº 93, p. 270/279.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Tradução: Daniel Grassi. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXOS

ANEXO I

Demonstrativo da arrecadação com contribuição de Melhoria dos municípios do Estado de Minas Gerais

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
ABADIA DOS DOURADOS	0,00	0,00	0,00	54.731,62
ABAETE	420,55	0,00	61.269,79	0,00
ABRE CAMPO	0,00	0,00	0,00	0,00
ACAIACA	0,00	0,00	0,00	0,00
ACUCENA	0,00	0,00	0,00	0,00
AGUA BOA	0,00	0,00	0,00	0,00
AGUANIL	0,00	0,00	0,00	0,00
AGUAS FORMOSAS	0,00	0,00	0,00	0,00
AGUAS VERMELHAS	0,00	0,00	0,00	0,00
AIMORES	0,00	0,00	0,00	0,00
ALAGOA	0,00	0,00	0,00	0,00
ALBERTINA	0,00	0,00	0,00	0,00
ALEM PARAIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
ALFENAS	5.508,00	0,00	320.488,22	0,00
ALFREDO VASCONCELOS	0,00	1.044.636,26	1.831,80	346.341,04
ALMENARA	0,00	0,00	0,00	15.639,58
ALPERCATA	0,00	0,00	0,00	0,00
ALPINOPOLIS	0,00	103.595,49	0,00	0,00
ALTEROSA	23.787,85	0,00	160,00	385,00
ALTO RIO DOCE	0,00	5.973,00	0,00	0,00
ALVARENGA	361,85	0,00	0,00	0,00
ALVINOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
ALVORADA DE MINAS	0,00	12,00	0,00	0,00
AMPARO DO SERRA	0,00	273,43	0,00	0,00
ANDRADAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ANDRELANDIA	0,00	0,00	0,00	0,00
ANGELANDIA	100,00	0,00	0,00	0,00
ANTONIO CARLOS	0,00	0,00	0,00	0,00
ANTONIO DIAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ANTONIO PRADO DE MINAS	699,08	1.097,00	0,00	4.832,51
ARACAI	0,00	0,00	0,00	0,00
ARACITABA	0,00	487,06	0,00	0,00
ARACUAI	4.158,10	0,00	0,00	42,40
ARAGUARI	57.753,00	0,00	4.639,31	0,00
ARANTINA	0,00	7.027,58	0,00	0,00
ARAPONGA	0,00	72.764,23	0,00	14.819,34
ARAPORA	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
ARAPUA	0,00	0,00	0,00	0,00
ARAUJOS	0,00	0,00	0,00	59.591,72
ARAXA	0,00	0,00	155.626,00	0,00
ARCEBURGO	0,00	0,00	0,00	0,00
ARCOS	0,00	2.524,00	0,00	0,00
AREADO	0,00	0,00	0,00	167.943,00
ARICANDUVA	0,00	0,00	22.064,97	0,00
ARINOS	3.603,13	0,00	0,00	367.279,75
ASTOLFO DUTRA	0,00	0,00	0,00	0,00
ATALEIA	0,00	87.961,00	0,00	21.993,68
AUGUSTO DE LIMA	0,00	0,00	0,00	0,00
BAEPENDI	0,00	0,00	0,00	0,00
BALDIM	0,00	0,00	0,00	0,00
BAMBUI	19.261,14	17.975,82	0,00	0,00
BANDEIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
BANDEIRA DO SUL	0,00	182.691,00	0,00	0,00
BARAO DE COCAIS	0,00	0,00	0,00	0,00
BARAO DE MONTE ALTO	0,00	0,00	0,00	0,00
BARBACENA	0,00	0,00	0,00	0,00
BARRA LONGA	0,00	0,00	0,00	0,00
BARROSO	0,00	0,00	0,00	0,00
BELA VISTA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
BELO HORIZONTE	0,00	0,00	0,00	0,00
BELO ORIENTE	0,00	0,00	0,00	18.216,68
BELO VALE	0,00	0,00	1.352.650,00	0,00
BERILO	0,00	0,00	0,00	1.515.970,89
BERIZAL	0,00	0,00	12.636,00	0,00
BERTOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
BETIM	0,00	0,00	0,00	26,19
BIAS FORTES	0,00	0,00	5.342,60	0,00
BICAS	0,00	1.139.093,99	0,00	0,00
BIQUINHAS	0,00	15.495,50	0,00	0,00
BOA ESPERANCA	0,00	0,00	373,52	0,00
BOCAINA DE MINAS	9.443,28	17,44	6,27	0,00
BOCAIUVA	0,00	0,00	0,00	0,00
BOM DESPACHO	753.078,81	0,00	0,00	51,00
BOM JARDIM DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
BOM JESUS DA PENHA	0,00	0,00	189.619,88	0,00
BOM JESUS DO AMPARO	0,00	42.993,00	270.128,75	913,00
BOM JESUS DO GALHO	211,04	0,00	0,00	0,00
BOM REPOUSO	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
BOM SUCESSO	0,00	400,50	0,00	0,00
BONFIM	0,00	868,08	0,00	68.354,24
BONFINOPOLIS DE MINAS	0,00	2.138,00	39.103,97	0,00
BONITO DE MINAS	0,00	0,00	0,00	283.969,08
BORDA DA MATA	190.946,00	455.455,58	0,00	0,00
BOTELHOS	0,00	0,00	0,00	0,00
BOTUMIRIM	0,00	167.222,73	0,00	2.250,00
BRAS PIRES	326,50	0,00	0,00	0,00
BRASILANDIA DE MINAS	0,00	228.882,22	0,00	56.945,74
BRASILIA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
BRASOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
BRAUNAS	0,00	0,00	0,00	0,00
BRUMADINHO	0,00	40.256,05	0,00	0,00
BUENO BRANDAO	0,00	982,50	0,00	0,00
BUENOPOLIS	0,00	0,00	0,00	330,00
BUGRE	0,00	0,00	0,00	296,56
BURITIS	11.555,00	0,00	0,00	0,00
