

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

RAMOM POSSIDÔNIO DE CARVALHO LACERDA

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
UMA ANÁLISE DE SUA NATUREZA JURÍDICA À LUZ DAS CORTES
SUPERIORES E A PREMENTE NECESSIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO E
COBRANÇA**

SOUSA

2013

RAMOM POSSIDÔNIO DE CARVALHO LACERDA

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
UMA ANÁLISE DE SUA NATUREZA JURÍDICA À LUZ DAS CORTES
SUPERIORES E A PREMENTE NECESSIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO E
COBRANÇA**

Trabalho monográfico apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientadora: Profa. Dra. Maria da Luz Olegário

SOUSA

2013

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA SETORIAL DA UFCG CAMPUS DE SOUSA

- L131c Lacerda, Ramom Possidônio de Carvalho.
Contribuição de melhoria: uma análise de sua natureza jurídica à luz das cortes superiores e a premente necessidade de sua instituição e cobrança / Ramom Possidônio de Carvalho Lacerda. – Sousa, 2013.
95f.
- Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal de Campina Grande, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2013.
Orientadora: Profa. Dra. Maria da Luz Olegário.
Referências.
- Contribuição de Melhoria. 2. Natureza Jurídica. 3. Competências Tributárias. I. Título.

CDU 34:336.2

RAMOM POSSIDÔNIO DE CARVALHO LACERDA

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
UMA ANÁLISE DE SUA NATUREZA JURÍDICA À LUZ DAS CORTES
SUPERIORES E A PREMENTE NECESSIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO E
COBRANÇA**

Trabalho monográfico apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

BANCA EXAMINADORA:

DATA DE APROVAÇÃO: ___/___/___

Orientador(a): Profa. Dra. Maria da Luz Olegário

Examinador 1: Profa. Dda. Olindina Iona da Costa Lima

Examinador 2: Prof. Esp. Allison Haley dos Santos

A minha mãe, com amor, admiração e gratidão por sua compreensão, carinho e incansável apoio.

AGRADECIMENTOS

A Universidade Federal de Campina Grande - Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, pela oportunidade de realização do curso de Ciências Jurídicas e Sociais.

A Profa. Dra. Maria da Luz Olegário, pela atenção e apoio durante o processo de definição e orientação.

Ao Prof. Ms. Pedro Barreto, que, no último ano, muito me ensinou, contribuindo para meu crescimento científico e intelectual.

Aos Profs. Anrafel Lustosa e Márcio Flávio Lins Souto, pela atenção e contribuição para a definição deste trabalho.

A todos os professores do curso, que foram tão importantes na minha vida acadêmica e no desenvolvimento desta monografia.

A todos os ilustres doutrinadores, cujas obras tive o privilégio de ler e estudar para o desenvolvimento deste trabalho de monografia.

A minha família, em especial minha mãe, que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

A Renan Sorrentino Cabral Batista, pelo convívio, paciência, apoio incondicional e pela compreensão das muitas horas de ausência que a natureza de minhas escolhas acadêmicas demandam.

A Katyuscia Feitoza, cuja companhia foi absolutamente imprescindível para tornar todos esses anos repletos de muitas risadas, aprendizado e tenro companheirismo.

A meus amigos, em especial Ruana Furtado, Amanda Abrantes e Ana Patrícia Gomes e Ana Priscila Gomes, pelo incentivo e apoio constantes.

São irredimíveis os nossos compromissos com o passado, indelével os vínculos que a ele nos prendem e é a seus imperativos que obedecemos mesmo quando guardamos a ilusão de que o destruimos e sobre os seus escombros erguemos a flâmula de novos ideais.

Orozimbo Nonato

RESUMO

A contribuição de melhoria foi incorporada pelo sistema tributário nacional pelo art. 145, III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 como meio de conferir às administrações públicas importante fonte de receitas derivadas. Ocorre que, tal tributo, vem sendo negligenciado pelos entes políticos tributantes e pela doutrina, o que causa sérios prejuízos ao Estado de ordem patrimonial, inclusive no que se relaciona à violação aos princípios da justiça fiscal e equidade. Desta forma, é mister analisar a natureza jurídica da contribuição de melhoria à luz do entendimento jurisprudencial das cortes superiores brasileiras, de modo que vai se delineando sua importância. Para cumprir tais desideratos, a metodologia utilizada foi de abordagem qualitativa que trata da análise de dados de interpretação, cujo cerne é o aspecto social enquanto construto da realidade. De modo que a pesquisa utilizada foi bibliográfica, pois a mesma oferece meios que auxiliam na resolução de problemas já conhecidos, como também permite explorar novas soluções onde não tenham se verificado soluções suficientes, bem como da pesquisa jurisprudencial, com o fito de conhecer o entendimento dos tribunais superiores a respeito da legislação vigente em sede de contribuição de melhoria, de modo que foram analisadas diversas páginas eletrônicas de pesquisa como a do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, bem como dos Tribunais Regionais Federais. Tendo estabelecido os principais aspectos que informam a contribuição de melhoria, percebe-se que sua instituição e cobrança é uma necessidade, pelo que obrigatório o exercício das competências tributárias delineadas pelo Texto Magno quando contraposto com a Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios informadores, sob pena de subsumir-se o administrador a crime de responsabilidade pela gestão temerária, podendo inclusive ser objeto de controle concentrado judicial da omissão dos entes políticos instituírem os tributos de sua competência por via de Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão prevista no art. 103, §2º da Carta Maior. Sua instituição e cobrança serve ainda como fórmula de persecução da justiça fiscal-retributiva, coibindo o enriquecimento imerecido decorrente de obras públicas decorrente da omissão estatal, bem como, através de vultuosa fonte de receitas, garantir o desenvolvimento nacional, inclusive para fins da reforma agrária.

Palavras-chave: Contribuição de Melhoria. Natureza Jurídica. Obrigatoriedade do exercício das competências tributárias. Necessidade de instituição e cobrança.

ABSTRACT

The contribution of improvement was incorporated by the national tax system by art. 145, III of the Constitution of the Federative Republic of Brazil in 1988 as a means for public administrations important revenue source derived. It turns out that such tax, has been neglected by political assess entities and doctrine, which causes serious patrimonial damage to the state, including those related to violation of the principles of tax fairness and equity. Thus, it is necessary to analyze the legal nature of the contribution of improvements in the light of jurisprudential understanding of Brazilian higher courts, so that will be outlining its importance. To meet these purpose, the methodology used was a qualitative approach that deals with the analysis of performance data, whose heart is the social aspect while construct of reality. So that research literature was used, because it provides a means to assist in the resolution of known problems, but also to explore new solutions which have not been found sufficient solutions as well as case law research, with the aim of knowing the understanding higher courts about the legislation in place of contribution for improvement, so we analyzed various web sites of research as the Supreme Court, the Superior Court of Justice and the Federal Regional Courts. Having established the key aspects that inform the contribution of improvement, you realize that your institution and collection is a necessity, so it required the exercise of the taxing power outlined by Charter Staff when contrasted with the Fiscal Responsibility Act and its principles informants, failing to subsume the administrator responsible for the offense of reckless management, and may also be subject to judicial control concentrated omission of political entities introduce the taxes within their jurisdiction by Direct Action of Unconstitutionality by Omission referred to in art. 103 , §2º of the Charter Staff. Your institution and also serves as a charging formula prosecution of tax-retributive justice, curbing undeserved enrichment resulting from public works due to the omission of the state, as well as through bastardizes source of revenue, ensure national development, including for purposes of agrarian reform.

Keywords: Improvement Contribution. Legal Nature. Mandatory exercise of the taxing power. Need for the creation and collection.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Ac. — Acórdão

AgRg no Ag/AI (nº) AgR — Agravo regimental no agravo de instrumento

AgRgEDclAg — Agravo regimental nos embargos de declaração no agravo de instrumento

AgRg no REsp — Agravo regimental no recurso especial

AI/Ag — Agravo de instrumento

amp. — Ampliada

Art. — Artigo

atual. — Atualizada

CCJS — Centro de Ciências Jurídicas e Sociais

c.m. — Contribuição de Melhoria

CTN — Código Tributário Nacional

CRFB/88 — Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DJ — Diário de Justiça

DL — Decreto-Lei

ed. — Edição

h. i. — Hipótese de incidência

IPTU — Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbano

IRPJ — Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

ITR — Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

j.— Julgado

LC — Lei Complementar

LO — Lei ordinária

LRF — Lei de Responsabilidade Fiscal

Min. — Ministro

n./nº — Número

RE — Recurso Extraordinário

REsp — Recurso Especial

Rel. — Relatoria

REO — Remessa *ex officio*

rev. — Revista

STF — Supremo Tribunal Federal

STJ — Superior Tribunal de Justiça.

TACSP — Tribunal Arbitral Cidade de São Paulo

T. — Turma

TRFs — Tribunais Regionais Federais

UFCG — Universidade Federal de Campina Grande

v. — Volume

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	15
2.1 Tributação e direitos fundamentais: o fundamento para a instituição de tributos.....	16
2.2 Panorama histórico da contribuição de melhoria no cenário internacional.....	17
2.3 Panorama histórico da contribuição de melhoria no cenário nacional.....	20
2.3.1 Evolução constitucional da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico brasileiro.....	22
3 A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	28
3.1 Análise sintática do artigo 145,III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	30
3.2 Contornos e fundamentos da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico brasileiro.....	35
3.2.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar.....	36
3.2.2 Hipótese de não incidência legalmente qualificada.....	42
3.2.3 Fato gerador e cálculo do <i>quantum debeatur</i>	42
3.2.4 Requisitos para cobrança e lançamento.....	47
3.2.5 Regra-matriz de incidência tributária.....	50
4 DA NECESSIDADE DA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	58
4.1 Das causas prováveis para a não instituição e cobrança da contribuição de melhoria.....	60
4.2 A competência tributária confrontada com os artigos 11 e 14 da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.....	62
4.3 O controle judicial da omissão dos entes políticos instituírem os tributos de sua competência.....	69

4.4 A contribuição de melhoria como fórmula de persecução da justiça fiscal-retributiva e como meio de coibir o enriquecimento sem causa decorrente de obra pública.....	71
4.5 A contribuição de melhoria como fórmula de garantia do desenvolvimento nacional nele incluído seu importante papel para fins da reforma agrária.....	74
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	76
REFERÊNCIAS.....	83
ANEXOS.....	91

1 INTRODUÇÃO

A contribuição de melhoria (c.m.) é o pagamento obrigatório decretado pelos entes políticos tributantes em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte por decorrência de obras públicas, cujo montante não poderá ultrapassar nem o custo da obra nem o valor da valorização auferida pelos proprietários particulares de imóveis.

Esse instituto, incorporado ao sistema tributário nacional pelo art. 145,III da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) foi adotado provavelmente para conferir às administrações públicas uma nova fonte de receitas derivadas, para que fossem atendidas as crescentes necessidades do erário.

Ocorre que a c.m. é negligenciada pelos entes políticos tributantes, tendo, ao longo de quase um século de existência constitucional brasileira, em que pese o silêncio da Carta Magna de 1937, nenhuma, ou quase nenhuma aplicação frutífera. Ao arripio de largamente utilizada por outros países com sucesso, como é o caso da Alemanha, Colômbia e Peru.

De sorte que com o objetivo de evidenciar a necessidade alarmante de que a c.m. seja amplamente instituída e cobrada pelos entes políticos quando da realização de obras públicas, faz-se necessário justificar o poder de tributar eminentemente estatal, bem como analisar a evolução histórica do instituto tanto no cenário internacional, como no cenário nacional, especialmente no que concerne a evolução constitucional do tributo relativamente ao Brasil.

Mesmo a doutrina parece ter se olvidado de tão importante fonte de receitas, tendo, assim como os entes políticos tributantes, negligenciado o instituto, de forma que faz-se necessário uma releitura do tributo analisando seus contornos e fundamentos modernos à luz do entendimento jurisprudencial das cortes superiores.

O estudo da natureza jurídica da c.m. revela-se importante na medida em que perquere-se avaliar seus princípios informadores, de forma que da análise de seus pormenores, vai se delineando de *per si* a importância do tributo em estudo, bem como todas as nuances que envolvem a instituição e cobrança da contribuição de melhoria.

Tendo estabelecido os principais aspectos que informam a c.m. Analisar-se-á a premente necessidade de sua instituição e cobrança, perquerindo das prováveis razões para a não aplicação do instituto, bem como da divergência doutrinária que envolve a facultatividade ou obrigatoriedade do exercício das competências tributárias delineadas pela CRFB/88 em face da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), assim como o controle judicial da omissão dos entes políticos tributantes no que concerne ao exercício dessa competência. Ainda nesse desiderato, pretendemos traçar a aplicação do instituto como fórmula de persecução da justiça fiscal-retributiva, coibindo assim o enriquecimento imerecido decorrente de obras públicas, bem como distinguir o tributo como fonte de receitas hábeis a garantir o desenvolvimento da nação, inclusive para fins da reforma agrária.

Para cumprir tais desideratos, a metodologia utilizada foi de abordagem qualitativa que, de acordo com Godoy (2005) trata da análise de dados de interpretação, cujo cerne é o aspecto social enquanto construtor da realidade. De modo que a pesquisa utilizada foi bibliográfica, pois a mesma oferece meios que auxiliam na resolução de problemas já conhecidos, como também permite explorar novas soluções onde não tenham se verificado soluções suficientes, bem como da pesquisa jurisprudencial, com o fito de conhecer o entendimento dos tribunais superiores a respeito da legislação vigente em sede de contribuição de melhoria, de modo que foram analisadas diversas páginas eletrônicas de pesquisa como a do Supremo Tribunal Federal (STF), do Superior Tribunal de Justiça (STJ) bem como dos Tribunais Regionais Federais (TRFs).

Desta forma, será analisado no primeiro capítulo a relação entre a tributação e a efetivação dos direitos fundamentais, nele incluído o fundamento para a instituição de tributos, bem como o panorama histórico tanto no cenário internacional como nacional no que se relaciona a contribuição de melhoria.

No segundo capítulo será analisada a natureza jurídica da c.m. desde sua análise sintática, até os elementos estruturantes do arquétipo genérico do tributo em estudo, tudo em conformidade com o entendimento jurisprudencial dos tribunais superiores.

No terceiro capítulo será analisado a premente necessidade de instituição e cobrança da c.m., das causas prováveis para sua não instituição, de forma que analisar-se-á a competência tributária dos entes políticos, nele incluída a questão da

facultatividade ou obrigatoriedade do exercício do poder de tributar, e do controle judiciário da omissão dos entes políticos instituírem os tributos de sua competência, bem como os fundamentos que abalizam a instituição do tributo que pauta-se na justiça fiscal-distributiva e na garantia do desenvolvimento nacional, inclusive para fins da reforma agrária.

2 A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Os direitos econômicos e sociais, conforme ensinamentos de Torres (2005b), colocam-se fora do âmbito dos direitos humanos. De sorte que alguns autores (MACHADO, 2011; CARVALHO, 2011) incluem os direitos sociais entre dos direitos humanos de 2ª geração, mas reconhecem que tais direitos, dependentes que são de atuações positivas do Estado, teriam sua eficiência subordinada à concessão legislativa, pelo que Torres (2005b) afirma desaparecer o traço fundamental dos direitos humanos, que é o seu valer independente de leis ordinárias.

Tendo em vista que o Estado deve proteger, respeitar e realizar os direitos humanos, infere-se que além de atuar com políticas públicas tendentes a reprimir a sua violação, deve o Estado atuar positivamente no sentido de criar políticas públicas asseguradoras e mantedoras de proteção aos direitos humanos.

Ocorre que o Estado só se realiza quando guarda para si, conforme Torres (2005,b) substrato econômico mínimo para a consecução de seus fins primeiros, noutras palavras, deve o poder de tributar se justificar na medida em que é com a arrecadação que consegue o Estado os substratos necessários a efetivação dos direitos humanos.

Nesse sentido Torres (2005b, p. 20) ensina que a sede do poder de tributar surge na Constituição Tributária “especialmente no art. 145, que desenha o sistema de tributos e nos arts. 153 e 156, que outorgam a competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios”. Com mais precisão estaria na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) - especialmente nos incisos XXII e XXIII do mesmo artigo), cujo contraponto fiscal residiria na Declaração de Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152 da CRFB/88).

De porte desse pressuposto é que faz-se necessária a avaliação da tributação e direitos fundamentais bem como a análise histórica que fundamentam o exercício da contribuição de melhoria como tributo que se fundamenta na justiça e na parcela que lhe cabe de efetivação dos direitos fundamentais.

2.1 Tributação e direitos fundamentais: o fundamento para a instituição de tributos

A relação entre a tributação e os Direitos Fundamentais é bastante estreita. Na medida em que a tributação é o mais importante meio de ingresso dos recursos públicos que irão propiciar a efetivação dos direitos fundamentais (TORRES, 2005b; COSTA, [2000 - 2013]).