BURITIZEIRO	0,00	0,00	2.374,27	29.592,37
CABECEIRA GRANDE	0,00	0,00	0,00	0,00
CABO VERDE	0,00	0,00	283.684,64	0,00
CACHOEIRA DA PRATA	0,00	0,00	0,00	0,00
CACHOEIRA DE MINAS	24.786,39	1.074.770,00	0,00	0,00
CACHOEIRA DE PAJEU	0,00	0,00	8.272,26	0,00
CAETANOPOLIS	0,00	0,00	277,58	0,00
CAETE	0,00	265,00	0,00	62.020,91
CAIANA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAJURI	0,00	0,00	1.088,93	0,00
CALDAS	0,00	7.412,61	0,00	24.555,00
CAMACHO	0,00	18.639,77	656,00	0,00
CAMANDUCAIA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAMBUI	28.080,80	706,00	0,00	0,00
CAMPANARIO	0,00	0,00	0,00	886,78
CAMPANHA	0,00	0,00	0,00	528,52
CAMPESTRE	2.056,00	0,00	0,00	15.472,08
CAMPINA VERDE	0,00	483,24	0,00	895,15
CAMPO AZUL	0,00	16.424,60	0,00	0,00
CAMPO BELO	827.638,00	0,00	0,00	12.377,79
CAMPO DO MEIO	0,00	0,00	0,00	0,00
CAMPO FLORIDO	0,00	87.248,53	0,00	822,46
CAMPOS ALTOS	0,00	0,00	0,00	0,00
CAMPOS GERAIS	420,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
CANA VERDE	0,00	0,00	0,00	0,00
CANAA	0,00	0,00	0,00	26.033,40
CANAPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
CANDEIAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CANTAGALO	0,00	0,00	0,00	0,00
CAPARAO	1.199,74	8.901,62	3.472,00	0,00
CAPELA NOVA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAPELINHA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAPETINGA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAPIM BRANCO	0,00	80,00	0,00	0,00
CAPINOPOLIS	433,25	0,00	0,00	0,00
CAPITAO ANDRADE	8.640,75	0,00	0,00	0,00
CAPITAO ENEAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CAPITOLIO	5.114,67	0,00	0,00	0,00
CAPUTIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
CARAI	0,00	280,23	0,00	0,00
CARANAIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
CARANDAI	0,00	0,00	0,00	0,00
CARANGOLA	0,00	0,00	0,00	0,00
CARATINGA	443.627,73	0,00	0,00	0,00
CARBONITA	0,00	0,00	0,00	0,00
CAREACU	0,00	0,00	0,00	0,00
CARLOS CHAGAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CARMESIA	0,00	0,00	0,00	0,00
CARMO DA CACHOEIRA	0,00	0,00	0,00	12.017,72
CARMO DA MATA	0,00	0,00	0,00	593.432,92
CARMO DE MINAS	0,00	0,00	181.949,68	0,00
CARMO DO CAJURU	3.521,23	0,00	0,00	0,00
CARMO DO PARANAIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
CARMO DO RIO CLARO	0,00	0,00	0,00	0,00
CARMOPOLIS DE MINAS	0,00	0,00	30.565,50	0,00
CARNEIRINHO	0,00	0,00	0,00	0,00
CARRANCAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CARVALHOPOLIS	0,00	0,00	5.630,19	301.257,47
CARVALHOS	2.970,00	4.840,25	108.225,30	0,00
CASA GRANDE	0,00	0,00	0,00	0,00
CASCALHO RICO	0,00	10,03	0,00	17.041,28
CASSIA	46,35	0,00	0,00	0,00
CATAS ALTAS	0,00	0,00	493,85	0,00
CATAS ALTAS DA NORUEGA	0,00	0,62	0,00	0,00
CATUJI	0,00	37.344,68	0,00	0,00
CATUTI	0,00	0,00	5.082,41	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
CAXAMBU	0,00	3.300,04	121.000,43	0,00
CEDRO DO ABAETE	0,00	104.137,07	0,00	0,00
CENTRAL DE MINAS	0,00	0,00	0,00	13,17
CENTRALINA	0,00	0,00	0,00	0,00
CHACARA	0,00	0,00	0,00	0,00
CHALE	0,00	2.825,93	0,00	3.940,03
CHAPADA DO NORTE	0,00	0,00	3.963,70	0,00
CHAPADA GAUCHA	0,00	0,00	0,00	0,00
CHIADOR	0,00	0,00	0,00	0,00
CIOTANEIA	0,00	110.175,66	0,00	0,00
CLARAVAL	0,00	0,00	0,00	0,00
CLARO DOS POÇOS	0,00	553,00	0,00	0,00
CLAUDIO	0,00	0,00	0,00	0,00
COIMBRA	0,00	0,00	0,00	66,10
COLUNA	0,00	0,00	0,00	0,00
COMENDADOR GOMES	0,00	2.581,51	0,00	27.145,00
COMERCINHO	0,00	0,00	8.841,04	0,00
CONCEICAO DA APARECIDA	0,00	0,00	0,00	0,00
CONCEICAO DA BARRA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CONCEICAO DAS ALAGOAS	0,00	305,00	0,00	0,00
CONCEICAO DE IPANEMA	0,00	0,00	0,00	0,00
CONCEICAO DO MATO DENTRO	0,00	0,00	1.570,84	9.880,61
CONCEICAO DO PARA	0,00	0,00	13,11	0,00
CONCEICAO DO RIO VERDE	0,00	0,00	0,00	0,00
CONCEICAO DOS OUROS	0,00	0,00	0,00	0,00
CONEGO MARINHO	0,00	0,00	0,00	0,00
CONGONHAL	48.353,04	7.384,97	0,00	0,00
CONGONHAS	0,00	0,00	0,00	0,00
CONGONHAS DO NORTE	0,00	0,00	11.118,48	301,93
CONQUISTA	1.331,26	0,00	0,00	0,00
CONSELHEIRO LAFAIETE	99.639,87	0,00	0,00	0,00
CONSELHEIRO PENA	0,00	0,00	0,00	0,00
CONSOLACAO	0,00	9.137,87	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
CONTAGEM	0,00	295,01	13.550,56	0,00
COQUEIRAL	4.506,00	0,00	0,00	0,00
CORACAO DE JESUS	795,60	0,00	0,00	285.423,19
CORDISBURGO	0,00	0,00	0,00	0,00
CORDISLANDIA	0,00	0,00	0,00	1.389,42
CORINTO	0,00	0,00	536,51	0,00
COROACI	77.406,14	273.166,00	0,00	0,00
COROMANDEL	2.467,95	0,00	0,00	2.418,57
CORONEL FABRICIANO	148,00	0,00	0,00	0,00
CORONEL MURTA	0,00	19.867,85	40,80	0,00
CORONEL PACHECO	0,00	0,00	100,00	746,92
CORREGO DANTA	0,00	16.798,65	0,00	0,00
CORREGO DO BOM JESUS	0,00	0,00	0,00	2.067,58
CORREGO FUNDO	0,00	15.368,49	0,00	0,00
COUTO DE MAGALHAES DE MINAS	0,00	8,00	0,00	0,00
CRISOLITA	0,00	0,00	0,00	0,00
CRISTAIS	0,00	0,00	0,00	0,00
CRISTALIA	0,00	423,94	0,00	0,00
CRISTINA	0,00	0,00	0,00	787,00
CRUCILANDIA	0,00	0,00	0,00	0,00
CRUZEIRO DA FORTALEZA	0,00	0,00	1.065,11	0,00
CRUZILIA	5.970,48	0,00	64.905,17	0,00
CUPARAQUE	0,00	0,00	0,00	0,00
CURRAL DE DENTRO	0,00	0,00	0,00	0,00
CURVELO	1.030.857,54	0,00	4.717,00	0,00
DATAS	0,00	0,00	7,42	0,00
DESCOBERTO	0,00	0,00	0,00	0,00
DESTERRO DE ENTRE RIOS	0,00	0,00	0,00	0,00
DIAMANTINA	0,00	0,00	34,00	3.984,09
DIOGO DE VASCONCELOS	0,00	0,00	0,00	75.096,27
DIONISIO	0,00	0,00	0,00	0,00
DIVINESIA	0,00	0,00	5.461,71	0,00
DIVINO	8.686,80	85.083,39	1.040,00	5.683,53
DIVINO DAS LARANJEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00
DIVINOLANDIA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
DIVINOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
DIVISA ALEGRE	0,00	62.746,60	0,00	0,00
DIVISA NOVA	38.996,76	5.457,25	0,00	13.002,00
DIVISOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
DOM BOSCO	0,00	0,00	0,00	3.051,78
DOM CAVATI	42,00	0,00	0,00	0,00
DOM JOAQUIM	0,00	209,47	0,00	0,00
DOM SILVERIO	0,00	0,00	0,00	0,00
DOM VICOSO	988,89	1.198,47	0,00	0,00
DONA EUZEBIA	0,00	0,00	0,00	0,00
DORES DE CAMPOS	0,00	0,00	28.662,61	0,00
DORES DE GUANHAES	0,00	0,00	0,00	0,00
DORES DO INDAIA	0,00	18.233,47	0,00	0,00
DORES DO TURVO	0,00	0,00	0,00	0,00
DORESOPOLIS	0,00	0,01	0,00	0,00
DOURADOQUARA	0,00	0,00	0,00	0,00
DURANDE	0,00	0,00	0,00	0,00
ELOI MENDES	0,00	0,00	51.551,17	0,00
ENGENHEIRO CALDAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ENGENHEIRO NAVARRO	0,00	0,00	0,00	29.194,61
ENTRE FOLHAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ENTRE RIOS DE MINAS	0,00	84.325,26	0,00	0,00
ERVALIA	0,00	0,00	0,00	11.335,74
ESPERA FELIZ	0,00	0,00	0,00	56,81
ESPINOSA	0,00	0,00	0,00	15,00
ESPIRITO SANTO DO DOURADO	0,00	55.894,26	0,00	0,00
ESTIVA	16.324,10	0,00	0,00	0,00
ESTRELA DALVA	0,00	0,00	0,00	65.524,04
ESTRELA DO INDAIA	2,50	0,00	0,00	0,00
ESTRELA DO SUL	0,00	0,00	0,00	0,00
EUGENOPOLIS	0,00	59.051,63	0,00	0,00
EWBANK DA CAMARA	0,00	0,00	0,00	0,00
EXTREMA	76.772,27	0,00	0,00	250,00
FAMA	5.451,00	0,00	0,00	0,00
FARIA LEMOS	0,00	0,00	11,88	0,00
FELICIO DOS SANTOS	0,00	0,00	0,00	0,00
FELISBURGO	0,00	0,00	0,00	0,00
FELIXLANDIA	0,00	0,00	146,83	0,00
FERNANDES TOURINHO	42,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
FERROS	0,00	0,00	0,00	0,00
FERVEDOURO	0,00	0,00	0,00	0,00
FLORESTAL	22.558,77	0,00	32,61	0,00
FORMIGA	16.982,00	21.886,38	0,00	0,00
FORMOSO	0,00	0,00	1.050,74	113,25
FORTALEZA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
FORTUNA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
FRANCISCO BADARO	20.383,00	0,00	0,00	0,00
FRANCISCO DUMONT	0,00	27.468,94	0,00	153,13
FRANCISCO SA	0,00	0,00	0,00	0,00
FRANCISCOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
FREI GASPAR	0,00	0,00	0,00	0,00
FREI INOCENCIO	0,00	0,00	0,00	0,00
FREI LAGONEGRO	0,00	0,00	0,00	1.222.466,70
FRONTEIRA	0,00	0,00	0,00	10,00
FRONTEIRA DOS VALES	0,00	0,00	0,00	0,00
FRUTA DE LEITE	0,00	13.084,92	0,00	0,00
FRUTAL	0,00	0,00	0,00	0,00
FUNILANDIA	96,00	0,00	0,00	72,42
GALILEIA	0,00	0,00	0,00	0,00
GAMELEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00
GLAUCILANDIA	0,00	0,00	0,00	0,00
GOIABEIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
GONCALVES	0,00	0,00	0,00	0,00
GONZAGA	53.216,37	0,00	0,00	0,00