Nesse sentido é que Alexy (apud COSTA [2000 - 2013]) defende que as liberdades privadas têm custos públicos, de forma que a distribuição de recursos públicos deve resguardar os interesses da população, propiciando bem estar social e humano.

Interessante ressaltar que a liberdade, para Torres (2005b) é tomada como fundamento para a tributação, de modo que o cidadão deve abrir mão do gozo pleno de suas liberdades individuais, ante o risco de se viver anarquicamente, passando ao Estado tal ônus, que de porte da soma dessas liberdades individuais, deverá protegê-las e tutelá-las, o que é claro, demandaria um custo.

Com o surgimento do Estado Social Democrático e de Direito, conforme Torres (2005b), a liberdade condicionada garantida aos indivíduos deve estar atrelada a consecução dos objetivos primeiros da Constituição, de modo que o Estado deverá agora, não apenas tutelar as situação de risco, mas, outrossim, proporcionar uma existência digna, regido que é pelo princípio da dignidade da pessoa humana, pelo que a valorização do trabalho, de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como dirimir as desigualdades sociais e regionais passam a ser primados basilares do Estado.

Percebe-se pois, que a tributação resguarda a liberdade necessária para que a sociedade civil atinja seus fins, conforme ensina Costa ([2000 - 2013]), na medida em que dá subsídios para que possa atuar a máquina estatal.

Nesse sentido, ainda que não se entenda o poder de tributar como integrante da segunda geração de direitos humanos, vê-se afigurada como elemento lógico necessário para a consecução e efetivação dos direitos fundamentais, na exata

medida em que serve de substrato para que possa o Estado atuar no interesse e defesa de seus cidadãos.

2.2 Panorama histórico da contribuição de melhoria no cenário internacional

A doutrina especializada não é uníssona quanto ao nascimento da contribuição de melhoria. Para Cannan (1912 apud PINTO, 2009, p. 5), o caso mais remoto foi o relativo as obras de reparação dos diques do pântano de Romney, na Inglaterra, em 1250. Para Graziani (1911, apud PINTO, 2009), ocorreu em Firenze, na Itália, no ano de 1296, para a ampliação da praça em que se localizava a Igreja de S. Giovanni e S. Reparata.

Mas a par dessa divergência, é mister destacar que foi em 1691, na cidade de Nova Iorque, que a contribuição de melhoria recebeu uma caracterização geral, aplicável a todos os tipos de obras públicas no direito norte-americano, espalhando-se para diversas cidades dos Estados Unidos com o tratamento de *special assessment*, conforme aduz Pinto (2009).

Não obstante já largamente difundido nos Estados Unidos, o instituto ainda ostentava um caráter fragmentário, dissonante, tendo apenas em 1912, na cidade de Washington, durante a 4ª Conferência Nacional de Urbanismo, sido aprovada por unanimidade a contribuição *Paying the bills for City Planning* apresentada por Nelson P. Lewis, como um modelo de política fiscal para todas as cidades norte-americanas, “com regras gerais a serem observadas por essas cidades como forma de financiarem o desenvolvimento urbano”, conforme ensina Santiago (2012, p. 34).

Segundo informa Torres (2007, p. 508).

O instituto conheceu seu esplendor na década de trinta e perdeu sua força após esse período. A partir de 1950, o tributo foi retomado e continua plenamente utilizado no universo americano. Busca remunerar o custo da obra que tenha valorizado bens imóveis, tendo como limite de cobrança a despesa pública.

Ocorre que o *special assessment* das cidades americanas dissemelham-se tanto nas hipóteses de incidência, como no processo e no cálculo das contribuições,

daí a impossibilidade de uma descrição detalhada do instituto, por ter em cada cidade e região, natureza jurídica própria e distinta.

Pinto (2009) classifica o instituto quanto ao critério de cálculo do montante das contribuições em *assessments de custo* e *assessment de benefício*.

O *assessment de custo* é aquela decorrente do poder de polícia. Ou seja, o objetivo culminante não é a arrecadação de tributos, mas o exercício do poder regulamentar, tendente a preservação da ordem pública e ao estabelecimento de regras. Razão pela qual não interessa nesse primeiro caso, saber se houve ou não benefício.

O *assessment de benefício* pode ser compreendido como todas as obras públicas realizadas pelos governos locais e que importem benefícios para a propriedade particular. Sendo por certo, o caso típico do *special assessment*.

Ressalte-se, ainda, que os *assessments* podem ser distinguidos pelo critério da extensão dos benefícios, podendo ser: locais, de zona e gerais.

Se o melhoramento público só beneficia as propriedades que lhe são imediatamente próximas, temos as *assessments* locais. É o tipo mais comum e o único permitido nos Estados Unidos.

Se o melhoramento, pela sua natureza, projeta benefícios para além das propriedades limítrofes, teremos um *assessment* de zona.

Caso os benefícios se disseminem por toda a cidade, haverá um *assessment* geral.

Ainda no cenário do direito comparado, percebemos que o sucesso alcançado pela contribuição de melhoria no direito norte-americano não se alastrou por outros países.

Na Inglaterra, a chamada *betterment tax*, considerada por Pinto (2009) como sendo anterior ao similar norte-americano, perdeu sua importância pela prática tradicional inglesa dos impostos locais relativos a imóveis recaírem exclusivamente sobre os posseiros, restando excluídos os proprietários. E é certo que visando a *betterment tax* precisamente estes últimos, a adoção do processo reclamava mudanças ao arripio de velhos e sólidos hábitos, criando sempre um ambiente desfavorável a mudança.

Paralelamente a questão do princípio do *betterment*, reconheceu a Câmara dos Lords, no *Tower Bridge Act* e no *Standing Orders*, ambos de 1895, a teoria do

worsement, na qual se procurava fixar os termos da indenização devida pelo Estado ao particular, quando a obra pública acarretasse uma desvalorização da propriedade.

No sistema brasileiro, conforme assevera Carlos Roberto Marques (2005), a situação resolve-se pela responsabilidade civil objetiva do Estado.

Cumprе ressaltar que apesar de o instituto da *betterment tax* estar em desuso na Inglaterra, o país seguiu a tradição de tributar a mais-valia imobiliária através do imposto sobre a renda.

Na França, a chamada *Contribution sur les "plus-values" Occasionnées par des Travaux Publics* não adquiriu grande importância no sistema francês de finanças públicas, nunca tendo sido aplicada com sucesso, em virtude das formalidades exigidas e por não ter se adaptado ao país, conforme mostra Pinto (2009), tendo o direito francês adotado o regime da mais-valia imobiliária sendo tributado por imposto, além da criação da Taxa de Regularização dos Valores Imobiliários, que segundo Moreira (1981) é assemelhada a contribuição de melhoria verificada no direito pátrio.

Na Itália, a *Contributi di Miglioria* foi substituída pelo tributo sobre a mais-valia imobiliária em 1972, onde foi criada a *contributo de urbanizzazione*. Ricardo Lobo Torres (2007, p. 511-512), afirma que atualmente, não existe contribuição de melhoria no sistema italiano, dada a natureza jurídica da *contributo de urbanizzazione*.

A Alemanha, que vem tendo relativo sucesso com a instituição da contribuição de melhoria, dada sua forma especial e diferenciada, que prescinde de vantagem e da mensuração da valorização, conforme leciona Santiago (2012), é semelhante a cobrada no Brasil. Duas são as espécies, a *erschliessungsbeitrag* (contribuição de urbanização) e a *strassenanliegerebeitrag* (contribuição dos confinantes de uma rua).

Na América Latina, duas são as experiências, além da brasileira, cujo destaque se impõe: na Colômbia e no Peru.

Na Colômbia, a contribuição de melhoria tem aplicação constante, cobrada dos proprietários de imóveis beneficiados, conforme ensina Santiago (2012). O benefício é entendido como o maior valor econômico que os imóveis adquirem ou venham a adquirir pelas obras, descontada a desvalorização da moeda.

Por sua vez, no Peru, a cobrança é realizada, também, em face dos proprietários de imóveis beneficiados, e sua quantia não poderá ser superior ao aumento do valor que prédios comparáveis manifestem fora da área de benefício.

Percebemos que nos dois casos a valorização é o fundamento buscado, mas com o limite no custo da obra, assim como no Brasil. Entretanto, o sucesso lá alcançado não foi para cá estendido, conforme Silva, E. (2010, p. 1025) constata:

O sucesso nesses países decorre de uma característica idêntica, representada por uma intensa participação dos interessados em todos os momentos, desde a escolha da obra até a cobrança; no Peru, por meio de um Conselho de Contribución de Mejoras e de uma Junta de Determinación, e na Colômbia por intermédio de representantes especialmente escolhidos para intervir.

Nesse liame, após estudo tanto histórico quanto contemporâneo do instituto, deve-se proceder à construção histórica da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico pátrio, com o intuito de reunir mais elementos acerca de suas características.

2.3 Panorama histórico da contribuição de melhoria no cenário nacional

No Brasil verificamos, como em vários outros países, antes que o instituto da contribuição de melhoria surgisse, aplicações parciais. Não obstante, sua prática imperfeita aliada a nunca ter encontrado ambiente propício ao seu espontâneo desenvolvimento, não permitiu a sua sistematização.

Ainda no regime monárquico, nas lei sobre desapropriação, encontramos o princípio do benefício, que é o qual ordena a dedução do montante da indenização, a valorização causada pela obra pública ao restante da propriedade. Tal princípio informativo é encontrado pela primeira vez, conforme Pinto (2009), na nossa legislação no Decreto nº 353, de 12 de Julho de 1845, que regulava os casos de desapropriação, estabelecia em seu art. 26:

Nas indenizações os Jurados atenderão á localidade, ao tempo, **ao valôr em que ficar o resto da propriedade por causa da nova obra**, ao damno que provier da desapropriação, e a quesquer outras

circunstancias que influam no preço. (PINTO, 2009, p. 39, grifo nosso).

Além do princípio do benefício, as taxas de calçamento foram aplicadas na maioria das cidades brasileiras, onde os serviços de calçamento vinham sendo realizados com a contribuição dos proprietários fronteiros.

No Distrito Federal, o Decreto nº 1.029, de 6 de Julho de 1905 determinou que metade do custo de pavimentação das ruas deveria correr por conta dos proprietários confinantes.

A Côrte de Appellação de São Paulo, em decisões reiteradas decidiu que a taxa de calçamento violava a Constituição Federal de 1891 e o Código Civil de 1867.

Nesse liame, antes da positivação pela Constituição da República Federativa de 1934, primeiro diploma legal que incorporou decisivamente a contribuição de melhoria como tributo autônomo, não se confundindo com taxa ou com outros impostos, percebemos que a última tentativa de envergadura para a incorporação das contribuições de melhoria no nosso sistema de finanças foi a realizada pelo professor Alfred Agache no anteprojecto de lei tendente a regularizar a urbanização das cidades brasileiras, com o nome de taxas de valorização.

O Plano Agache foi importante pois intentava incorporar as taxas de valorização as finanças de todas as cidades brasileiras que tivessem mais de 10.000 habitantes ou que crescesse mais de 4% ao ano, como se verifica do art. I do programa urbanístico empreendido pelo Governador Washington Luiz, assim como alargou o campo de incidência dessas contribuições, que até então fora restrito a pavimentação das ruas, as construções das linhas de transporte e aos trabalhos públicos.

É o que verificamos no capítulo “Indemnização das valorizações” do Anteprojecto da Lei Federal:

Art. VII - Todas as vezes que a realização de um plano E.R.E. (Plano de Extensão, Remodelação e Embellezamento), ou a construcção de uma rêde de transportes commum, ou outros trabalhos de utilidade publica forem de natureza a provocar uma valorização dos immoveis ou terrenos circumvizinhos, a entidade incumbida desses trabalhos (Estado, Municipalidade, Syndicato etc.) será autorizada a cobrar aos interessados uma parte dessa valorização.

§1º Para isso, a investigação sobre o projecto das obras será extensiva ás propriedades vizinhas, segundo um plano no qual será

delimitada a superfície que engloba os terrenos e os imóveis susceptíveis de valorização. O auto consecutivo a esta investigação mencionará a delimitação dessa zona e indicará as taxas de valorização, de deverão ser cobradas aos proprietários dos terrenos ou dos imóveis englobados.

§2º A partir da publicação do auto, seja antes do começo das obras, seja durante a sua execução, ou num prazo de dez anos a contar do dia da sua recepção definitiva, o beneficiado das taxas de valorização poderá estabelecer estas taxas e effectuar a cobrança.

[...]

§6º Os devedores terão o direito de deixar, em pagamento da taxa de valorização, uma parte da propriedade, se fôr divisível; em caso de indivisibilidade, o proprietário poderá exigir a total expropriação pela qual receberá o valor resultante da avaliação.

§7º O benefício da taxa de valorização deverá ser utilizado para cobrir, na medida do possível, as despesas empenhadas nas obras de melhoramento. (PINTO, 2009, p.54 - 55)

Cumpra anotar, que do ponto de vista financeiro, as taxas de valorização do Plano Agache, dissemelham-se profundamente do atual instituto das contribuições de melhoria.

2.3.1 Evolução constitucional da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico brasileiro

É importante destacar que a permissão constitucional, como afirma Torres (2007), é antes de tudo, um indicativo dos sujeitos que deverão custear a atuação estatal, ou seja, não se está criando com o permissivo constitucional o tributo, vez que esse deverá ser feito pelo ente da federação, quais sejam, a união, os estados, os municípios e o distrito federal, por meio de lei ordinária (LO), esta sim instituidora da obrigação tributária que originará a relação jurídica obrigacional tributária determinando quais serão os fatos geradores de tal relação, assim como o *quantum debeat*. Ou seja, temos aqui a nascente da possibilidade jurídica de instituição do tributo.

No nosso ordenamento jurídico a primeira Carta Magna que trouxe a previsão do instituto em tela foi a de 1934, que em seu art. 124 determinou: “Provada a

valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados a contribuição de melhoria”.

Rodrigues (2002) aduz que do dispositivo transcrito podemos extrair elementos úteis a interpretação adequada das normas que regem o instituto na atualidade, como a necessidade de comprovação da valorização imobiliária, o motivo da valorização, a competência para “cobrar” o tributo, assim como de quem se exige o tributo.

No que concerne a comprovação da valorização imobiliária, percebemos que da forma como está redigido o artigo, a valorização deve estar devidamente comprovada e quantificada. Ou seja, não basta a presunção de uma suposta valorização. Ela há que ser efetiva. Essa comprovação incumbe ao Poder Público interessado em instituir e cobrar a contribuição de melhoria.

Quanto ao motivo da valorização, extraímos da leitura do artigo supra que não basta que ocorra a valorização do imóvel, mas que tenha ela decorrido de obra pública. Noutras palavras, deve haver um nexo causal entre a execução da obra pública e a valorização do imóvel que se pretende tributar.

No que se relaciona a competência para “cobrar”, percebemos que já na Constituição de 1934 era consagrado o princípio da legalidade, em seu art. 113, item 2º, que dispunha: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Portanto, a referida exação só seria possível se houvesse lei criando a contribuição de melhoria para que a Administração competente, através do ato administrativo de lançamento, pudesse exigir o pagamento do tributo.

Fica estabelecido ainda, assim como ocorre atualmente, que qualquer pessoa política, em qualquer esfera do governo, pudesse instituir a contribuição de melhoria, desde que a cobrança seja feita pela mesma pessoa que realizou a obra, e obedecesse a reserva legal.

Quanto aos “beneficiados pela obra” de que trata o art. 114 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, podemos extrair que a norma se refere especificamente aos proprietários dos imóveis que recebem benefício específico, consistente na valorização de seu imóvel, como assevera Rodrigues (2002).

Note que o citado art. 124 não estabelecia limites à cobrança da contribuição de melhoria, bastando que estivesse provada a valorização para que a Administração responsável pela obra pudesse cobrar dos beneficiados o tributo.

Destaca-se então a importância do permissivo constitucional inaugural que conferiu importantes características ao instituto, assim como demonstrou a vontade de definir constitucionalmente a contribuição de melhoria como tributo autônomo, que não se confunde nem com os impostos nem com as taxas, tampouco fez a confusão que pudemos verificar em outros países, o que dificultaria sobremaneira a espontânea existência do tributo.

Curiosamente, a Carta de 1937 silenciou sobre a possibilidade jurídica de criação do instituto, pelo que Torres (2007) atribui as divergências doutrinárias acerca da classificação dos tributos de modo que se vislumbrava a cobrança da contribuição de melhoria por meio de taxa, independentemente de ser comprovada valorização.

Rodrigues (2002) afirma que toda a discussão sobre ser ou não a contribuição de melhoria uma espécie de taxa encontra respaldo no conceito de serviço público. Ou seja, no intento de descobrir se o serviço era prestado aos proprietários dos imóveis ou a toda a coletividade, noutras palavras, se deveria ser considerado em sentido *lato* ou em sentido estrito.