GOUVEA	0,00	0,00	0,00	0,00
GOVERNADOR VALADARES	0,00	315.795,19	0,00	0,00
GRAO MOGOL	0,00	0,00	12.572,04	0,00
GUANHAES	0,00	13.937,70	0,00	1.000,00
GUAPE	2.092,69	8.453,00	12.260,48	0,00
GUARACIABA	0,00	0,00	0,00	0,00
GUARACIAMA	0,00	0,00	0,00	0,00
GUARANESIA	0,00	0,00	0,00	0,00
GUARANI	0,00	0,00	0,00	0,00
GUARARA	0,00	504,27	0,00	0,00
GUARDA-MOR	0,00	0,00	0,00	0,00
GUAXUPE	0,00	0,00	24.380,63	0,00
GUIDOVAL	0,00	0,00	0,00	0,00
GUIMARANIA	11.436,84	350.216,00	0,00	0,00
GUIRICEMA	0,00	0,00	430.064,10	83,16
GURINHATA	96.670,00	15.523,11	0,00	0,00
HELIODORA	0,00	0,00	684,43	15.378,44

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
IAPU	0,00	0,00	0,00	0,00
IBERTIOGA	0,00	0,00	6.362,00	77.079,01
IBIA	20,92	6.193,30	874.867,21	0,00
IBIAI	0,00	0,00	0,00	0,00
IBIRACATU	0,00	0,00	0,00	0,00
IBIRACI	7.141,76	0,00	3.094,16	0,00
IBIRITE	0,00	238,65	0,00	0,00
IBITIURA DE MINAS	0,00	0,00	16.858,25	0,00
IBITURUNA	0,00	0,00	0,00	0,00
ICARAI DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
IGARAPE	0,00	0,00	13.996,69	0,00
IGARATINGA	0,00	0,00	0,00	357.941,00
IGUATAMA	0,00	0,00	737,52	0,00
IJACI	0,00	1.675,00	0,00	242.656,96
IMBE DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
INCONFIDENTES	15.640,09	0,00	0,00	0,00
INDAIABIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
INDIANOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
INGAI	0,00	0,00	0,00	13.518,32
INHAPIM	0,00	0,00	0,00	0,00
INIMUTABA	0,00	0,00	0,00	0,00
IPABA	0,00	668.969,96	0,00	0,00
IPANEMA	135,99	0,00	0,00	0,00
IPATINGA	0,00	0,00	0,00	0,00
IPIACU	50,00	0,00	0,00	0,00
IPUIUNA	1.547,32	251.178,00	0,00	0,00
IRAI DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ITABIRA	0,00	0,00	2.671,00	0,00
ITABIRITO	0,00	0,00	0,00	61,20
ITACAMBIRA	0,00	1.147.664,37	0,00	0,00
ITACARAMBI	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAGUARA	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAPE	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAJUBA	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAMARANDIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAMBACURI	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAMBE DO MATO DENTRO	0,00	0,00	238,80	0,00
ITAMOGI	38.550,42	0,00	0,00	0,00
ITANHANDU	5.283,00	1.625,81	0,00	0,00
ITANHOMI	0,00	117.495,00	0,00	0,00
ITAOBIM	29,11	0,00	0,00	0,00
ITAPAGIPE	50,00	0,00	0,00	5.223,00
ITAPECERICA	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAPEVA	16.872,50	0,00	0,00	0,00
ITATIAIUCU	0,00	0,00	714,60	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
ITAU DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
ITAUNA	1.249.828,35	653,00	133.664,21	12.000,00
ITINGA	0,00	0,00	0,00	200,00
ITUETA	11.289,27	0,00	15,00	0,00
ITUIUTABA	240.689,00	0,00	0,00	0,00
ITUMIRIM	0,00	0,00	180,51	0,00
ITURAMA	0,00	0,00	0,00	0,00
ITUTINGA	0,00	0,00	0,00	540,71
JABOTICATUBAS	0,00	0,00	0,00	4.639,86
JACINTO	0,00	0,00	0,00	0,00
JACUI	3.581,50	0,00	0,00	0,00
JACUTINGA	0,00	14.494,53	0,00	0,00
JAGUARACU	0,00	0,00	0,00	0,00
JAIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
JAMPRUCA	0,00	0,00	0,00	0,00
JANAUBA	0,00	1.158,00	0,00	0,00
JANUARIA	0,00	0,00	0,00	554,75
JAPONVAR	0,00	0,00	29.054,65	0,00
JECEABA	0,00	218,69	0,00	0,00
JENIPAPO DE MINAS	0,00	0,00	0,00	147.845,69
JEQUERI	0,00	0,00	28.829,23	0,00
JEQUITAI	0,00	2.756,00	0,00	0,00
JEQUITINHONHA	0,00	0,00	0,00	0,00
JESUANIA	1.550,00	170.706,33	0,00	0,00
JOAIMA	0,00	0,00	0,00	0,00
JOANESIA	0,00	1.493,69	0,00	234.475,77
JOAO MONLEVADE	0,00	0,00	0,00	0,00
JOAO PINHEIRO	400,00	3.838,00	0,00	0,00
JOAQUIM FELICIO	0,00	0,00	0,00	0,00
JOSE GONCALVES DE MINAS	0,00	878,00	0,00	0,00
JOSE RAYDAN	0,00	103,05	0,00	0,00
JOSENOPOIS	0,00	14.900,73	13,31	0,00
JUATUBA	0,00	0,00	0,00	0,00
JUIZ DE FORA	0,00	0,00	0,00	0,00
JURAMENTO	0,00	4.726,15	650,22	0,00
JURUAIA	0,00	0,00	0,00	0,00
LADAINHA	0,00	0,00	18.855,44	0,00
LAGAMAR	2.066,85	0,00	0,00	104.764,49
LAGOA DA PRATA	0,00	0,00	14.598,67	0,00
LAGOA DOS PATOS	0,00	34.035,37	0,00	0,00
LAGOA DOURADA	0,00	0,00	974,39	0,00
LAGOA FORMOSA	0,00	0,00	0,00	0,00
LAGOA GRANDE	0,00	0,00	0,00	0,00
LAGOA SANTA	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
LAJINHA	0,00	86.010,00	489,83	0,00
LAMBARI	0,00	32.090,35	0,00	0,00
LAMIM	0,00	0,00	0,00	0,00
LARANJAL	0,00	0,00	0,00	0,00
LASSANCE	0,00	0,00	0,00	0,00
LAVRAS	14.151,83	11.760,35	0,00	0,00
LEANDRO FERREIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
LEME DO PRADO	0,00	0,00	0,00	0,00
LEOPOLDINA	0,00	0,00	0,00	0,00
LIMEIRA DO OESTE	0,00	0,00	0,00	0,00
LONTRA	0,00	0,00	0,00	0,00
LUISBURGO	0,00	0,00	0,00	0,00
LUISLANDIA	0,00	0,00	0,00	1.209,03
LUMINARIAS	140,00	0,00	0,00	0,00
LUZ	380.518,60	0,00	0,00	65.322,15
MACHACALIS	0,00	0,00	1.554,58	1.753.331,26
MACHADO	98.721,00	0,00	85,55	0,00
MADRE DE DEUS DE MINAS	0,00	0,00	0,00	16.071,01
MALACACHETA	0,00	387,40	421,47	0,00
MAMONAS	0,00	76,28	0,00	24.067,56
MANGA	0,00	0,00	0,00	0,00
MANHUACU	0,00	0,00	0,00	19,18
MANTENA	0,00	0,00	0,00	0,00
MAR DE ESPANHA	0,00	0,00	0,00	0,00
MARAVILHAS	0,00	0,00	0,00	0,00
MARIA DA FE	0,00	0,00	0,00	0,00
MARIANA	0,00	0,00	0,00	0,00
MARILAC	0,00	14.268,56	0,00	0,00
MARIO CAMPOS	0,00	0,00	1,66	0,00
MARIPA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
MARLIERIA	0,00	0,00	0,00	0,00
MARMELOPOLIS	0,00	12.047,06	0,00	93,00
MARTINHO CAMPOS	0,00	0,00	0,00	0,00
MARTINS SOARES	0,00	0,00	0,00	350.001,00
MATA VERDE	0,00	7.139,76	0,00	0,00
MATERLANDIA	0,00	0,00	0,00	0,00
MATEUS LEME	0,00	0,00	0,00	0,00
MATIAS BARBOSA	0,00	123,69	0,00	0,00
MATIAS CARDOSO	0,00	269,00	0,00	0,00
MATIPO	0,00	13.451,16	0,00	0,00
MATO VERDE	0,00	0,00	0,00	0,00
MATOZINHOS	0,00	2.605,73	0,00	0,00
MATUTINA	0,00	0,00	0,00	0,00
MEDEIROS	0,00	0,00	2.723,56	340,16

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
MEDINA	0,00	36.904,86	0,00	0,00
MENDES PIMENTEL	30,25	30.903,34	15.255,53	0,00
MERCES	0,00	0,00	0,00	0,00
MESQUITA	0,00	34.090,81	9,26	0,00
MINAS NOVAS	21.383,15	380,76	0,00	0,00
MINDURI	0,00	0,00	0,00	0,00
MIRABELA	0,00	0,00	0,00	0,00
MIRADOURO	0,00	0,00	0,00	0,00
MIRAI	0,00	0,00	0,00	2.037,97
MIRAVANIA	0,00	0,00	0,00	0,00
MOEMA	47.115,65	0,00	102,60	0,00
MONJOLOS	0,00	444,00	0,00	0,00
MONSENHOR PAULO	4.063,46	0,00	0,00	0,00
MONTALVANIA	0,00	0,00	0,00	0,00
MONTE ALEGRE DE MINAS	5.931,15	0,00	0,00	0,00
MONTE AZUL	0,00	0,00	0,00	0,00
MONTE BELO	7.246,43	0,00	0,00	0,00
MONTE CARMELO	2.818,63	0,00	0,00	0,00
MONTE FORMOSO	0,00	0,00	2,07	0,00
MONTE SANTO DE MINAS	235,44	0,00	0,00	0,00
MONTE SIAO	0,00	0,00	0,00	0,00
MONTES CLAROS	0,00	0,00	0,00	103.809,00
MONTEZUMA	0,00	0,00	0,00	21.112,07
MORADA NOVA DE MINAS	0,00	0,00	13.350,00	0,00
MORRO DA GARCA	0,00	0,00	129.609,15	4.587,18
MORRO DO PILAR	0,00	0,00	0,00	0,00
MUNHOZ	230,66	0,00	0,00	0,00
MURIAE	0,00	0,00	0,00	0,00
MUTUM	0,00	0,00	0,00	0,00
MUZAMBINHO	0,00	40.694,93	0,00	0,00
NACIP RAYDAN	21.477,78	10.391,71	0,00	7.035,00
NANUQUE	0,00	245.898,00	0,00	0,00
NAQUE	0,00	28.275,06	0,00	0,00
NATALANDIA	0,00	0,00	212.499,68	0,00
NATERCIA	6.624,07	0,00	346.610,06	0,00
NAZARENO	0,00	1.868,36	17.695,57	0,00
NEPOMUCENO	0,00	0,00	0,00	0,00
NINHEIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA BELEM	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA ERA	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA LIMA	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA PONTE	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA PORTEIRINHA	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
NOVA RESENDE	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA SERRANA	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVA UNIAO	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVO CRUZEIRO	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVO ORIENTE DE MINAS	0,00	0,00	0,00	309,00
NOVORIZONTE	67,40	0,00	0,00	0,00
OLARIA	0,00	0,00	0,00	0,00
OLHOS-D'AGUA	0,00	0,00	0,00	994,82
OLIMPIO NORONHA	0,00	52.373,85	402,04	0,00
OLIVEIRA	66,64	816,14	0,00	0,00
OLIVEIRA FORTES	0,00	0,00	61.778,08	11.735,00
ONCA DE PITANGUI	0,00	0,00	936,60	144.654,90
ORATORIOS	0,00	0,00	0,00	0,00
ORIZANIA	0,00	0,00	0,00	0,00
OURO BRANCO	0,00	0,00	0,00	0,00