Nogueira (1964) resolveu a questão ao classificar os tributos em duas espécies: os tributos não vinculados a uma atuação estatal, os impostos, e os tributos vinculados a uma atuação estatal, as taxas, ligadas à prestação de um serviço diretamente vinculada ao retribuinte. Sendo para ele a contribuição de melhoria, derivada da execução de obra pública uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

Nogueira (1964) trouxe assim importante distinção, pois agora era certo que o objetivo do Estado quando da realização de uma obra pública, não era arrecadatório, vez que vislumbrava o bem da coletividade e não uma fonte de receitas, ocorrendo apenas incidentalmente, indiretamente, a situação de benefício individual em detrimento da coletividade que precisava ser resolvida sob pena de permitir-se uma imperfeição do sistema tributário, que além de gerar enriquecimento sem causa, solapava a justiça fiscal e a equidade.

A Constituição Federal de 1946 trouxe novamente a figura da contribuição de melhoria como um tributo autônomo, com previsão expressa em seu art. 30, I, e mais importante, em seu parágrafo único trouxe o grande mérito de tornar explícitas as limitações à base de cálculo do tributo em estudo.

Reza o art. 30, I e parágrafo único da Constituição Federal de 1946:

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

I - contribuição de melhoria, quando se 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 da obra decorrer para o imóvel beneficiado. (BRASIL, 1946, grifo nosso)

A determinação dos limites é importante, pois como destaca Rodrigues (2002), proíbe que o Poder Público, pretenda, através da tributação retirar do contribuinte mais do que lhe proporcionou. Assim como proíbe que a Administração venha a se locupletar em quantia maior do que despendeu para a execução da obra.

Nesse diapasão é que Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (1952 apud RODRIGUES, 2002, p. 26) assevera:

Realmente, se o beneficiado deve indenizar a valorização advinda da obra pública para não ter enriquecimento à custa da coletividade; também, esta não deve pretender transformar essas obras em fonte de receita extra. E isso foi adotado pelo legislador constituinte.

Ocorre que a Carta de 1946 não fazia qualquer restrição quanto aos serviços públicos ensejadores da cobrança de taxas, criando uma teratologia jurídica, pois os Municípios assim resolviam a situação: se pudesse ser comprovada a valorização imobiliária a imóvel de particular, lançava-se mão da contribuição de melhoria como tributo autônomo. Caso não houvesse a valorização necessária à instituição da contribuição de melhoria, cobrava-se taxa de uso de serviço público, considerado em sentido *lato*.

Esse problema, contudo, foi solucionado pela Emenda Constitucional 18 de seis de dezembro de 1965, que ao tratar das taxas em seu art. 18, limitou a criação desse tributo às hipóteses de atividades de polícia e utilização, efetiva e potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. De modo que a partir desse momento, só restava autorizada a cobrança de taxas para os serviços públicos considerados em sentido estrito.

Conforme se verifica dos ensinamentos de Rodrigues (2002, p.29-30):

Essa Emenda Constitucional reflete a preocupação com a necessidade de aperfeiçoamento no tratamento dessa matéria - preocupação, esta, que resultou na criação de um sistema constitucional tributário de contornos mais bem definidos.

É importante frisar que essa emenda foi decisiva na criação do Código Tributário nacional, criado em 1966, que em seu art. 81 manteve os limites estabelecidos na Carta Magna de 1946, quais sejam, um limite individual, considerando-se a valorização incorporada a cada imóvel afetado pela obra pública, e um limite total, considerando o custo da obra.

Um ano após a criação do Código Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1967 em seu art. 19¹ extinguiu o limite individual, que foi retomado pela Emenda Constitucional I, de 1969², e novamente extinto pela Emenda 23 de 1983³, conhecida por Emenda Passos Porto.

A Constituição da República Federativa de 1988 não estabeleceu grandes alterações no conceito das contribuições de melhoria. Veremos que a realização de obra pública, a valorização imobiliária dela decorrente, os limites individual e total

¹Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

[...]

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

[...]

§ 3º - A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança, da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa. (BRASIL, 1967a).

² 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. (BRASIL, 1969).

³ Art. 18,II- contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. (BRASIL, 1983).

aos quais o poder tributante deve ater-se, continuam fazendo parte do arquétipo genérico do instituto, o que implicou na “recepção da legislação infraconstitucional que trata da matéria”, como assevera Rodrigues (2002, p. 38).

A Constituição vigente recepcionou a legislação anterior, e o fez, conforme Machado (2011, p. 449), “expressamente quanto à matéria tributária (art. 34, §5º, do ADCT⁴). Assim, enquanto não alteradas por normas de mesmo nível hierárquico, continuam em vigor as disposições do Código Tributário Nacional e o DL. 195/1967”.

Reza o art. 145, III, da Constituição Federal de 1988:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

É mister destacar aqui, conforme ensinamentos de Torres (2009), que são as leis complementares de normas gerais, com fulcro no artigo 146,III da CRFB/88 que erguerão o cartel de normas padronizadoras vinculantes aos entes políticos interessados em instituir o tributo e às quais deverão obediência. Para o estudo em tela, o Código Tributário Nacional (CTN) em seus artigos 81 e 82 e o Decreto-Lei (DL) nº 195 de 24 de fevereiro de 1967⁵, ambos recepcionados como leis materialmente complementares é que desempenharão o papel de estabelecer o arcabouço legislativo de normas gerais.

⁴ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º. (BRASIL, 1988)

⁵ Cf. Anexo A.

3 A NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Natureza jurídica conforme preleciona Carvalho (2011, p. 76) é “a afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluída a título de classificação”. Portanto, determinar a natureza jurídica de um instituto implica classificar à qual grupo pertence dentro do universo de figuras existentes no direito. Noutras palavras, classificá-la topograficamente.

Nesse sentido é que Paulsen (2013, p. 49) classifica a contribuição de melhoria como tributo, cujo objetivo é “a distribuição mais justa dos ônus decorrentes de determinadas obras públicas”.

Assevera ainda que:

A obra é realizada não em face do interesse privado de tal ou qual pessoa, mas em razão do interesse público envolvido, ou seja, tendo em vista o benefício que a obra traz para a sociedade como um todo. A princípio, todas as pessoas estariam para a obra pública em situação de igualdade, como integrantes da sociedade e, assim, concorreriam para a mesma de forma indireta, **através do seu dever fundamental de pagar os impostos que lhes são exigidos para custear as despesas públicas**. Contudo, sabe-se que há obras públicas que acabam por beneficiar particularmente determinadas pessoas, inclusive implicando em valorização do seus imóveis, por estarem situados na zona de influência. (PAULSEN, 2013, p. 43, grifo nosso)

E é justamente para tais casos, em que o permissivo constitucional, criador da competência tributária, chama tais pessoas, particularmente beneficiadas, a participar em maior grau do seu custeio através de um tributo específico: a contribuição de melhoria.

Em fato, a contribuição de melhoria, conforme ensina Paulsen (2013, p. 43) “é uma prestação pecuniária compulsória exigida dos proprietários dos imóveis particularmente beneficiados por uma obra pública”.

É o que Nogueira (1964) refere-se como uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Pois, não age o Estado no interesse privado, outrossim, objetivando que determinada obra pública beneficie a coletividade, sendo apenas incidental o *plus* que recebem pessoas particularmente beneficiadas.

Machado (2011) infere que para se definir a natureza jurídica de uma coisa é dizer qual regime jurídico que se lhe aplica. Portanto, para que possamos identificar a qual regime jurídico a contribuição de melhoria se submete faz-se necessário desvendar o que ela é.

A lógica tradicional ensina que se determina a essência das coisas por sua definição, indicando o gênero próximo e a diferença específica. Para definirmos, como aduz Rodrigues (2002, p. 62):

o conjunto dos objetos pertencentes ao mesmo gênero, selecionamos todos aqueles que possuam notas comuns. Obtemos, assim, o gênero próximo do objeto estudado. Feito isso, passamos a distingui-lo por uma diferença específica.

Associamos a contribuição de melhoria ao conjunto dos tributos porque, além de vir arrolada no art. 145 da CRFB/88 como sendo um dos tributos que podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possui, conforme Rodrigues (2002, p. 63) “todas as características que os objetos desse conjunto possuem”⁶.

A Constituição Federal de 1988 não trouxe o conceito expresso do que venha a ser tributo. Por outro lado, podemos verificar o conceito legal de tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, que é norma geral apta para tal fim. Reza o referido artigo que:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Uma vez determinada a qual gênero a contribuição de melhoria pertence, faz-se necessário o seu estudo pormenorizado, para que possa ser distinguida por suas características específicas.

O CTN em seu art. 5º também trás a previsão: “Art. 5º: Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, 1966).

3.1 Análise sintática do artigo 145,III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

O texto do legislador constituinte apresenta “problemas de ambiguidade e de construção gramatical”, conforme ensina Rodrigues (2002, p. 39), daí a importância da análise da sintaxe do dispositivo para aclarar o estudo do instituto em comento.

Reza o art. 145 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
(BRASIL, 1988, grifo nosso).

O texto que interessa analisar é: “A União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir (...) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

Rodrigues (2002, p. 39), no que concerne à sintaxe, ensina:

I- *Sujeito composto*: “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

II- *Predicado verbal*: “poderão instituir (...) contribuição de melhoria”.

III- *Verbo principal*: “instituir”.

IV- *Verbo auxiliar*: “poderão”.

V- *Objeto direto do verbo “instituir”*: “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

VI- *Adjunto nominal*: “de melhoria” (caracteriza o nome “contribuição”).

VII- *Adjunto adnominal*: “decorrente” (adjetivo vazio, que pede complemento).

VIII- *Complemento nominal do adjunto adnominal*: “de obras públicas”.

O primeiro problema identificável está no termo “contribuição de melhoria”, em que o constituinte tomou a expressão como um substantivo composto (um todo semântico), e que, portanto, conforme os ensinamentos de Almeida (2010, p. 17), deveria estar grafado com hífen: “contribuição-de-melhoria”, pois usa-se o hífen nas palavras “compostas por justaposição, cujos elementos formadores, conservando

cada um sua integridade gráfica e prosódica, expressam, conjuntamente, perfeita unidade de sentido, um conceito único”.

O problema resultante da atecnia é que da forma como está redigida a expressão “contribuição de melhoria”, o adjunto adnominal “decorrente” pode se referir tanto à “contribuição” quanto à “melhoria”, quando, em fato, se refere ao tributo “contribuição de melhoria” como um todo semântico, ou seja, através do texto, o que decorre de obra pública é o tributo em si, bastando sua realização para que o Poder Público esteja autorizado a exigir a exação, conforme Rodrigues (2002).

Tal interpretação não procede, pois a obra pública é resultado de um serviço público inespecífico e indivisível, não podendo ser objeto de tributação, conforme Machado (2011). E ainda, o STF continua se pronunciando, reiteradamente, no sentido de que a valorização imobiliária causada pela obra pública é *conditio sine qua non* à tributação⁷.

Uma segunda atecnia verificada é que o adjunto adnominal “decorrente de obras públicas” está fazendo as vezes de oração subordinada adjetiva, que pode ser explicativa ou restritiva.

As orações subordinadas adjetivas explicativas têm o papel apenas elucidativo, podendo ser dispensáveis. Já a restritiva é indispensável, porque tem a função de especificar.

Pois bem, conforme já esclarecido, a obra pública é condição necessária à tributação. Portanto, no texto do art. 145,III, da CRFB/88, o adjunto adnominal “decorrente de obras públicas” é indispensável, de sorte que não podemos a ele atribuir mera função explicativa.

Se não tem função explicativa, a interpretação correta seria a seguinte: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir *apenas* contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, e não outras, conforme Rodrigues (2002, p. 42). Só que neste caso, conforme Almeida (2010), o uso de vírgula é indevido, pois denotaria sua função explicativa, quando têm, de fato, natureza restritiva.

O problema que emerge do uso indevido da vírgula no caso em tela é que, por conferir caráter explicativo, poderia estar no texto magno a permissão para que o

⁷ Precedentes: RE 115.863-SP; RE 116.147-SP ; RE 114.069-SP.

legislador ordinário criasse uma contribuição de melhoria sobre valorização imobiliária decorrente de obras privadas, ou decorrentes de um fato social.

Rodrigues (2002) soluciona a questão ao dizer que o legislador constituinte quis fazer uso da vírgula para dar ênfase à expressão “contribuição de melhoria”, não obstante fique evidenciado a atecnia para dar a norma o sentido gramatical a que se propunham.

Ainda na análise sintática do dispositivo em comento, percebe-se que o sujeito do verbo principal “instituir” é composto pelas pessoas políticas da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, o que caracteriza a competência comum para instituir a contribuição de melhoria, contanto que se funde na competência administrativa para a realização da obra pública da qual decorra valorização imobiliária nos termos do que Leonetti (2000, p. 79 apud PAULSEN, 2013, p. 49): “... uma contribuição de melhoria somente pode ser instituída pela pessoa política que tenha realizado a obra pública prevista como seu fato gerador e desde que a realização de tal obra seja da competência da entidade tributante”.

O verbo principal “instituir”, como se constata, atribui somente às pessoas políticas a competência para criar, *in abstracto*, a contribuição de melhoria, não podendo empresas particulares cobrar o tributo por delegação do poder público. É o que se verifica da decisão do STF em recurso extraordinário de nº 99.466/SP de Rel. do Min. Carlos Madeira:

Cobrança a proprietários de imóveis dos custos de obra pública realizada por empresa municipal. Tratando-se de contribuição de melhoria, é indevida a cobrança por quem não tem o poder de tributar. (BRASIL, 1985).

Destaca-se aqui que as mesmas razões que justificam a instituição da c.m. pelo Poder Público servem para fundamentar a sua instituição por delegatárias de serviço público, visto que, tanto num caso como no outro, é a coletividade quem financia o empreendimento, seja por via de tributos - no primeiro caso -, seja por via de preços públicos ou tarifas - no segundo caso. Não obstante, a questão se resolve pela impossibilidade jurídica relativamente à instituição do tributo pelas, delegatárias de serviço público por não estarem dotadas de competência tributária, conforme

ensina Marques (2005) e se pode depreender do RE 98.841/SP de Rel. do Min. Rafael Mayer, do colendo STF.⁸

O verbo auxiliar “poder” expressa, conforme ensina Rodrigues (2002), característica da competência tributária, que é a sua facultatividade. Mas, tratando-se de contribuição de melhoria, há uma obrigatoriedade, para o Estado, de instituir o tributo se da obra pública resultar valorização imobiliária (NOGUEIRA, 1964; MACHADO, 2011).

Ocorre que o Estado tem o dever de instituir o tributo sob pena de permitir, caso não o faça, uma imperfeição jurídica, qual seja, a de legitimar o enriquecimento sem causa do proprietário do imóvel valorizado. É o que Pinto (2009) chamava de *unearned increment*, sendo, portanto, conforme Nogueira (1964, p. 18) “imperativo de equidade, exigência elementar da justiça distributiva”.

Cumprir verificar os esclarecimentos de Rodrigues (2002, p. 44) no sentido de que:

Referido enriquecimento passa a ser sem causa jurídica a partir da existência da norma que atribui ao Estado essa mais-valia. Em outras palavras: se a mais-valia pertence ao Estado, este não pode abrir mão dela, favorecendo individualmente o proprietário do imóvel valorizado. Destarte, é dever do Estado reaver tal incremento de valor — na hipótese, é claro, de ocorrer valorização —, sob pena de ferir o princípio da isonomia, na medida que proporciona, com a execução da obra pública, um benefício especial a alguns proprietários de imóveis particulares.

É corolário lógico que as obras públicas são custeadas pelo erário, ou seja, com a soma de capitais arrecadados pela coletividade no exercício da atividade financeira do Estado. Ocorre que, quando da obra pública decorrer valorização a imóveis de particulares em nível maior que a verificada à coletividade, genericamente considerada, constatar-se-á, fatalmente, violação à isonomia, por conferir tratamento diferenciado aos particulares beneficiados. Não há razão lógica para a pessoa política realizadora da obra pública, em flagrante violação ao princípio da responsabilidade patrimonial do Estado, facultar se institui ou não a contribuição de melhoria.

⁸ Interessante mencionar que as empresas delegatárias usavam duplicatas de serviço para cobrar a referida valorização imobiliária, vez que não eram legitimadas a proceder ao lançamento, que conforme o art. 142 do CTN é privativo da autoridade administrativa.

Assim, verificada a valorização, por imperativo constitucional fundado no princípio da isonomia, conforme Rodrigues (2002, p. 45), os entes políticos estão obrigados a instituir e cobrar o tributo.

Sendo a obrigatoriedade fundamental para coibir os abusos de maus administradores que destinam recursos públicos à execução de obras que têm por finalidade beneficiar determinados particulares que adquirem imóveis sem infra-estrutura por preço baixo, e depois da obra lucram com a valorização por esta proporcionada.

Torres (2007) afirma, ainda, que a facultatividade decorreria apenas da confirmação se houve ou não valorização imobiliária, caso em que, havendo, imputaria na obrigatoriedade do lançamento. A Lei Complementar (LC) nº 101/2000, lei de responsabilidade fiscal, traz em seus artigos 11⁹ e 14¹⁰ indicativos de que o termo “poder” é em fato um “poder-dever” por parte dos entes políticos legitimados para o exercício da competência tributária, vez que prevê uma série de sanções para os entes políticos que não exerçam diligentemente o comando constitucional (MARTINS; NASCIMENTO, 2012).

Cumpra esclarecer podem decorrer dois efeitos da obra pública. O primeiro é justamente a valorização do imóvel particular, onde nada mais justo será que aqueles que auferirem um benefício especial retribuam ao Poder Público, pelo menos, parte do que este despendeu com a realização da obra. Entretanto, da obra pode resultar, também, desvalorização dos imóveis por ela afetados, que, com

⁹Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. (BRASIL, 2000).

¹⁰ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (...) (BRASIL, 2000).

fundamento na responsabilidade patrimonial do Estado, constante no art. 37,§6º da CRFB/88¹¹, deverão os lesados ser indenizados.

No sistema brasileiro, a situação resolve-se pela responsabilidade civil objetiva do Estado, como informa Marques (2005).

3.2 Contornos e fundamentos da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico brasileiro

Na sistemática do Código Tributário Nacional, os tributos podem ser vinculados ou não vinculados. Conforme ensina Machado (2011), não vinculados são os tributos cujo fato gerador da relação jurídica obrigacional tributária não se liga a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ao passo que os tributos vinculados o são justamente pelo motivo inverso.

A contribuição de melhoria, portanto, é tributo vinculado a uma atuação estatal específica relativamente ao contribuinte, cujo fato gerador é a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Importante destacar que o produto da arrecadação da c.m., por força da interpretação sistemática do CTN, não deve ser destinado ao custeio da obra pública. Noutras palavras, a vinculação não é elemento essencial ao arquétipo do tributo, conforme ensinamento de Machado (2011).

Cumprido, portanto, verificar o artigo 4º,II do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966).

¹¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

§ 6º - **As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

É possível, porém, levando em consideração a finalidade específica do instituto em estudo, determinarmos que a contribuição de melhoria é um instrumento de realização do ideal de justiça, em especial a redistributiva (ACCIOLY, [1951 a 1954]; MACHADO, 2011; NOGUEIRA, 1964; PINTO, 2009; ROGRIGUES, 2002; TORRES, 2007).

Consoante Machado (2011, p. 446), “podemos dizer que a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas”.

Pode-se depreender que, por obediência ao art. 4º,II do CTN, a c.m. tem função fiscal, em que pese sua importante função redistributiva. Noutras palavras, a arrecadação de recursos financeiros para cobrir os custos da obra pode ser considerado um de seus objetivos, mas a destinação dos recursos arrecadados não é um de seus objetivos, sendo irrelevante para a construção do arquétipo do tributo.

Busca-se com a c.m. “o restabelecimento da equidade em termos de aplicação de recursos” (MACHADO, p. 447).

3.2.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar

Conforme se verifica dos ensinamentos de Torres (2007, p. 499), “a contribuição de melhoria encontra limites na liberdade individual, garantida através das imunidades e proibições de desigualdade”.

Cumprе esclarecer que imunidade é a impossibilidade jurídica de tributação, pois, ao passo que é o permissivo constitucional o criador da competência tributária que confere aos entes políticos o “poder” de instituir e cobrar tributos, a imunidade é uma norma negativa de competência tributária, sendo inexistente qualquer lançamento (criador do crédito tributário por força do art. 142 do CTN) feito sobre o qual paire tal limitação constitucional ao poder tributante¹². Paulsen (2013, p. 223), nesse sentido, afirma: “é, a meu ver, uma vedação absoluta ao poder de tributar”.

¹² Atacável por via de ação anulatória de débitos fiscais, quando o lançamento já tiver sido efetuado, ou ação declaratória de inexistência de relação jurídica obrigacional tributária, quando houver o receio por parte do contribuinte de que tal lançamento possa ser feito.

É o artigo 150, VI da CRFB/88¹³, que trata das normas imunizatórias relativamente aos governos, aos templos, às entidades sindicais dos trabalhadores, aos partidos políticos e às associações de educação e assistência, com referência a impostos, mas não às contribuições de melhoria ou a outros tributos.

Ocorre que deve-se interpretar as normas imunizatórias restritivamente, conforme entendimento do STF constante no Agravo Regimental no RE 659.637 de Rel. do Min. Ricardo Lewandowski. É Ainda nesse sentido que o Juiz Teori Albino Zavascki, quando ainda integrava o Tribunal Regional Federal de 4ª região, hoje ministro do STF, afirma:

Também para as normas constitucionais aplica-se a regra de hermenêutica segundo a qual devem ser interpretadas restritivamente as normas que estabelecem exceções e as normas que criam imunidades são normas de exceção à regra geral de tributação. (TRF4, 2ªT., REO 96.04.555286/PR, Juiz Teori Albino Zavascki, jun/97 apud PAULSEN, 2013, p. 225)

Com efeito, cumpre observar que as normas imunizatórias significam, em fato, a impossibilidade de geração de receita para o Estado, de modo que sempre devem ser interpretadas restritivamente, pois, em caso contrário, poderia afetar o equilíbrio econômico-financeiro dos entes políticos, em que pese parte da doutrina capitaneada por Paulsen (2013) defender a interpretação ampla do instituto.¹⁴

Nesse diapasão é que as empresas concessionárias, permissionárias e delegatárias de serviços públicos deverão ser tributadas segundo o regime geral pertinente às pessoas jurídicas de direito privado ao qual se subsumem-se por força do art. 173, II da CRFB/88, assegurando o livre exercício das atividades econômicas e a livre concorrência, pelo que o §2º do mesmo artigo proíbe o gozo de privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

¹³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir **impostos** sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

¹⁴ Nos Estados Unidos prevaleceu também o entendimento do cabimento da cobrança da c.m., fato que não ocorreu na Itália, conforme ensina Torres (2007).

A c.m. também será limitada pela proibição de desigualdade, ou seja, não poderá discriminar entre regiões ou localidade, bem como terá que ser garantida contra os excessos na cobrança do tributo, isto é, não poderá ter efeito confiscatório, conforme art. 150, II e IV do texto magno¹⁵.

A contribuição de melhoria não se limita apenas pelas garantias das liberdades fundamentais. Há princípios constitucionais, positivos e negativos, decorrentes das idéias de justiça e segurança, aos quais o tributo também se vincula, conforme ensina Torres (2007).

Pinto (2009, p. 5) argumenta que não se aplica ao tributo os postulados da igualdade, generalidade, bitributação e capacidade contributiva:

Si tem de ser proporcional á valorização decorrente da obra pública, não pode ser *igual*.
 Si sómente attinge aos beneficiados, não pode ser *geral*.
 Si o que determina a sua percussão é o benefício, onde haja dois ou mais benefícios distintos, haverá duas ou mais incidencias da contribuição, sem que se possa cuidar de bi-tributação.
 Esses tres elementos são inseparaveis das imposições fundadas na capacidade contributiva, mas a contribuição de melhoria não é imposta de accordo com este ultimo criterio.

Por outro lado, Torres (2007) analisa o tema muito mais profundamente em detrimento da mera análise terminológica feita por Pinto (2009). É obvio que o princípio da igualdade informa todo e qualquer tributo exigível em um Estado de Direito. Desde que pautado no corolário que corresponde a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, quer dizer, as cobranças de quantias desiguais a quem obteve valorizações desiguais, desde que com base em justa proporção, preenche os requisitos do ideal de igualdade tributária. Da mesma forma que cobrar apenas dos proprietários que tiveram seus imóveis valorizados não confronta o postulado da generalidade, pois todos os proprietários cujos imóveis estejam dentro da zona de afetação, deverão ser sujeitos

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988)

passivos da relação jurídica obrigacional tributária, formando dentro deste grupo uma generalidade de indivíduos.

A bitributação merece especial destaque. O primeiro ponto é: Pinto quis, em fato, se referir ao *bis in idem*, e não ao instituto da bi-tributação, que é situação em que entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador, conforme ensina Alexandre (2012).

Bis in idem, conforme Alexandre (2012, p. 190), é a terminologia adotada para quando o “mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador”.

O segundo ponto que merece destaque é: não há, no texto constitucional brasileiro, vedação genérica expressa ao *bis in idem*¹⁶, conforme ensina Alexandre (2012); pelo contrário, há situações evidentes de *bis in idem* autorizadas pela CRFB/88¹⁷.

No que se relaciona ao princípio da capacidade contributiva Torres (2007) e Nogueira (1964) comungam com Pinto (2009), no sentido de que o referido princípio não vincula a contribuição de melhoria, que é devida independentemente da consideração/manifestação de riqueza do contribuinte.

O princípio que mais se afina ao instituto da contribuição de melhoria, o que ressalta ainda mais a importância do exercício da competência tributária pelos entes políticos, é o da justiça e equidade (NOGUEIRA, 1964; PINTO, 2002; TORRES, 2007).

Pinto (2002, p. 50) chega a afirmar que “a contribuição de melhoria é, das espécies tributárias, possivelmente a mais justa”.

Nesse diapasão é que Nogueira (1964, p. 14-15, grifo nosso) assevera:

É insuficiente e injusto o sistema tributário que não reconheça este instituto jurídico. Não reconhecê-lo e não explorá-lo importam no mesmo. Insuficiente porque desprezará preciosa formade financiamento de obras públicas das quais tanta necessidade tem a sociedade moderna. Injusto porque onerará

¹⁶ Há a previsão de vedação ao *bis in idem* para os impostos residuais (CRFB/1988, art. 154,I), exigível para a criação de novos impostos e para a criação de novas contribuições para a seguridade social (CRFB/88, art. 195, §4º).

¹⁷ Ex.: A União está autorizada a criar a contribuição social para o financiamento da seguridade social incidente sobre a receita ou faturamento (CRFB, art. 195,I,b). No exercício de tal competência, a União Federal criou duas contribuições (COFINS e PIS) num cristalino exemplo de *bis in idem*. Outro exemplo de *bis in idem* é a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

desigualmente os cidadãos e não respeitará as elementares exigências da justiça distributiva, abandonando sólidos indícios científicos de proporcionalidade, asseguradores de um sistema equo de repartição de encargos tributários. (...) **Tais considerações de ordem política quanto científica recomendam instantaneamente a contribuição de melhoria.**

Ainda na análise da vinculação dos princípios ao instituto da c.m., temos que o princípio do benefício, duramente criticado por Pinto (2009), se contrapunha à teoria da valorização. Ocorre que o princípio do benefício apregoava que bastava que o proprietário do imóvel fosse beneficiado pela obra para que ali se vislumbrasse sua instituição e cobrança, valorizando exarcebadamente aspectos subjetivos para determinar se houve ou não benefício. Cumpre salientar que tal tese resta superada pela Constituição de 1988, que, conforme supra mencionado¹⁸, é caracter essencial a comprovação da valorização imobiliária.

No que se refere ao princípio do enriquecimento sem causa, ou, com mais propriedade princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, Pinto (2009) o aponta como princípio informativo direto. Rodrigues (2002, p. 44), conforme analisado no item 3.1 deste trabalho, é da mesma posição, ao afirmar que “passa a ser sem causa jurídica a partir da existência da norma que atribui ao Estado essa mais-valia”.

Torres (2007, p. 502) assevera que tal princípio é “próprio do direito privado, não tendo aplicabilidade na conceituação dos tributos”. Acrescenta, ainda, que “a mais-valia não tributada pela contribuição de melhoria pode se transformar num enriquecimento imerecido, mas não num enriquecimento sem causa”.

Na mesma linha de raciocínio ensina, Nogueira (1964, p. 82):

Destarte, sob o aspecto lógico, tendo sido desamparada a causa do enriquecimento pela lei da contribuição de melhoria, fica evidente a rigorosa antecedência: foi a instituição da contribuição de melhoria que infirmou a causa do enriquecimento. Ora, será incorrer em inconsequente tautologia pretender que o enriquecimento sem causa seja o fundamento da contribuição de melhoria. Na verdade, é o surgimento da lei, que atribui a valorização à administração pública, que infirma a causa do enriquecimento do particular.

O princípio da recuperação do custo, esposado por Moreira (1981, p. XII), afirma que “a contribuição de melhoria se preocupa, fundamentalmente, apenas em

¹⁸ Vide itens 2.2.1 e 3.1.

cobrir o custo da melhoria”. Ao que Torres (2007) discorda, afirmando que tal princípio afronta dispositivo constitucional, além de transformar o tributo em taxa, pelo fato de exigir apenas uma contraprestação a um serviço prestado, desconsiderando o benefício.

Torres (2007, p. 488) aponta o princípio do custo/benefício como o que melhor se adapta à contribuição de melhoria justamente por “encontrar sua justificativa na valorização e na realização da obra pública”, ou seja, é o tributo cobrado em razão da valorização do imóvel acarretado pela realização da obra pública. “Tanto que, caracterizada a valorização do imóvel particular em decorrência da realização de obra pública, deve ser feito o lançamento do tributo, como imperativo de justiça (...)”.

O princípio do custo/benefício é mitigado pelo princípio da equidade em face ao caráter obrigatório do lançamento da contribuição de melhoria, conforme Torres (2007, p. 505) que afirma ter o tributo “às vezes característica regressiva, pois as obras públicas tornam-se mais necessárias justamente nas regiões habitadas pelos pobres”. Ficaria evidenciada a injustiça de se cobrar de quem não tem capacidade contributiva, pelo que “seria manifestamente inconstitucional privar-se a comunidade carente da realização da obra pública indispensável”.

O desenvolvimento econômico é uma das justificativas para o lançamento do tributo, pois ainda de acordo com Torres (2007, p. 504), “a Ciência das Finanças vem demonstrando que a tributação (ou a isenção) na realização de obras municipais (...) exerce poderosa influência para incentivar ou para inibir as migrações internas”.

A legalidade tributária na contribuição de melhoria é, de fato, um inviabilizador da instituição do tributo, conforme Torres (2007).

Também o princípio da irretroatividade da lei protege o contribuinte da c.m. como se verifica no RE 84.543-SP e RE 74.467-SP da Rel. do Min. Luiz Gallotti¹⁹.

¹⁹ Inconstitucionalidade da lei de Caçapava, nº 1.340, de 7.11.69, que retroativamente mandou cobrar, como taxas de pavimentação e assentamento de guias, a contribuição de melhoria correspondente a obras iniciadas ou concluídas nos exercícios de 1967 e 1969. (TORRES, 2007, p. 507).

3.2.2 Hipótese de não incidência legalmente qualificada

O Decreto-Lei nº 195/1967²⁰ prevê em seu art. 2º, *caput* e art. 3º, §3º hipótese de não incidência legalmente qualificada ou infraconstitucionalmente qualificada no sentido de restringir o lançamento do tributo aos proprietários de imóveis de domínio privado.²¹

Cumprе esclarecer que não é caso de imunidade, pois, como ensina Torres (2005b), apenas a constituição tem o condão de criar regras imunizatórias. Por advir de norma infraconstitucional, caso de gozo de benefício fiscal, não existirá fato gerador de relação jurídica obrigacional tributária por ausência de previsão normativa. Diferente das imunidades, em que não se vislumbra a possibilidade jurídica de existência da relação, aqui temos a não subsunção do fato a norma por força da legalidade tributária. Frise-se que o legislador ordinário poderia ter previsto a possibilidade, apenas não o quis fazer.

3.2.3 Fato gerador e cálculo do *quantum debeatur*

O fato gerador, ou fato imponible da contribuição de melhoria, é a valorização imobiliária do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, ou conforme Machado (2011), o enfiteuta, desde que essa valorização decorra de obra pública.

Com efeito, discorre o art. 1º do DL 195/1967: “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”.

Paulsen (2013, p. 1321) por outro lado, ensina:

Considerando que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação principal (art. 114 do CTN), tem-se que o fato gerador da contribuição de melhoria é

²⁰ Cf. Anexo A.

²¹ Caso haja o lançamento, será ilegal, podendo ser atacado por ação anulatória de débitos fiscais, caso já tenha ocorrido o lançamento, ou por via de ação declaratória de inexistência da relação jurídica obrigacional tributária em razão da mera atipicidade da conduta.

misto. Pressupõe tanto a realização da obra (fato vinculado ao Poder Público) como a valorização imobiliária (fato que diz respeito ao contribuinte).

Mais recentemente, reafirmando a jurisprudência, o STF, em sede do Agravo de Instrumento no Agravo Regimental nº 694.836 (AI (nº) AgR) de rel. da Min. Ellen Gracie, decidiu:

Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. (BRASIL, 2009).

Interessante destacar que nos casos em que se verifique a hipovalorização do imóvel não será cabível a exação em comento, vez que não ocorre o fato imponible, qual seja, a valorização imobiliária, mas tão somente a revalorização do imóvel, a devolução do valor de mercado depreciado pela omissão Estatal. É o que ocorre, por exemplo, nos casos da desfavelização, dos assentamentos populares, de recapiamento asfáltico e da UPPs (informação verbal²²).