OURO PRETO	0,00	0,00	0,00	0,00
OURO VERDE DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
PADRE PARAISO	0,00	0,00	0,00	0,00
PAI PEDRO	0,00	0,00	217.316,70	0,00
PAINEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00
PAINS	0,00	0,00	0,00	156.639,00
PAIVA	0,00	0,00	0,00	8.149,04
PALMOPOLIS	0,00	0,00	0,00	0,00
PAPAGAIOS	0,00	0,00	0,00	0,00
PARA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
PARACATU	617.033,00	0,00	0,00	1.412.554,10
PARAGUACU	1.561,00	0,00	0,00	0,00
PARAISOPOLIS	4.870,89	0,00	0,00	0,00
PARAOPEBA	0,00	0,00	0,00	0,00
PASSA QUATRO	0,00	0,00	0,00	0,00
PASSA TEMPO	2.707,33	0,00	0,00	0,00
PASSABEM	0,00	0,00	0,00	0,00
PASSOS	5.965,40	0,00	0,00	0,00
PATIS	0,00	0,00	0,00	0,00
PATOS DE MINAS	16.411,73	0,00	0,00	9.249,68
PATROCINIO	0,00	0,00	0,00	0,00
PATROCINIO DO MURIAE	0,00	0,00	0,00	0,00
PAULA CANDIDO	0,00	0,00	0,00	0,00
PAULISTAS	12,91	0,00	0,00	0,00
PAVAO	2.186,78	47.068,54	0,00	4.000,50
PECANHA	0,00	0,00	0,00	0,00
PEDRA AZUL	0,00	0,00	0,00	65.268,59
PEDRA BONITA	0,00	0,00	0,00	1.067,42
PEDRA DO ANTA	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
PEDRA DO INDAIA	0,00	0,00	0,00	0,00
PEDRA DOURADA	0,00	163,52	33,70	0,00
PEDRALVA	1.217,65	0,00	0,00	461,10
PEDRAS DE MARIA DA CRUZ	0,00	0,00	0,00	0,00
PEDRINOPOLIS	0,00	0,00	31.298,00	0,00
PEDRO LEOPOLDO	0,00	0,00	0,00	0,00
PEDRO TEIXEIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
PEQUERI	0,00	136,54	0,00	0,00
PEQUI	86.888,65	0,00	0,00	0,00
PERDIGAO	0,00	0,00	66.316,61	0,00
PERDIZES	0,00	0,00	67.123,21	0,00
PERDOES	0,00	0,00	0,00	0,00
PERIQUITO	0,00	0,00	0,00	0,00
PESCADOR	0,00	0,00	0,00	0,00
PIAU	0,00	64.172,62	0,00	0,00
PIEADA DE CARATINGA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIEADA DE PONTE NOVA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIEADA DO RIO GRANDE	0,00	0,00	0,00	0,00
PIEADA DOS GERAIS	850,00	0,00	0,00	0,00
PIMENTA	0,00	0,00	0,00	0,00
PINGO D'AGUA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRACEMA	0,00	0,00	7,18	0,00
PIRAJUBA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRANGA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRANGUINHO	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRAPETINGA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRAPORA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIRAUBA	0,00	0,00	0,00	0,00
PIUMHI	290.710,94	0,00	0,00	0,00
POCO FUNDO	12.354,24	0,00	0,00	0,00
POCOS DE CALDAS	0,00	79.587,87	697,08	0,00
POCRANE	0,00	67,00	0,00	0,00
POMPEU	2.206,00	179,15	0,00	0,00
PONTE NOVA	0,00	0,00	0,00	0,00
PONTO CHIQUE	0,00	0,00	0,00	0,00
PONTO DOS VOLANTES	0,00	196.360,00	0,00	0,00
PORTEIRINHA	0,00	0,00	0,00	0,00
PORTO FIRME	0,00	0,00	0,00	62,48
POTE	0,00	0,00	0,00	0,00
POUSO ALEGRE	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
POUSO ALTO	0,00	0,00	0,00	0,00
PRADOS	8.092,31	0,00	0,00	0,00
PRATA	0,00	0,00	0,00	0,00
PRATAPOLIS	0,00	0,00	0,00	97.191,26
PRATINHA	0,00	0,00	0,00	0,00
PRESIDENTE BERNARDES	0,00	0,00	0,00	0,00
PRESIDENTE JUSCELINO	0,00	1.695,53	0,00	0,00
PRESIDENTE KUBITSCHKE	0,00	0,00	0,00	0,00
PRESIDENTE OLEGARIO	1.162,00	5.065,49	0,00	0,00
PRUDENTE DE MORAIS	0,00	0,00	0,00	0,00
QUARTEL GERAL	0,00	0,00	0,00	0,00
QUELUZITA	828,51	0,00	0,00	0,00
RAPOSOS	0,00	0,00	0,00	0,00
RAUL SOARES	0,00	0,00	0,00	0,00
REDUTO	0,00	0,00	61,00	0,00
RESENDE COSTA	500,00	0,00	0,00	0,00
RESSAQUINHA	0,00	0,00	144,45	0,00
RIACHO DOS MACHADOS	0,00	0,00	0,00	0,00
RIBEIRAO DAS NEVES	0,00	0,00	0,00	0,00
RIBEIRAO VERMELHO	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO CASCA	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO DO PRADO	0,00	0,00	1.263.469,82	0,00
RIO DOCE	0,00	1.085.749,00	0,00	0,00
RIO ESPERA	0,00	324,00	1.402,00	0,00
RIO MANSO	0,00	0,00	0,00	2,00
RIO NOVO	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO PARANAIBA	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO PARDO DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO PIRACICABA	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO POMBA	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO PRETO	0,00	0,00	0,00	0,00