Há, nesses casos, uma falsa idéia de valorização, afastando de foco problemas de locais já prejudicados pela inépcia do Poder Público, ou desvalorizados em face de problemas sociais muitas vezes decorrentes da omissão Estatal.

Nos casos de desapropriação parcial de imóveis privados onde haja obra pública, verifica-se a situação *sui generes* da parte remanescente do imóvel ser valorizado enquanto existe crédito a ser recebido pela desapropriação. Os entes políticos tributantes tentaram estabelecer um suposto direito a compensação do ente para diminuir o valor das indenizações, o que seria possível, desde que houvesse expressa previsão na lei de compensação do ente cumulada com a lei específica da obra em questão. Não obstante perqueriam indenizar sem o cumprimento desses requisitos elementares, o que foi considerado inconstitucional pelo STF no RE 78506/74 e RE 76274, ambos de Rel. do Min. Aliomar Baleeiro, e no RE 85183, de Rel. do Min. Cordeiro Guerra, pelo que decidiu que nessa situação existem duas relações jurídicas autônomas: a primeira, o dever de indenizar justa e previamente em dinheiro a desapropriação mediante procedimento estabelecido em lei, conforme

²² Informação fornecida por Pedro Barreto no curso de segunda fase para o IX exame de ordem unificado, em janeiro de 2013.

art. 5º, XXIV da CRFB/88; e a segunda, que é o dever de pagar o tributo desde que devidamente instituído e cobrado.

Acerca da flagrante inconstitucionalidade intentada pelos entes políticos tributantes, Min. Gallotti, em julgamento no STF, RE 51.088/62, questionava: “Como vai compensar se não existe sequer tributo?”. Destaca-se que o tributo só passa a existir quando da sua instituição, que ocorre com a lei específica da obra pública elaborada pelo ente político realizador.

O cálculo do *quantum debeatur* da contribuição de melhoria é determinado pelo art. 82, §1º do CTN que afirma:

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

[...]

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

[...]

§ 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. (BRASIL, 1966, grifo nosso)

Não podendo o valor da contribuição ser superior ao acréscimo de valor do imóvel respectivo, nem o total das contribuições arrecadadas poderá ser superior ao custo da obra, consoante art. 81 do CTN²³.

Importante destacar que, se o ente político tributante violar os limites previstos no art. 81 relativamente ao valor do imóvel ou ao custo da obra, está, em fato, conforme destaca Machado (2011), cobrando imposto, e não contribuição de melhoria, pelo que viola sua competência tributária, ferindo a constituição.

Considerando que o montante da valorização relativamente a cada imóvel é de difícil determinação, admite-se à autoridade administrativa fazer um arbitramento

²³ Vide item 2.3.1 deste trabalho para análise da evolução histórica pertinente aos limites do tributo. Machado (2011) complementa que será inconstitucional a norma que alterando o CTN exclua os limites.

deste, conforme Machado (2011), sendo assegurado o direito à impugnação ao arbitramento invocável pelo art. 148 do CTN²⁴.

Nogueira (1964, p. 136) afirma, ainda, que a contribuição de melhoria deverá ser determinada pelo princípio da proporcionalidade objetiva, não cuidando “com preocupação técnica da capacidade”. Para qualquer efeito, quando a lei menciona a capacidade, “o faz em virtude de considerações políticas absolutamente acidentais”, como se verifica do art. 3º, §2º do DL 195/1967²⁵.

Desta forma, para se avaliar o *quantum debeatur*, deve-se encontrar primeiro a medição do percentual de valorização obtida.

Para se encontrar tal fórmula, devemos separar em grupos os imóveis que tiveram percentagens próximas de valorização individual, para, dentro de cada grupo identificável cobrar-se a prestação individual “padrão” à qual o grupo se subsume.

Por exemplo, poderíamos separar os grupos de imóveis em três classes, as dos que tiveram até 20% de valorização individual, a dos que tiveram entre 20% e 50% de valorização individual, e os que tiveram mais de 50% de valorização, para então, estabelecer que os indivíduos pertinentes ao primeiro grupo deverão retribuir com prestação individual “x”, os do segundo com “2x” e os do terceiro com “3x” respectivamente²⁶.

Neste liame, resta identificar qual será a prestação individual aplicável aos sujeitos passivos da relação jurídica obrigacional tributária. Para tanto, fórmula regra é o quociente entre o valor global tributável e o sujeito passivo global tributável, que é justamente a quantidade de contribuintes afetados pela zona de influência da obra pública.

O valor global tributável não poderá ser igual ao custo da obra, pois estaríamos diante de uma situação tautológica de, em fato, a obra pública ser custeada inteiramente pelos contribuintes, o que implicaria em enriquecimento

²⁴Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (BRASIL, 1966)

²⁵ Cf. Anexo A.

²⁶ Esta fórmula é respaldada pela jurisprudência do STJ no REsp 280.248 -SP com julgamento em 2002, de Rel. do Min. Francisco Martins e pelo REsp 169.131 -SP, de Rel. do Min. Delgado em sistematização com o art. 3º, §§ 1º e 2º do DL 195/1967.

imerecido para o Estado, o que corrobora Nogueira (1964) e consoante art. 4º, §2º do DL 195/1967²⁷.

Nesse diapasão, devem ser consideradas, ainda para efeito deste cálculo, duas situações de exceção à regra. A primeira ocorre quando o custo da obra é muito elevado, o que implicaria em prestações individuais excessivas, sendo vedado pelo princípio do não confisco esculpido pelo art. 150,IV da CRFB/88. E a segunda é a aplicação do princípio da justiça fiscal quando, se verifica a redução da capacidade contributiva em casos de regiões pobres, de miséria, obliquando na redução significativa do *quantum debeatur* ou mesmo na isenção, tudo em conformidade com o art. 4º, §2º do DL 195/1967 e na interpretação conforme a constituição.

O art. 2º do citado DL 195/1967²⁸ traz um rol taxativo dos casos de obras públicas em que será devida a c.m., isto é, uma obra que ali não venha esposada não será fato gerador da relação jurídica obrigacional tributária, conforme ensina Machado (2011, p. 448), não obstante reflita no sentido de que a descrição é “bastante abrangente, de sorte que dificilmente poderá ter uma obra pública que na mesma não esteja contida”. Baleeiro (2013, p. 896), afirma ainda, que a lista “abrange pela compreensão tudo quanto nela se contém ou a integra por conexão”.

Destaca-se ainda que por força do art. 4º, *caput* e §1º do DL 195/1967²⁹, integram o custo total da obra as despesas diretas e as indiretas. As despesas diretas são as relativas ao gastos ligados diretamente à obra, como o custo de materiais e mão de obra; as indiretas são “as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos” como se depreende do dispositivo supra mencionado.

O custo da obra deve ser atualizado monetariamente no momento do lançamento por expressa previsão legal constante no art. 4º, parte final do DL 195/1967.

²⁷ Cf. Anexo A.

²⁸ Cf. Anexo A.

²⁹ Cf. Anexo A.

3.2.4 Requisitos para cobrança e lançamento

O art. 82 do CTN estabelece os requisitos mínimos a serem observados pela lei instituidora da contribuição de melhoria. Assim, a lei ordinária instituidora deverá determinar:

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. (BRASIL, 1966)

Nesse sentido, Paulsen (2013, p. 50) complementa:

1. A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois elementos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária. 3. Precedentes jurisprudenciais: a) RE 116.147-SP, Min. Octávio Gallotti, DJ de 25.05.93; b) REsp 35.133-2-SC, Min. Milton Pereira, 1ª turma, julgado em 20.03.95; c) REsp 634-0-SP, Min. Milton Luiz Pereira [...].

Insta ressaltar que a c.m. depende de lei específica para cada obra que se pretenda tributar, nos termos do art. 150, I da CRFB/88³⁰. Ocorre que os dispositivos do DL 195/1967 não são suficientes para a cobrança da contribuição de melhoria, isto porque, conforme ensina Fux (2010 apud PAULSEN, 2013, p. 177), “a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação”. O art. 82 do CTN torna inequívoca tal necessidade, exigindo que conste de lei específica os detalhes atinentes a obra. É o que decidiu o STJ³¹ no REsp 927846/RS de rel. do Min. Luiz Fux:

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DOS EDITAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO LANÇAMENTO. SÚMULA 07 DO STJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO DISSÍDIO. 1. A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre da valorização imobiliária que se segue a uma obra pública, **ressoando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra, nos termos do art. 150, I da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação. (BRASIL, 2010, grifo nosso).**

Cumpridos os requisitos de validade constantes no CTN e no entendimento jurisprudencial, deverá se proceder ao lançamento do tributo, notificando o contribuinte do montante da contribuição, da forma e dos prazos para o seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo, conforme art. 82, §2º do CTN e art. 10º do DL 195/1967. Poderá, ainda, o contribuinte, consoante parágrafo único do referido artigo³², reclamar ao órgão lançador contra erro na localização e dimensões do imóvel, o cálculo dos índices atribuídos, do valor da contribuição e do número de prestações.

³⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988).

³¹ Precedentes: REsp 739.342/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, abr/06; TJSC, 4ª Câm. Civil, AC 96.011096-8, abr/97; Importante destacar que há jurisprudência em sentido diverso: REsp 6.164/MS, Rel. Min. Luiz Vicente Cernichiano, nov/90, não obstante Paulsen (2013) critique o julgado e em que pese os entendimentos mais modernos serem no sentido da exigência.

³² Cf. Anexo A.

Insta destacar que, consoante jurisprudência do STJ³³, a ausência de notificação é vício que se estende e contamina a certidão de dívida ativa, e por conseguinte, inexistindo a notificação ao contribuinte, o lançamento não se perfaz, o que torna nula a execução fiscal nele fundada pois inexistente o crédito tributário, vez que é o lançamento quem o cria, nos termos do art. 142 do CTN³⁴.

Cabe ainda ao Poder Público, consoante REsp 671.560/RS de Rel. da Ministra Denise Arruda, do STJ, apresentar os cálculos que irão embasar a cobrança da contribuição de melhoria, concedendo, entretanto, prazo para que o contribuinte, em caso de discordância, possa impugná-los administrativamente, assim como apurar e demonstrar a valorização por ocasião do lançamento - é o que se extrai do REsp 1076948/RS de Rel. do Ministro Luiz Fux, do STJ - não sendo possível a aferição por raciocínio lógico.

Consoante o AgRgEDclAg 1107172/PR de Rel. do Min Herman Benjamin, do STJ: “a singela alegação de que a pavimentação asfáltica necessariamente acarretou ganhos em favor do proprietário é insuficiente para viabilizar a imposição tributária, faz-se necessária a identificação do *quantum*”.

O lançamento, como indica o art. 9º do DL 195/1967³⁵, só é possível depois de executada a obra, de ofício e da competência administrativa do Poder Público realizador, dispondo, para tanto, de cinco anos, de acordo com o art. 173 do Código Tributário Nacional, sob a pena de sucumbir a decadência.

A conclusão parcial da obra pode justificar a cobrança relativamente aos imóveis nos quais a obra possa se considerar pronta, o que só é possível se o Poder Público dispuser, em relação à parte da obra que se encontre concluída, todos os dados necessários e suficientes à definição do *quantum debeatur*, conforme art. 5º, parágrafo único e art. 9º do DL 195/1967.

O art. 5º do DL 195/1967³⁶ menciona, ainda, a necessidade da publicação de editais em relação à obra, elencando o memorial descritivo do projeto, o orçamento total ou parcial do custo da obra e determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis

³³ STJ, 1ª T., AgRg no Ag 1265138/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, nov/2010.

³⁴ Caso criado, desafia embargos a execução fiscal ou execução de pré-executividade.

³⁵ Cf. Anexo A.

³⁶ Cf. Anexo A.

beneficiados, podendo, nos termos dos arts. 6º e 7º do DL 195/1967³⁷, ser impugnados.

Embora o referido artigo não faça menção expressa, Paulsen (2013) ensina que essa publicação deve ser prévia à realização da obra, pois, considerando o fato gerador misto do tributo e a necessidade de observância da vedação à irretroatividade com fulcro no art. 150, III, 'a' da CRFB/88, é certo que, realizada a obra, a valorização teria se verificado, sendo que a instituição posterior do tributo acabaria por implicar na retroatividade, vez que o fato gerador já teria ocorrido sem norma que o tipifique. É o que se extrai de Paulsen (2013, p. 1239): “1º TACSP, 6ª Câm. Esp. AC 549.669-7 de Rel. Juiz Jorge Farah: Prevalece a exigência de editais prévios em relação à obra”.

Em sentido diverso, Schoueri (2012 apud PAULSEN, 2013) entende que a cobrança da c.m. deve ser precedida de edital, mas não se exigindo que anteceda à própria obra. É o que se extrai do REsp 8417/SP de Rel. do Min. Américo Luz, do STJ: “A publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição e não para realização da obra”.

3.2.5 Regra-matriz de incidência tributária

O estudo da regra-matriz de incidência tributária polariza atenção, consoante os ensinamentos de Carvalho (2011, p. 353), no conseqüente da norma, ou seja, na “análise do juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas e jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário”.

Carvalho (2011) chama de elemento “prescritor”, que anuncia normativamente os critérios para identificação do vínculo jurídico que nasce, qual seja, a relação jurídica obrigacional tributária, mediante o preceituamento da conduta, facultando-nos saber, com o conseqüente normativo, quem é o sujeito portador do direito subjetivo, a quem foi determinado o dever jurídico de cumprir a prestação, seu objeto, sua base de cálculo e alíquota aplicável.

³⁷ Cf. Anexo A.

A norma deverá trazer, portanto, a descrição hipotética de um fato realizável por um sujeito qualquer para que assim já se tenha a delimitação do universo de potenciais sujeitos passivos a serem determinados quando da ocorrência do fato imponible, conforme Rodrigues (2002).

Portanto, a regra-matriz de incidência tributária se ramifica em critérios, quais sejam, critério material, espacial, temporal, subjetivo (que, por sua vez, se subdivide em sujeito ativo e sujeito passivo), e critério quantitativo, que se subdivide em base de cálculo e alíquota.

No que se relaciona ao critério material, Carvalho (2011) ensina que o comportamento ensejador da subsunção fática à norma é descrito por um verbo que exija complemento e ao qual esteja ligado, necessariamente, um sujeito. Rodrigues (2002, p. 122) complementa que “em razão da fundamental importância que desempenha o referido verbo, costuma-se identificá-lo como o núcleo do critério material”.

Conforme tratado no item 3.2.3 deste trabalho, a hipótese de incidência (h.i.) da c.m. é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, que, se ocorrido, faz nascer a possibilidade jurídica de instituição e cobrança do referido tributo.

Ocorre que, nem a CRFB/88, nem o CTN, nem o DL 195/1967 expressam o verbo núcleo do critério material que se perquire, pelo que a doutrina se encarrega.

Rodrigues (2002, p. 123) ensina: “(...) o núcleo do critério material da hipótese tributária se expressa pelo verbo “auferir”. Auferir o que? Auferir valorização imobiliária que decorra de obra pública”, cuja sujeição passiva se daria em face do proprietário do imóvel, que é quem, de fato, se beneficia com a mais-valia imobiliária.

O critério subjetivo, no que se relaciona ao sujeito passivo, consoante os ensinamentos de Baleeiro (2013), se dá no sentido de que a obrigação relativa a c.m. é *propter rem*, ou seja, acompanha a coisa, a teor de que dispõe o art. 8º, *caput*, e §1º do DL 195/1967³⁸ e art. 130 do CTN³⁹. Desta forma, o tributo é cobrado do proprietário do imóvel ao tempo do lançamento, e se transmitirá ao adquirente, e

³⁸ Cf. Anexo A.

³⁹ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, **ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.** (BRASIL, 1966, grifo nosso).

sucessores, ambos a qualquer título, do domínio do imóvel, com exceção do arrematante, pois não sucede a dívida tributária se o adquirente possui certidão de inexistência de débitos fiscais chancelada pela administração pública⁴⁰, que é o que ocorre quando da arrematação em leilão ou hasta pública, consoante art. 130, parágrafo único do CTN⁴¹. É que o preço dos créditos tributários sub-rogam-se sobre o preço depositado pelo adquirente, consoante REsp 39122/SP de Rel. do Min. Peçanha Martins, e REsp 70.756/SP de Rel. do Min Garcia Vieira.

Nesse sentido, vem decidindo o STJ, de que não há responsabilidade tributária para o arrematante. No REsp 1059102/RS, de Rel. do Min. Luiz Fux afirma-se que “o crédito fiscal perquerido pelo fisco deve ser abatido do pagamento, quando do leilão, por isso que, finda a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade tributária” persistindo a obrigação do executado perante o Fisco⁴², posto impossível a transferência do encargo para o arrematante, ante a inexistência de vínculo jurídico com os fatos jurídicos tributários específicos, ou com o sujeito passivo, conforme entende Paulsen (2013).

Destaca-se ainda que a legislação só fala em proprietário e enfiteuta, e não em possuidor a qualquer título como ocorre para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Não obstante pode haver sujeição passiva com esteio no princípio da capacidade contributiva constante no art. 145, §1º da CRFB/88 o possuidor do imóvel com *animus domini*, o titular do domínio útil, o usucapiente, o usufrutuário e o compromissário-comprador imitado na posse, ainda conforme Paulsen (2013).

Quando houver bens indivisos, serão considerados como pertencentes a um só proprietário, sendo todos eles devedores solidários, respondendo cada um ilimitadamente e integralmente pelo débito tributário a título de c.m., como se verifica

⁴⁰O arrematante, consoante REsp 909.254/DF, de Rel. Do Min. Mauro Campbell Marques decidiu que nos termos do parágrafo único do art. 130 do CTN, que é “direito do adquirente receber o imóvel livre de ônus tributários”, tendo sido deferida a concessão da segurança pleiteada para que fosse expedida a certidão negativa de débitos tributários anteriores a arrematação.

⁴¹Art. 130. [...] Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

⁴² Há jurisprudência no sentido de que a insuficiência do valor do bem arrematado para o pagamento dos débitos tributários impeça a expedição de certidão negativa, pelo que o REsp 720196/SP de Rel. do Min Luiz Fux afirma: “a exegese do dispositivo pressupõe que o preço da expropriação tenha pago o débito. À mingua dessa comprovação, rejeita-se de plano a certidão negativa. É que resta possível que o preço da alienação deixe o débito impago, impedindo assim, a expedição da certidão negativa”.

no art. 8º, §4º do DL 195/1967⁴³ cumulado com o art. 124 do CTN. Ocorre que o proprietário contra o qual seja constituída a certidão de dívida ativa, e procedido o lançamento terá o direito de exigir dos demais condôminos as parcelas que lhes couberem, não comportando benefício de ordem. Mister destacar que na execução fiscal o chamamento ao processo dos outros coproprietários não é permitido.

A análise do sujeito ativo, ou seja, o titular do direito subjetivo de instituir e exigir o tributo, consoante o Texto Magno da qual emerge a competência tributária, está ligada aos entes políticos tributantes, desde que cumulem a competência administrativa⁴⁴ para a realização da obra, conforme vimos no item 3.1 deste trabalho.

Pelo critério espacial, o legislador determina o lugar, o *locus facti* onde possa ocorrer o fato jurídico tributário, conforme ensina Rodrigues (2002, p. 124) no caso da contribuição de melhoria. Tendo em vista que incide sobre a mais-valia imobiliária, “o critério espacial deve condicionar a tributação a áreas específicas, isto é, deve identificar as áreas sujeitas aos efeitos da obra”.

Nesse sentido, Rodrigues (2002, p. 124) afirma que “todos os imóveis adjacentes ou localizados nas proximidades da obra pública que por ela sejam valorizados poderão acarretar o ônus tributário aos seus proprietários”.

Pela análise do critério temporal, determina-se o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador. No caso da c.m., considera-se ocorrido o fato no momento da valorização imobiliária, conforme Rodrigues (2002).

Importante destacar que, conforme preleciona Marques (2005), deve haver uma contemporaneidade entre a valorização do imóvel privado e a obra pública, a fim de que possa haver uma relação de causa e efeito entre ambas, ou seja, deve existir nexos causal entre esta e àquela. É o que decidiu a 16ª Câmara Civil do 1º TACSP na apelação cível nº 427.643-7/SP conforme Paulsen (2013). Noutras palavras, a valorização imobiliária retardada não é tributável por via da exação em estudo, mesmo que decorrente de obras públicas.

Para as situações em que se verifique concurso de preferência, o CTN, em seus artigos 163 e 187, atesta que existindo simultaneamente dois ou mais créditos

⁴³ Cf. Anexo A.

⁴⁴ O art. 3º do DL 195/1967 trás essa previsão ao determinar que a c.m. será cobrada pela unidade administrativa que realizar a obra.

vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará sua respectiva imputação primeiramente às contribuições de melhoria, depois às taxas, e, por fim, aos impostos. Ocorre que, se houver cobrança judicial por meio de execução fiscal, por força do art. 187, parágrafo único do CTN cumulado com o art. 29, parágrafo único da Lei 6.830/80, Lei de Execuções Fiscais, quem tem a preferência é a União Federal.

Ainda nesse diapasão, o art. 18 do DL 195/1967⁴⁵ aduz que, se houver dívidas fiscais quanto ao imóvel beneficiado pela contribuição de melhoria, essa terá preferência sobre as outras dívidas.

O critério quantitativo, determinado pelo conseqüente normativo e especializado por meio do lançamento e conseqüente termo de inscrição em dívida ativa, abrange a base de cálculo e a alíquota, que, quando combinadas, determinam o *debitum* tributário, ou seja, a quantia mensurável que deverá ser entregue ao Poder Público.

Carvalho (2011, p. 406) conceitua a base de cálculo como:

A grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico.

Nogueira (2011, p. 108) conceitua a base imponible como uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*”.

Extrai-se do conseqüente normativo que o critério material da c.m. é auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública. Logo, o que deve ser mensurável na base de cálculo é quanto o proprietário o imóvel valorizado auferiu, devendo ser expresso em moeda corrente, conforme Rodrigues (2002).

Deve-se ater ao fato de que a base de cálculo não poderá corresponder à mais-valia imobiliária, pois assumiria compostura de imposto, nem corresponder ao custo da obra, pois assumiria compostura de taxa. É que a c.m. é tributo autônomo

⁴⁵ Cf. Anexo A.

vinculado a uma atuação estatal que não se confunde nem com um nem com o outro.

Consoante os ensinamentos de Torres (2007), deve-se com a c.m. se relacionar ao binômio valorização e atuação estatal, e nunca a apenas um deles, sob pena de descaracterizar a natureza jurídica do tributo, e tratar, em fato, de impostos ou taxas.

De fato, conforme Barreto (1998 apud PAULSEN, 2013, p. 1326), o “custo da atividade estatal é base de cálculo de taxa, nunca de contribuição de melhoria”, o que é inconstitucional, vez que o ente tributante estaria violando sua competência tributária, e, portanto, a própria constituição. É o que vem decidindo o STF⁴⁶ e o STJ⁴⁷.

De outro lado, conforme Torres (2007) não pode a base imponible corresponder à mais-valia imobiliária, pois esta diz respeito exclusivamente à capacidade contributiva⁴⁸, o que é típico dos impostos. Além disso, é justamente nesse ponto central que se fundamenta a diferença entre o imposto de renda sobre a mais-valia imobiliária e a contribuição de melhoria.

Cumpra que o imposto sobre a mais-valia e a c.m. não são cumulativos: o imposto não deve incidir sobre a valorização decorrente de obra pública, mas tão somente sobre a mais-valia desvinculada de qualquer prestação Estatal, pelo que o contribuinte deverá abater do valor do imposto o que pagou a título de contribuição de melhoria, conforme Torres (2007) e art. 17 do DL 195/1967⁴⁹.

Ocorre que, se o contribuinte não paga a c.m., por não haver lançamento nesse sentido, o imposto acaba incidindo injustificadamente sobre o valor da mais-valia decorrente inclusive de obras públicas, não ocorrendo o *bis in idem*, aqui

⁴⁶O tribunal *a quo* decidiu pela ilegalidade da lei municipal que fixou a base de cálculo da contribuição de melhoria no custo da obra e não na valorização imobiliária”. (AI 633395/RS, Rel. da Min. Cármen Lúcia, j. ago/2008

⁴⁷ Essa Corte Superior tem entendido que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária dela decorrente, inadmitida sua cobrança com base exclusivamente no custo da obra. Cabe ainda, ao ente tributante, o ônus da prova da referida valorização. (AgRg no REsp 1304925/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, abr/2012).

⁴⁸ Cf. Item 3.2.1 deste trabalho.

⁴⁹ Cf. Anexo A.

proibido⁵⁰, pois apenas se caracterizaria na hipótese da cobrança simultânea de ambas as imposições.

No que concerne à alíquota, destaque-se que só pode ser determinada por lei, que deve prescrever todos os aspectos criadores da obrigação pecuniária em respeito ao princípio da legalidade, pelo que a c.m. é regida.

É através dela que se gradua a porção da base de cálculo que cabe ao Estado, sendo, em fato, esse o sentido da palavra, como aduz Carvalho (2011, p. 411), “etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer parte, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes”. Daí a razão para que a base imponible seja expressa em moeda, pois a alíquota necessariamente deverá sê-lo, para que se obtenha da combinação desses dois fatores quantitativos um valor que corresponda a uma determinada quantia em dinheiro.

Frise-se a importância de que a determinação do percentual da alíquota deva respeitar os limites esculpidos no art. 81 do CTN, quais sejam, o total da despesa realizada e o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A alíquota não poderá, ao arripio do art. 81 do CTN, corresponder a um percentual maior ou igual a 100% do valor da base de cálculo, sob pena de ofensa ao princípio da proibição de tributo com efeito de confisco previsto no art. 150,IV da CRFB/88, conforme ensina Rodrigues (2002).

No que se relaciona à forma de pagamento, é a lei do ente competente para a execução da obra que deverá, conforme o consequente normativo, determinar, não podendo a parcela anual ser maior que 3% do maior valor fiscal do imóvel atualizável à época da cobrança, como se verifica do art. 12, *caput* do DL 195/1967⁵¹. Geralmente se observa o valor fiscal do imóvel, que também é utilizado para efeito da avaliação da valorização imobiliária, os constantes à título de IPTU e ITR.

É de se observar que, se o contribuinte pagou ao Estado tanto quanto recebeu a título de valorização imobiliária, seu patrimônio permaneceu inalterado.

⁵⁰ Importante frisar que nesse caso o *bis in idem* é proibido pois não há norma que preveja a possibilidade de que o fato imponible pertença comcomitantemente aos dois tributos, vinculada que é a legalidade pública, caracterizando caso ocorram as duas retenções hipótese de indébito atacável por ação repetitória de indébitos fiscais.

⁵¹ Cf. Anexo A.

Assim esse aumento no valor do imóvel não deve ser computado para efeito de imposto de renda sobre a mais-valia imobiliária e IPTU ou ITR. Entretanto, se a c.m. for inferior à valorização, o que é o comum, haja vista o número de beneficiários ser abrangente em face do limite total previsto no CTN, que é o custo da obra, essa parcela não tributada de valorização deverá ser computada na base de cálculo daqueles impostos, conforme ensina Rodrigues (2002).

Não há nenhuma tautologia nesta hipótese, pois, conforme visto, os princípios informadores são distintos. Enquanto a c.m. deverá ser instituída como um imperativo de justiça fiscal, combatendo o *unearned increment* e objetivando a redistributividade, os impostos respaldam-se na capacidade contributiva, que, em fato, viu-se acrescida.

Tautologia jurídica seria a contribuição de melhoria, tributo dos mais relevantes, que além de cumprir sua função fiscal funda-se nos ideais de justiça e equidade, cair na obsolescência dos entes políticos tributantes em descompasso com a vontade normativa constitucional.

4 DA NECESSIDADE DA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O Estado Democrático e de Direito prescinde da idéia de que todas as manifestações de vontade e atos devam ser regulados pelo direito, inclusive no que concerne a própria submissão do Estado ao sistema de princípios e normas jurídicas vigentes.

Nesse sentido Nogueira (1964, p. 13) ensina que a atividade financeira do estado deve, particularmente, ser rigorosamente informada pela ciência jurídica. Em primeira razão porque trata da administração do dinheiro público, “isto é, do dinheiro que se destina ao atendimento das necessidades públicas”, subtraído coativamente da economia privada, “cujo sacrifício se justifica na medida das exigências daquelas necessidades”.

De porte desse pressuposto de validade, decide a política elaborar os meios para obtenção de tais recursos, a arrecadação, por meio de instrumento adequado, o direito, para que se salvaguardem superiores finalidades, que objetivam o bem estar social, a observância da equidade e a segurança, conforme Nogueira (1964).

Como o Estado é sujeito ao direito, deve-lhe obediência como qualquer outra pessoa, de forma que tais normas vinculam a ação de seus órgãos e agentes, regidos que são pelo princípio da legalidade estrita, que segundo Filho (2010, p. 21) significa que “toda e qualquer atividade administrativa deve ser autorizada por lei. Não o sendo, a atividade é ilícita”.

Nesse sentido, um sistema financeiro sadio e bem estruturado, conforme ressalta Nogueira (1964), deve observar o princípio da distribuição geográfica dos encargos tributários, que informa que as despesas que beneficiam a coletividade devem ser repartidas por todos enquanto as que beneficiam específica região devem ser suportadas por recursos oriundos de pessoas e bens localizados na circunscrição servida.

Dessas reflexões há de surgir robusta a convicção de que **o sistema tributário que não reconheça e não consagre a contribuição de melhoria é imperfeito, lacunoso, inidôneo e, sobretudo, injusto.** Com efeito, se considera que, para determinada obra, suportada por impostos, todos concorrem com sacrifício, por isso que tal obra,

presume-se, vai em proveito da coletividade, beneficiando, porém, de maneira concreta, determinados particulares relacionados a ela — via de regra em razão da localização recíproca — **logo se reconhece a justeza do princípio segundo o qual os proprietários dos bens avantajados devem concorrer, proporcionalmente, ao benefício recebido para o custeio da obra, pena de violação da justiça distributiva.** (NOGUEIRA, 1964, p. 17, grifo nosso).

Considerações de ordem política quanto científica recomendam instantemente a contribuição de melhoria, bem como foi recomendada em diversos momentos da história⁵², conforme Nogueira (1964).

Costa [2000 - 2013, p. 11], por sua vez, trás a o princípio da isonomia como fundamento da instituição da c.m., elucidando sua posição com o seguinte caso:

Se entre municípios limítrofes realiza-se uma obra pública e apenas um deles estatui a respectiva contribuição de melhoria há manifesta inconstitucionalidade por desrespeito ao princípio da isonomia. Afinal, haveria a valorização imobiliária para todos, enquanto apenas alguns arcariam com seu ônus. Estar-se diante de tratamento diferenciado sem um fator de *discrímen* que o justifique, não podendo haver desequiparações fortuitas ou injustificadas. Tem-se que a contribuição de melhoria é apenas mais um dentre as possíveis situações de obrigatoriedade na instituição de tributos.

A inaplicação da contribuição da melhoria viria consagrar esta situação injusta. Imperativo de equidade, exigência elementar da justiça distributiva, pelo que se impõe imediata disposição no sentido integral de sua plenitude no sistema tributário brasileiro (BALEEIRO, 2013; MACHADO, 2011; MARQUES, 2005; NOGUEIRA, 1964; PINTO, 2002; RODRIGUES, 2002; TORRES, 2007).

Assim, onde não existe a c.m., a coletividade é sacrificada pela alarmante deficiência de meios financeiros, mas está diuturnamente a propiciar o enriquecimento de pessoas que se limitam a assistir

⁵² Em 1807 o conselheiro de estado Montalivet, comentando a Lei de retificação do Rio Tâmis na Inglaterra já argumentava: "Pourquoi le Trésor public, c'est-à-dire la réunion de tous les français, ferait-il seul une dépense qui procure une avantage plus immédiate a quelques-uns? Il n'y aurait le plus souvent ni convenance ni justice; de là, les dispositions qui autorisent le gouvernement à proposer des contributions diversement calculées selon les avantages généraux ou locaux". (Montalivet, 1807 apud NOGUEIRA, 1964, p. 16).

Pizanelli em 1865 corrobora da idéia ao arugmentar: "Il concorso alla spesa sostenuta per il compimento di opere pubbliche da parti di proprietari, che di esse piu direttamente si avvantaggiano, non solo evitava la grave ingiustizia di far concorrere altri proprietari a creare l'utilità di quelli, ma anche agevolava il compimento delle opere pubbliche stesse, senza per altro, costituire, con ciò, violazione alcuna dei diritti dei proprietari onerati". (Pizanelli, 1865 apud NOGUEIRA, 1964, p. 16).

passivamente ao próprio enriquecimento. **Segundo tais critérios, a c.m. representa forma requintada de tributação e sua presença e atuação no sistema tributário atestam seu rigor técnico e excelência orgânica. Não basta, todavia, reconhecê-la e consagrá-la no sistema jurídico; é preciso atuá-la, vivificá-la e dinamizá-la.** (NOGUEIRA, 1964, p. 20, grifo nosso).

A c.m., consagrada na Constituição e pela legislação infraconstitucional, é inerte, letra morta. Considerada como um cortejo a injustiça pelo contribuinte (NOGUEIRA, 1964), tributo impopular pelos administradores responsáveis pela sua aplicação (MACHADO, 2011). Quando é certo que o resultado de sua inaplicação, além de violar a Lei de Responsabilidade Fiscal, demonstra sintoma de deficiência do próprio sistema tributário, a perpetuação da tautologia do enriquecimento imerecido promovido pela omissão estatal, violação aos princípios da indisponibilidade da *res pública* e ao equilíbrio orçamentário do estado, a justiça, nela incluída a fiscal-retributiva e a equidade (NOGUEIRA, 1964). Além de abrir mão, ao abandonar a competência tributária, de farta fonte de receita derivada tão importante para o progresso social e para o desenvolvimento da nação, inclusive para fins da reforma agrária, como será detalhadamente explicado.