RIO VERMELHO	0,00	0,00	0,00	0,00
RITAPOLIS	23.644,64	0,00	0,00	0,00
RODEIRO	0,00	0,00	0,00	0,00
ROMARIA	0,00	0,00	0,00	0,00
RUBELITA	0,00	12.676,16	15.514,00	0,00
RUBIM	13,50	0,00	0,00	0,00
SABARA	0,00	14.011,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
SABINOPOLIS	0,00	417.693,39	0,00	0,00
SACRAMENTO	0,00	0,00	0,00	0,00
SALINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA BARBARA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA BARBARA DO LESTE	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA BARBARA DO MONTE VERDE	0,00	0,00	1.271,83	0,00
SANTA BARBARA DO TUGURIO	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA CRUZ DE MINAS	0,00	0,00	18.708,62	0,00
SANTA CRUZ DO ESCALVADO	0,00	204.841,59	248.250,24	0,00
SANTA EFIGENIA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA HELENA DE MINAS	0,00	39,86	0,00	0,00
SANTA JULIANA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA LUZIA	0,00	0,00	17.790,96	200,35
SANTA MARGARIDA	0,00	14.633,52	0,00	0,00
SANTA MARIA DE ITABIRA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA MARIA DO SALTO	75,00	0,00	144.393,87	0,00
SANTA MARIA DO SUACUI	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA RITA DE CALDAS	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA RITA DE JACUTINGA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTA RITA DE MINAS	0,00	0,00	0,00	1.383.590,97
SANTA RITA DO ITUETO	0,00	0,00	0,00	10.886,57
SANTA RITA DO SAPUCAI	2.382,65	0,00	0,00	0,00
SANTA ROSA DA SERRA	43.690,00	8.000,00	0,00	0,00
SANTA VITORIA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DE CATAGUASES	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DE PIRAPAMA	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DO DESERTO	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
SANTANA DO GARAMBEU	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DO JACARE	0,00	0,00	0,00	1.397,00
SANTANA DO MANHUACU	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DO PARAISO	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTANA DO RIACHO	0,00	24.200,00	0,00	0,00
SANTANA DOS MONTES	372,40	65.241,00	9.746,48	0,00
SANTO ANTONIO DO AMPARO	0,00	8.054,18	45,46	0,00
SANTO ANTONIO DO GRAMA	0,00	42.812,80	0,00	0,00
SANTO ANTONIO DO ITAMBE	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTO ANTONIO DO JACINTO	0,00	0,00	480,00	17.913,16
SANTO ANTONIO DO MONTE	0,00	438.539,58	0,00	0,00
SANTO ANTONIO DO RETIRO	0,00	0,00	0,00	2.827,32
SANTO ANTONIO DO RIO ABAIXO	0,00	0,00	0,00	0,00
SANTO HIPOLITO	0,00	27.751,03	1.418,61	0,00
SANTOS DUMONT	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO BENTO ABADÉ	0,00	79.535,00	83.598,00	0,00
SAO BRAS DO SUACUI	3.475,54	0,00	0,00	0,00
SAO DOMINGOS DAS DORES	665,88	2.196,02	25.347,70	0,00
SAO DOMINGOS DO PRATA	396,74	0,00	0,00	0,00
SAO FELIX DE MINAS	0,00	0,00	437,95	1.874,87
SAO FRANCISCO	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO FRANCISCO DE PAULA	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO FRANCISCO DE SALES	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO FRANCISCO DO GLORIA	0,00	0,00	0,00	272.352,19
SAO GERALDO	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO GERALDO DA PIEDADE	0,00	0,00	0,00	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
SAO GERALDO DO BAIXIO	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO GONCALO DO ABAETE	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO GONCALO DO PARA	14,00	0,00	0,00	0,00
SAO GONCALO DO RIO ABAIXO	0,00	0,00	0,00	18.641,04
SAO GONCALO DO RIO PRETO	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO GONCALO DO SAPUCAI	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO GOTARDO	1.335,00	388.183,00	0,00	0,00
SAO JOAO BATISTA DO GLORIA	140,00	0,00	0,00	0,00
SAO JOAO DA LAGOA	0,00	0,00	0,00	0,00
SAO JOAO DA MATA	19,98	0,00	0	0,00
SAO JOAO DA PONTE	0,00	0,00	0	0,00
SAO JOAO DAS MISSOES	8.278,68	0,00	0	0,00
SAO JOAO DO MANHUACU	0,00	0,00	0	0,00
SAO JOAO DO MANTENINHA	0,00	0	0	0,00
SAO JOAO DO ORIENTE	0,00	0	0	0,00