4.1 Das causas prováveis para a não instituição e cobrança da contribuição de melhoria

Machado (2011) trás como razões para que o Estado não venha lançando mão desta importante fonte de receitas para o erário, o que é no mínimo estranho, considerando a permanente voracidade do fisco no que concerne a arrecadação de tributos: a exigência trazida na lei, de que sua cobrança prescindida da prévia realização da obra, o que tornaria inviável ter o tributo como fonte de recursos para emprego nas obras públicas; a obrigatoriedade de publicação do orçamento da obra, que deve ficar disponível a todos os contribuintes, podendo o custo da obra ser impugnado; e o proveito pessoal;

Não obstante, conforme analisado no item 3.2 deste trabalho, o art. 4º,II do CTN determina que o destino das verbas arrecadadas a título de c.m. não é importante para a construção do arquétipo genérico no qual o tributo está inserido,

de forma que deve a c.m. ser utilizada para manter o equilíbrio orçamentário-financeiro do estado, bem com celebrar a justiça e a equidade que emanam de sua correta aplicação. Afirmo Machado (2011, p. 453) ainda não ser esta uma razão efetiva pois “bem poderia a entidade que pretende realizar uma obra pública obter financiamento para esse fim, e depois pagar a dívida correspondente com os recursos arrecadados com a contribuição”.

No que se relaciona a obrigação de publicação do orçamento da obra, afirma Machado (2011, p. 453) não ser do interesse dos governantes, nem às grandes empresas que contratam obras públicas a transparência “pois é comum o superfaturamento nessas obras”.

Machado (2011, p. 454) menciona ainda o proveito pessoal como razão para a não instituição da c.m. ao afirmar que:

Não raramente, o governante, ao pretender realizar uma obra pública da qual decorrerá valorização imobiliária, compra ou informa reservadamente a seus amigos e correligionários para que comprem os imóveis que serão valorizados. E assim, por razões óbvias, não institui a c.m. que, em tal situação, terminaria por eliminar a vantagem que quis obter ou propiciar.

Santiago em comentários ao texto de Machado (2011) complementa:

Portanto, a contribuição de melhoria poderia propiciar ao poder público os recursos necessários à realização de importantes obras de infra-estrutura, com a vantagem, que para Hugo de Brito Machado seria desvantagem, de impedir que tais projetos fossem utilizados como moeda de troca para favorecimentos políticos, para enriquecimento das empreiteiras, ou para a obtenção das verbas de campanha. **A contribuição de melhoria é assim um tributo democrático, participativo e anti-populista, porque o contribuinte estaria pagando pela obra e saberia, portanto, que não deve qualquer favor a nenhum político. O contribuinte sentiria também mais diretamente a necessidade de fiscalizar a obra que está sendo realizada com o seu dinheiro.** (SANTIAGO, 2012, p. 3, grifo nosso).

Baleeiro (2013, p. 893), de outro lado, atribui a não instituição do tributo ao nível dos agentes públicos mal recrutados fora do sistema de mérito. Afirmando que a “administração, em matéria de contribuição de melhoria está diante da exigência de selecionar e adestrar seu pessoal à altura de novos métodos, suscitados por necessidades novas”.

Ocorre que a contribuição de melhoria exige uma série de requisitos para sua instituição e cobrança, como o problema da avaliação do imóvel antes e após a obra pública, a necessidade de publicação de editais, a obrigação de lei específica para cada obra, a obrigação de notificar o contribuinte, o que acabaria por dificultar sua exação frente a estrita obediência da administração a legalidade estrita.

Enfim, o problema da avaliação, increpado a contribuição de melhoria, não é peculiar ou exclusivo dela: jaz no fundo de quase todos os demais tributos. É o mesmo do imposto territorial, urbano ou não; do imposto predial quanto às casas utilizadas pelo proprietário; do imposto de transmissão *inter vivos* e *causa mortis*; do imposto de renda em vários dos seus aspectos, como os da cédula G, cálculo de valorização, depreciações, fundos de amortizações de minas, areal etc. Nem por isso esses tributos foram abandonados ou reduzidos a métodos indiciários, como nos tempos dos impostos “portas e janelas”. Muito pelo contrário, cada dia se aprimora sua técnica, nos embates do velho e terno jogo de astúcia e sutilezas entre o Fisco e os contribuintes. (BALEEIRO, 2013, p. 893).

Ao arrepio de qualquer fator que influencie ou não a instituição e cobrança do tributo em tela, faz-se mister destacar que estamos diante de uma norma de direito público, adstrita a reserva legal, pelo que todas as dificuldades que se apresentem quando da aplicação do instituto devem ser sanadas para que se faça uso desta importante fonte de receitas. É de se destacar que antes que um imperativo normativo, estamos diante de um ideal de justiça e equidade que devem ser primados no ordenamento jurídico brasileiro.

4.2 A competência tributária confrontada com os artigos 11 e 14 da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem por escopo sedimentar o regime de gestão fiscal responsável, mediante a implementação de mecanismos que objetivam nortear a administração pública, constituindo, conforme Martins e Nascimento (2012, p. 56), “um código de conduta gerencial a ser observado, doravante, na condução da coisa pública (...) bem como estabelece o fluxo de recursos financeiros necessários à sua efetiva realização”.

É nesse sentido que Hans Kelsen (1997 apud MARTINS; NASCIMENTO, 2012) toma o termo “responsabilidade” como adstrita ao dever jurídico, à sua reserva, cujo descumprimento implicaria numa reação coercitiva de reparação da conduta contrária à prescrição legal.

Alf Ross (1961 apud MARTINS; NASCIMENTO, 2012, tradução nossa) complementa:

A expressão ‘ser responsável’ representa uma relação entre a conduta de um sujeito vinculado por um sistema normativo — expectativa de conduta — e expressão de uma repreensão ante a violação das regras desse sistema — sanção⁵³.

A “responsabilidade” trás em seu bojo a capacidade do poder público em atender as necessidades e demandas da população, incluindo a responsabilidade patrimonial do Estado por ato administrativo e a salvaguarda do cidadão contra o risco do poder burocrático concentrado nas mãos do Estado, o que informa, em fato, o “estado de direito”, conforme Martins e Nascimento (2012).

Nesse sentido é que a LRF, que desponta como instrumento normativo de complementariedade, atua como regra de integração entre os princípios constitucionais e a legislação ordinária emprestando sentido ao sistema normativo das pessoas políticas responsáveis pela gestão de recursos públicos, consoante ensinamentos de Martins e Nascimento (2012).

A gestão de recursos públicos consiste, conforme ensina Martins e Nascimento (2012, p. 60-61), “numa perspectiva operacional destinada à obtenção, distribuição e aplicação dos recursos financeiros imprescindíveis à consecução das metas perseguidas pelo Estado na satisfação das necessidades coletivas”. Assim, o poder de arrecadar se justifica na medida em que o poder público o gasta o erário com eficiência, atinente às necessidades sociais, e é apenas dessa forma que o Estado desempenhe seu fim último — o bem comum.

Nesse sentido é que o equilíbrio das contas públicas, a prevenção de déficit fiscal, a segurança emergem como consequentes da gestão fiscal responsável. Pelo que a desobediência poderá levar o administrador a responder no campo da responsabilidade fiscal em face da gestão temerária.

⁵³ Texto original: “La expresión ‘ser responsable’ representa una relación entre la conducta de un sujeto vinculado por un sistema normativo — expectativas de conducta — y la expresión de un reproche ante el incumplimiento de las normas de dicho sistema — sanción”.

Embora o CTN traga em seu art. 8⁵⁴ menção a possibilidade de que o exercício da competência tributária seja uma faculdade do ente político tributante, devo o administrador estar atento ao equilíbrio das finanças públicas, pelo que o “ajustamento das contas públicas visando à retomada do desenvolvimento é indispensável ao esforço de saneamento do equilíbrio financeiro do Estado” (MARTINS; NASCIMENTO, 2012, p. 66). Ou seja, o Código Tributário Nacional não trouxe uma previsão de facultatividade do exercício das competências tributantes, outrossim uma regra de indelegabilidade.

Nesse sentido a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art. 11, *caput* institui:

Art.11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. (BRASIL, 2000).

É de fácil compreensão que a LRF, lei complementar integrativa que é, prevê a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional dos entes políticos tributantes como requisito essencial para que se alcance a gestão fiscal responsável. Noutras palavras, começa-se a delinear que conforme analisado no item 2.2 deste trabalho, o permissivo constitucional de instituição da contribuição de melhoria patente no art. 145, III é em análise sistemática com o art. 11 da LRF um dever por parte dos entes da federação sob pena de se configurar uma gestão temerária sujeita ao campo da responsabilidade fiscal.

A atividade estatal, conforme anota Martins e Nascimento (2012, p. 67) “tem como ponto alto de vista estratégico o processo de planejamento contínuo e permanente com a adoção dos instrumentos preconizados pela Constituição Federal”. De sorte que deve-se pautar em comportamento equilibrado, em conformidade com a LRF, pelo que o abandono das competências tributárias deve ser conduta fortemente combatida, ainda mais quando verificada a situação de alto

⁵⁴ Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

endividamento dos entes políticos brasileiros, consoante pesquisa de endividamento de Estados e Municípios realizada pelo Banco Central do Brasil⁵⁵.

Em conformidade com a LRF, deve ainda os entes políticos obedecer ao princípio da prevenção de déficit fiscal, objetivando estabelecer equilíbrio entre as aspirações sociais e os gastos efetivamente desembocados. Desta forma, percebemos que a instituição da c.m. seria importante fonte de receita derivada para abastecer o erário quando da realização de obra pública, o que diminuiria a prática usual do endividamento público irresponsável, conforme Martins e Nascimento (2012). Em que pese não ser arquétipo genérico do tributo em tela a destinação dos recursos.

Outro elemento informador da gestão fiscal responsável é o princípio da segurança, que objetiva a garantia estrutural do Estado, pelo que colapsado restariam desajustados todos os setores que abalizam uma nação, como a segurança pública, a saúde e a educação, todos protegidos constitucionalmente. Ora, a atividade financeira do estado deve ser fortemente protegida, e portanto fiscalizada vez que trata-se de dinheiro público, destinado ao atendimento das necessidades públicas, “que guarda relação com os direitos fundamentais, possibilita-se a efetiva proteção do direito à liberdade, do qual decorre a garantia de todos os demais direitos, já que todos têm um custo”, daí o fundamento da noção de responsabilidade pela qual deve se pautar os administradores da *res pública* (COSTA, [2000 - 2013], p.19).

Deve o administrador estar atento ao princípio da indisponibilidade da coisa pública, que informa: o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer em toda sua extensão a competência tributária, incluindo a eficiência na arrecadação, conforme ensina Martins e Nascimento (2012).

Decorre esse poder tributário da Constituição Federal e é direcionado ao ente autônomo da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ou seja, à pessoa política detentora do poder de tributar. **A inércia derivada do seu não exercício, além de insuprimível por pessoa jurídica de direito distinta daquela a quem a Constituição tenha atribuído a referida competência, implica responsabilidade do governante pelo seu descumprimento.** (MARTINS; NASCIMENTO, 2012, p. 152, grifo nosso).

⁵⁵ BRASIL. Banco Central do Brasil. **Pesquisa de Endividamento de Estados e Municípios.** Disponível em <<http://www4.bcb.gov.br/fis/dividas/lestados.asp>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

O Senado Federal⁵⁶ define crime de responsabilidade da seguinte forma:

A rigor, não é crime, e sim a conduta ou comportamento de inteiro conteúdo político, apenas tipificado e nomeado como crime, sem que tenha essa natureza. A sanção nesse caso é substancialmente política: perda do cargo ou, eventualmente, inabilitação para exercício de cargo público e inelegibilidade para cargo político. A Lei nº 1.079/50 regula o crime de responsabilidade cometido por presidente da República, ministros de Estado e do Supremo Tribunal Federal, governadores e secretários de Estado. O crime de responsabilidade dos prefeitos e vereadores é regido pelo Decreto-Lei nº 201/67. (BRASIL, 2013).

É mister destacar que Martins e Nascimento (2012, p. 166) ao analisar o art. 14, *caput* da LRF⁵⁷, que trata da renúncia de receita, afirma que se configura pela desistência do direito sobre determinado tributo por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição, de sorte que “importa sempre num abandono ou numa desistência voluntária, pela qual o titular de um direito deixa de usá-lo ou anuncia que não o quer utilizar”.

No que se relaciona a renúncia expressa, consistente num incentivo fiscal, mediante isenção ou alteração da alíquota⁵⁸, que em se tratando de contribuição de melhoria deverá ser específica consoante art. 177, I do CTN, estando autorizada pelo permissivo constitucional 146,III,C cumulada com o art. 3º, §1º do DL 195/1967⁵⁹ e art. 176, parágrafo único do CTN⁶⁰, podendo ser utilizados como forma de promover o desenvolvimento em regiões pobres ou de miséria, em que a ação estatal se faz mais necessária. Devendo para tanto ficar adstrita a reserva legal, que

⁵⁶ BRASIL. Senado Federal. Glossário Legislativo. **Crime de responsabilidade**. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/glossario-legislativo/crime-de-responsabilidade>>. Acesso em: 23 de ago. 2013.

⁵⁷ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições. (BRASIL, 2000)

⁵⁸ A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Ocorre que apenas a isenção e a alteração de alíquota são aplicáveis a c.m. em razão de sua natureza jurídica.

⁵⁹ Cf. Anexo A.

⁶⁰ Art. 176. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. (BRASIL, 1966).

significa cumprir todos os requisitos impostos por lei, quais sejam, a instituição da c.m. por meio de lei específica para a obra, uma vez que não se pode renunciar a tributo inexistente, a previsão nos editais da obra de que a região é hiposuficiente, e por fim a exigência que decorre da LRF nos incisos I, II e caput do art. 14, quais sejam, estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: a demonstração pelo ente político realizador da obra de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentaria, de modo que não afete as metas de resultados fiscais do ente tributante ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita proveniente da majoração de alíquotas, ampliação da base de cálculo ou majoração ou criação de tributo ou contribuição. Destaca-se ainda que todos os casos de renúncia expressa devem ser realizados por meio de lei (arts. 97, IV⁶¹ e 176 do CTN⁶²), ou seja, uma lei institui o tributo e outra renuncia ou lhe altera a alíquota.

Vale ressaltar, por oportuno, que a renúncia fiscal da União subordina-se à fiscalização do Congresso Nacional consoante art. 70 da CRFB/88 de sorte que lhe são aplicáveis os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade, conforme ensina Martins e Nascimento (2012). O mesmo vale para os Estados, Distrito Federal e Municípios pelo princípio da simetria, desde que constante nas respectivas Constituições Estaduais e Leis Orgânicas dos Municípios.

O problema está quando a renúncia fiscal se dá pelo abandono da competência tributária, ou seja, a desistência do direito sobre determinado tributo, trata-se da situação em que sequer existe lei instituidora da contribuição de melhoria. Como as espécies de renúncia de receita são decorrentes da lei, depara-se com o problema em se exigir do administrador em gestão temerária os requisitos constantes do art. 14 da LRF, vez que não houve renúncia de receita, pelo simples fato de que tal tributo, inexistente pois não instituído, não foi considerado para fins

⁶¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (BRASIL, 1966).

⁶² Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. (BRASIL, 1966).

de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, e portanto, o seu abandono não implicaria nos resultados fiscais do ente tributante.

É de se perceber que não é esse o espírito que depreendemos da análise do Texto Maior⁶³, da análise principiológica do equilíbrio das contas públicas, da prevenção de déficit fiscal, e da segurança acima referidas, e tampouco o mandamento estampado na LRF. Ora, se para haver renúncia expressa decorrem tantos requisitos, muito mais deveria haver para o irresponsável abandono da competência tributária. Destaca-se que Martins e Nascimento (2012) consideram o abandono das competências tributárias como renúncia de receita, em que pese não classificar em qual tipo de renúncia fiscal subsumiria-se, implicando o administrador em crime de responsabilidade pelo seu descumprimento.

Torres (2008, p. 334, grifo nosso) corrobora com o entendimento de que o abandono da competência tributária é sujeito ao crime de responsabilidade ao afirmar que a renúncia de receita é:

Equivalente a gasto tributário *tax expenditure*, entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. **Gastos tributários ou renúncias de receitas são mecanismos financeiros empregados na vertente de receita pública (...) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública.**

Desta forma, qualquer benefício que implique na diminuição de receita demanda a necessidade de cumprir os requisitos constantes na Lei de Responsabilidade Fiscal acima mencionados. Ainda mais se interpretarmos o abandono das competências tributária pela sistemática de Torres, onde, em fato há, ao se negligenciar a instituição de um tributo um gasto tributário, uma despesa pública. Pelo que analisado dessa forma, restaria conforme art. 16 da LRF⁶⁴ a obrigação de quando do abandono, gasto tributário que se entenda, de realizar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que tenha sido

⁶³ Cf. Item 3.1 deste trabalho quando da análise do verbo auxiliar “poder”.