SAO JOAO DO PACUI	0,00	0		0,00
SAO JOAO DO PARAISO	0,00	0	0	0,00
SAO JOAO EVANGELISTA	0,00	0		60,00
SAO JOAO NEPOMUCENO	0,00	0	0	0,00
SAO JOAQUIM DE BICAS	0,00		0	0,00
SAO JOSE DA BARRA	16,11	0	0	6.230,54
SAO JOSE DA LAPA	0,00	0	0	0,00
SAO JOSE DA SAFIRA	0,00	0	0	0,00
SAO JOSE DA VARGINHA	0,00	0	0	0,00
SAO JOSE DO DIVINO	0,00	0	0	0,00
SAO JOSE DO GOIABAL	0,00	0	0	0,00
SAO JOSE DO JACURI	0,00	0	0	0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
SAO JOSE DO MANTIMENTO	0,00	0		0,00
SAO LOURENCO	557.920,63	0	0	0,00
SAO PEDRO DA UNIAO	4.273,79	0	0	11.607,39
SAO PEDRO DO SUACUI	0,00	0	0	0,00
SAO PEDRO DOS FERROS	0,00	0	0	41.470,00
SAO ROQUE DE MINAS	0,00	0	0	0,00
SAO SEBASTIAO DA BELA VISTA	536,11	0	0	0,00
SAO SEBASTIAO DA VARGEM ALEGRE	0,00	0	0	14.237,43
SAO SEBASTIAO DO ANTA	0,00	0	0	0,00
SAO SEBASTIAO DO MARANHAO	0,00	0	0	0,00
SAO SEBASTIAO DO OESTE	0,00	0	0	0,00
SAO SEBASTIAO DO PARAISO	27.301,42		0	0,00
SAO SEBASTIAO DO RIO PRETO	0,00	0	0	0,00
SAO TIAGO	9.820,29	0	0	0,00
SAO TOMAS DE AQUINO	0,00	0	0	0,00
SAO TOME DAS LETRAS	0,00	0	0	0,00
SAO VICENTE DE MINAS	0,00	0	0	0,00
SAPUCAI-MIRIM	0,00	0	0	0,00
SARDOA	0,00	0	0	0,00
SARZEDO	0,00		0	3.529,00
SENADOR FIRMINO	0,00	0		0,00
SENADOR JOSE BENTO	0,00	0	0	28,00
SENADOR MODESTINO GONCALVES	450,00	0	0	0,00
SENHORA DE OLIVEIRA	0,00	0	0	0,00
SENHORA DO PORTO	0,00	0	0	0,00
SENHORA DOS REMEDIOS	62.047,87			0,00

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
SERICITA	0,00	0	0	0,00
SERITINGA	0,00	0	0	0,00
SERRA AZUL DE MINAS	0,00		0	0
SERRA DA SAUDADE	8.012,00	0	0	0
SERRA DO SALITRE	154.471,75		0	0
SERRA DOS AIMORES	0,00	0		0
SERRANIA	0,00	0	0	0
SERRANOPOLIS DE MINAS	0,00	0	0	
SERRANOS	0,00	0		0
SERRO	0,00	0	0	0
SETE LAGOAS	36.524,46	0	0	0
SETUBINHA	0,00	0	0	0
SILVEIRANIA	0,00	0	0	0
SILVIANOPOLIS	0,00	0	0	0
SIMAO PEREIRA	0,00	0	0	0
SIMONESIA	0,00	0		0
SOBRALIA	0,00	0	0	0
SOLEDADE DE MINAS	0,00	0	0	0
TABULEIRO	0,00	0		0
TAIOBEIRAS	0,00		0	0
TAPARUBA	0,00	0	0	0
TAPIRA	0,00	0	0	0
TAQUARACU DE MINAS	0,00	0	0	
TARUMIRIM	0,00	0	0	0
TEIXEIRAS	0,00		0	
TEOFILO OTONI	526,16	0	0	0
TIMOTEO	0,00	0	0	
TIRADENTES	0,00	0	0	0
TIROS	0,00		0	0
TOCANTINS	0,00	0	0	0
TOCOS DO MOJI	714,00	0	0	
TOLEDO	82.467,00	0	0	0
TOMBOS	2.467,17	0	0	0
TRES CORACOES	48.298,63		0	0
TRES MARIAS	0,00	0	0	0
TRES PONTAS	0,00		0	0
TUMIRITINGA	0,00	0	0	
TUPACIGUARA	100,00	0	0	0
TURMALINA	0,00	0		0
TURVOLANDIA	0,00	0	0	0

Continua...

Cont.

MUNICIPIO	Receita CM 2003	Receita CM 2004	Receita CM 2005	Receita CM 2006
UBA	0,00			0
UBAI	0,00	0	0	0
UBAPORANGA	2.571,05		0	0
UBERABA	352,24	0	0	0
UBERLANDIA	440.331,00	0	0	0
UMBURATIBA	0,00	0		
UNAI	0,00	0	0	0
UNIAO DE MINAS	1.260,00	0	0	0
URUANA DE MINAS	0,00	0	0	0
URUCANIA	0,00	0	0	0
VARGEM ALEGRE	0,00	0	0	0
VARGEM BONITA	0,00	0		0
VARGEM GRANDE DO RIO PARDO	0,00	0	0	0
VARGINHA	0,00	0	0	0
VARZEA DA PALMA	0,00	0	0	0
VARZELANDIA	0,00	0	0	0
VAZANTE	0,00	0	0	0
VERDELANDIA	0,00	0	0	
VEREDINHA	0,00	0	0	0
VERISSIMO	0,00	0	0	0
VERMELHO NOVO	0,00	0	0	0
VESPASIANO	1.208.025,00	0	0	
VICOSA	0,00		0	0
VIEIRAS	0,00	0	0	0
VIRGEM DA LAPA	0,00	0	0	
VIRGINIA	0,00	0		0
VIRGINOPOLIS	0,00	0	0	0
VIRGOLANDIA	0,00	0	0	0
VISCONDE DO RIO BRANCO	0,00	0	0	0
VOLTA GRANDE	30.199,00	0	0	0
WENCESLAU BRAZ	0,00	0	0	0
MUNICÍPIOS QUE NÃO ARRECADA	639	627	654	652
MUNICÍPIOS QUE ARRECADA	146	144	116	124
PORCENTAGEM DA ARRECADACAO	22%	23%	17%	19%

Fonte: Site Tesouro Nacional

ANEXO 2

Roteiro - Entrevista Semi-estruturada

- 1 – Em alguma ocasião, na sua gestão, foi cobrada a contribuição de melhoria?
- 2 – Em algum momento poderia ter sido cobrada a contribuição de melhoria?
- 3 – Em alguma outra gestão houve a cobrança da contribuição de melhoria?
- 4 – Qual é a sua percepção em relação ao conceito de justiça da contribuição de melhoria?
- 5 – A receita tributária do município é satisfatória?
- 6 – O município é dependente de transferência de receitas?
- 7 – A partir da exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, como o município justifica a renúncia de receita de contribuição de melhoria?