⁶⁴ Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL, 2000)

negligenciada e nos dois subsequentes, assim como a declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Será, consoante art. 15 da LRF⁶⁵ considerada não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público tal geração de despesa. Podendo o responsável pelo crime de responsabilidade perder o cargo ou, eventualmente, ser inabilitado para o exercício de cargo público e inelegível para cargo político, em conformidade com a Lei nº 1.079/50 que regula o crime de responsabilidade cometido por presidente da República, ministros de Estado e do Supremo Tribunal Federal, governadores e secretários de Estado e Decreto-Lei nº 201/67 para os crimes de responsabilidade dos prefeitos e vereadores, conforme o glossário legislativo do Senado Federal.

4.3 O controle judicial da omissão dos entes políticos instituírem os tributos de sua competência

Com o neoconstitucionalismo a Constituição passa a ocupar papel de destaque no sistema jurídico, passando a ser vista como a principal fonte normativa. Nesse contexto destaca-se a força normativa dos princípios, a constitucionalização dos direitos, reaproximando a vontade do povo ao direito normatizado, o que Lassale (1863) chama de fontes reais de poder, e a judicialização da política, conforme ensina Costa [2000 - 2013].

Tendo em vista esse novo prisma, a satisfação das vontades constitucionais, do povo, não se satisfazem apenas com atuações positivas, vez que omitir a aplicação de preceitos constitucionais também implica em flagrante inconstitucionalidade, conforme Torres (2005a).

Com a finalidade precípua de suprir a inércia inconstitucional dos órgãos de direção política, “em débito no que se relaciona as imposições constitucionais tem-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão enquanto instrumento de

⁶⁵Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17. (BRASIL, 2000).

controle concentrado principal das omissões do poder público” (COSTA, [2000 - 2013], p. 14).

A previsão normativa de tal instrumento está no art. 103, §2º da CRFB/88:

Art. 103.

[...]

§ 2º - Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias. (BRASIL, 1988).

Cumprido esclarecer que diferente do que ocorre com o mandado de injunção, onde em tal ação o controle se dá de forma geral e abstrata, eis que visa tutelar a completude do ordenamento constitucional e não direitos subjetivos, de modo que não há partes ou controvérsia, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão atua no sentido de dirimir um caso concreto, qual seja, o controle judicial dos atos políticos, *in casu*, de inércia política quando do dever de agir.

Costa ([2000 - 2013], p.14), em análise da questão, reitera:

O descumprimento do dever dos entes políticos instituir os tributos de sua competência,(...) e com as devidas ressalvas, configura verdadeira omissão, passível de controle, portanto. Sendo a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão meio idôneo para saná-la.

É mister destacar que para que a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão seja a medida suficiente e capaz para dirimir o caso concreto é preciso aferir se a competência tributária é de exercício facultativo ou obrigatório. Assim sendo, apenas se vislumbraria a efetividade da medida caso se entenda da obrigatoriedade do exercício das competências tributárias, pelo que recomenda-se a leitura dos itens 3.1 (quando do estudo do verbo auxiliar “poder”) e 4.2 deste trabalho.

Para Cristiane Mendonça (2004 apud COSTA, [2000 - 2013], p. 15):

mesmo que se admita que com a omissão legislativa concernente à não-edição da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é

possível ajuizar a Ação de Inconstitucionalidade por omissão, não haveria como obrigar o órgão a expedir os comandos normativos faltantes.

Ante a repartição de poderes, cujo formalismo jurídico pode impedir a proteção mais efetiva dos direitos fundamentais, estar-se-ia diante da impossibilidade jurídica de que o judiciário pudesse expedir os comandos normativos faltantes, pois em fato, estaria a legislar em lugar do nomeado constitucionalmente para tal, de modo que Silva, J. (2009) reconhece que o judiciário teria poder para dispor normativamente sobre a matéria até que omissão do legislador fosse suprida, dada a estreita relação de proteção aos direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana que a tributação guarda em obediência ao comando constitucional, que propicia por diversas vezes o diálogo e intercâmbio entre funções. Sendo defeso, em todo caso, a responsabilização do administrador em gestão temerária a responsabilização por crime de responsabilidade.

4.4 A contribuição de melhoria como fórmula de persecução da justiça fiscal-retributiva e como meio de vedação ao enriquecimento imerecido decorrente de obra pública

O fundamento da constituição de melhoria, em que pese ter sido adotado pelo sistema constitucional (art. 145,III da CRFB/88), é eminentemente político e ético. Tendo sido estatuído no Texto Maior por imperativo de equidade: por exigência da justiça distributiva, que segundo Nogueira (1964, p. 61) é “valor a que nenhuma ação política pode se subtrair impunemente”.

Sob este aspecto emerge a c.m. como forma de correção da distribuição dos encargos tributários, pelo que não pode o Estado tutelar situação em que certos cidadãos gozem de valorização imobiliária à custa do sacrifício de toda a comunidade.

Nesse sentido é que Nogueira (1964, p. 62) afirma:

Deve arcar com o encargo tributário aquele que deu causa à atividade ou obra, ou que dela retira benefício particular e direto. (...)

A cobrança da contribuição especial do beneficiado é imperativo da justiça distributiva.

A justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva, conforme ensina Torres (2005a), e como tal é um valor inteiramente abstrato que não ganhou dicção constitucional, de forma que sua persecução deve ser observada por meio da justeza dos atos políticos.

É certo que quando da realização de uma obra pública, vislumbra-se o bem estar social por meio dessa obra. De sorte que devem ser custeadas com os impostos, ou seja, com a parte da receita desafetada que deve corretamente ser utilizada na realização de serviços públicos inespecíficos e indivisíveis. Ocorre que incidentalmente, nessa situação específica, parte dos beneficiários do serviço de realização de obra pública, vêem seus imóveis crescer de valor sem nada terem feito para dar causa a tal *plus*, de forma que sob este aspecto, desde que exercida a competência tributária, resta legitimada a exação em estudo como forma de limar esta imperfeição.

Cumpre, por oportuno, colacionar que:

A profunda injustiça resultante dessa coleta genérica, que abstrai do benefício especial proporcionado pela obra, acarretando na realidade, o enriquecimento de alguns poucos proprietários, à custo do sacrifício impôsto a todos os contribuintes. Desde que divisível o serviço e referido especialmente a certas pessoas, devem elas pagá-lo. Assim, a justiça distributiva e a equidade exigem seja obviada a grava injustiça, decorrente do gôzo particular de alguns de determinadas despesas que custaram o sacrifício a todos. (PINTO apud NOGUEIRA, 1964, p. 61).

Dessa forma, Pinto (2009) colaciona que a não instituição e cobrança da contribuição de melhoria é o mais evidente exemplo de enriquecimento injusto em detrimento da coletividade. Ocorre que, conforme já verificado dos ensinamentos de Rodrigues (2002), o enriquecimento só será considerado injusto quando houver lei instituidora da c.m. que preveja o conseqüente normativo criador da relação jurídica obrigacional tributária. Daí porque alguns doutrinadores preferem por chamar de enriquecimento imerecido (TORRES, 2007; RODRIGUES, 2009).

Ao arrepio da denominação, a situação é: se o ente político tributante realizador da obra pública não exercer a competência tributária, deverá responder por crime de responsabilidade em face da gestão temerária em conformidade com a

LRF. E caso exerça, torna o *plus* imobiliário devido ao estado. Em todo o caso, é de perceber que o mandamento é no sentido de não deixar a situação acima referida perpetuar-se.

Ninguém pode ser enriquecido pelo fato de outrem. É o que a teoria do risco, espécie da responsabilidade civil prevê. Pelo que Pinto (2009, p. 3), que chega a considerar como seu princípio informativo direto o do enriquecimento injusto, ressalta: “si nas relações estritamente privadas o principio é inatacavel, só pode ser louvavel a sua incorporação á finança pública”.

Nogueira (1964, p. 78) afirma que o enriquecimento sem causa é instituto de direito geral, aplicável a todos os ramos do direito desde que verificado quatro pressupostos: “a) enriquecimento de um patrimônio; b) empobrecimento de outro; c) relação de causa (natural) e efeito entre o prejuízo e a locupletação e; d) inexistência de causa (jurídica)”.

Evidentemente que não é cabível discutir os termos em que o instituto do enriquecimento sem causa está tutelado, vez que é instituto jurídico do direito civil. E conforme Marques (2005, p. 167) “o direito financeiro é ramo do direito público e seu sistema e técnica não se compadecem com os postulados e técnica do direito privado”. De forma que se resolve o problema pela legalidade pública, ou seja, a partir do momento em que surgir a lei criando a contribuição de melhoria, fica desamparado, sob aspecto jurídico, o enriquecimento que anteriormente era lícito.

Destarte, sob o aspecto lógico, tendo sido desamparada a causa do enriquecimento pela lei da contribuição de melhoria, fica evidente a rigorosa antecedência: foi a instituição da contribuição de melhoria que infirmou a causa do enriquecimento. Ora, será incorrer em insequente tautologia pretender que o enriquecimento sem causa seja o fundamento da contribuição de melhoria. Na verdade é o surgimento da lei, que atribui a valorização à administração pública, que infirma a causa do enriquecimento do particular. (NOGUEIRA, 1964, p. 82).

Nesse diapasão é que o princípio informador da c.m. será a justiça fiscal e a equidade, sendo o enriquecimento imerecido o fator incidental decorrente da omissão estatal. Não obstante não informe a instituição do instituto, deve ser repudiado, vez que consagra a situação imperfeita de sacrifício coletivo em detrimento de particulares beneficiados com a mais-valia imobiliária decorrente do serviço público de realização de obra.

4.5 A contribuição de melhoria como fórmula de garantia do desenvolvimento nacional nele incluído seu importante papel para fins da reforma agrária

A CRFB/88 trás em seu art. 3,III⁶⁶ a previsão de que constitui objetivo fundamental da república, que além de constituir uma sociedade livre, justa e solidária, é seu dever garantir o desenvolvimento nacional.

Nesse sentido a LRF, pela sua natureza completiva, prevê a necessidade de haver equilíbrio orçamentário financeiro por parte dos entes políticos. Ocorre que mais do que mera recomendação, é um verdadeiro mandamento, conforme evidenciado no item 4.2 deste trabalho, em obediência ainda a indisponibilidade da coisa pública.

É de notório conhecimento o alto nível de endividamento dos Municípios e Estados brasileiros, conforme pesquisa do Banco Central do Brasil⁶⁷. Pelo que emerge a c.m. como uma premente necessidade, dada sua natureza de receita derivada.

É mister destacar que com a arrecadação da contribuição de melhoria teria o Estado vultuosa fonte de receita para que pudesse atuar na consecução de seus fins basilares, quais sejam, a prestação eficiente de todos os serviços públicos, como educação, saúde e segurança, protegidos pelo art. 6º da CRFB/88 como direitos sociais. Pelo que o abandono da competência tributária acaba por proporcionar uma situação ainda mais injusta, que é ao invés de exigir tributos de quem auferiu especificamente alguma valorização decorrente de obra pública, sacrificar a eficiente prestação de serviços tão indispensáveis, que garantem a dignidade da pessoa humana.

Ainda nesse sentido, o art. 16 do DL 195/67⁶⁸ trás importante disposição no sentido de o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária deverá destinar importância idêntica a recolhida por via de c.m. para ser aplicada em novas obras e projetos de

⁶⁶ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional; (BRASIL, 1988).

⁶⁷ BRASIL. Banco Central do Brasil. **Pesquisa de Endividamento de Estados e Municípios**. Disponível em <<http://www4.bcb.gov.br/fis/dividas/lestados.asp>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

⁶⁸ Cf. Anexo A.

Reforma Agrária quando for instituído pela União. Cumpre salientar que o DL 195/67 é a lei completa e que portanto, pelo princípio da simetria, restaria possível que os entes políticos, no exercício da competência tributária esculpida pela CRFB/88 trouxessem a possibilidade para os Estados e Municípios.

Tal disposição é de suma importância, pois é de notório conhecimento que a omissão estatal no que se relaciona a reforma agrária é palco de diversas situações de risco para o desenvolvimento da pessoa humana, ensejador de situações injustas e de extrema precariedade e pobreza, de modo que seria a instituição da c.m. mais uma fonte de receitas a ser investido na estrutura fundiária cujo objetivo é promover a distribuição mais justa das terras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os direitos econômicos e sociais, nele incluído o poder de tributação imanente ao Estado não pode ser considerado um direito humano de segunda geração como afirmam alguns autores, pois, por dependerem de atuações positivas do ente político tributante, acabam por ter sua eficiência subordinada à concessão legislativa, pelo que perderiam o traço fundamental dos direitos humanos que é o seu valer independente de leis ordinárias.

O poder de tributar, desta forma, se justificaria na medida em que através de seu carácter arrecadatório, unge o Estado dos meios necessários para a consecução de seus fins precípuos, em suma, de seu próprio substabelecimento. É portanto elemento lógico e necessário para a efetivação dos direitos fundamentais.

Nesse sentido é que a contribuição de melhoria surge, delineada pela história e consagrada no sistema constitucional tributário brasileiro, como meio hábil para abastecer o erário, de forma que ao eleger a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 a c.m. como um gênero autônomo e inteligente de tributação, escolheu, em fato, os sujeitos passivos legitimados a custear a atividade pública, seja por respeito a justiça fiscal ou a equidade, seja para sanar a imperfeição jurídica resultante da não aplicação desta importante fonte de receitas derivadas para o sistema financeiro, que é a injustiça na repartição das receitas tributárias.

O instituto da c.m. teve sua aplicação mais contundente e eficaz nos Estados Unidos da América ainda no século XX, de sorte que a partir daí espalhou-se por diversos países como um inteligente meio de tributação, em que pese verificarem sua aplicação de forma fragmentária no século XIII. De sorte que além da América do Norte, países como a Alemanha, a Colômbia e o Peru tem aplicado com sucesso o tributo em tela e com isso extraído resultados satisfatórios.

No âmbito do cenário brasileiro, encontramos desde o regime monárquico princípios informadores da c.m. em institutos esparsos como a desapropriação, e ainda o Plano Agache que em muito se aproximou, em termos de natureza jurídica do arquétipo normativo que se verifica da contribuição de melhoria contemporaneamente.

Foi com a Carta Magna de 1934 que o tributo ingressou no sistema tributário brasileiro, tendo nesse momento a criação da possibilidade jurídica, do permissivo constitucional de que o ente realizador de uma obra pública pudesse cobrar dos beneficiários a contribuição de melhoria.

A Constituição de 1937 silenciou sobre a c.m., de forma que passou a ser cobrada por meio de taxa, o que resta equivocado, pela inespecificidade e indivisibilidade inerentes a realização de obra pública, de forma que não logrou prosperar, tendo com a Constituição Federal de 1946, que novamente trouxe a previsão do tributo, dirimido as dúvidas relativas a questão, pelo que entende-se que não vislumbra o Poder Público quando da realização de obras públicas, encontrar ali fonte de receitas, em verdade têm-se despesa pública.

Ocorre que diferente do que ocorre com as taxas, a contribuição de melhoria se fundamenta na medida em que quando da realização de obra pública, se verifique incidentalmente que determinado número de imóveis particulares aproveitaram um *plus* imobiliário, de forma que é tributo vinculado a uma atuação estatal, mas indiretamente referido ao contribuinte, ou mais propriamente: retribuinte.

Cumprе ressaltar que foi a Constituição de 1946 que trouxe as limitações à base de cálculo do tributo em estudo, o que vislumbra impedir que pudesse o Estado cobrar tributo com caráter confiscatório, caso viesse a exigir mais do que o proprietário auferiu de valorização, ou que viesse a enriquecer imerecidamente, caso arrecadasse com o tributo mais do que houvesse despendido para a realização da obra pública.

Ao arrepio das diversas alterações legislativas, a contribuição de melhoria não mudou significativamente, razão pela qual a legislação anterior à Constituição da República Federativa de 1988 foram recepcionadas e continuam em vigor, como se verifica do art. 34, §5º do ADCT da CRFB/88.

Desta forma, depreendemos do atual Texto Maior, que prevê a competência tributária para a instituição e cobrança da c.m. no art. 145, III, que a execução de obra pública é elemento necessário mas não suficiente à tributação. A hipótese de incidência do tributo em estudo é probabilitária, de modo que deve-se sempre analisar o binômio: obra pública e valorização imobiliária decorrente desta obra. De modo que caso não verificada a valorização imobiliária restaria infrutífera a tentativa de instituição e cobrança do tributo em análise. Cumprе ressaltar que essa

valorização, *conditio sine qua non* à tributação, deve acontecer contemporaneamente a obra que se pretenda dar causa, sob pena de caso só se verifique o superávit imobiliário posteriormente, de modo que quebre-se o nexo causal, não poderá ser instituído o tributo, ainda que tenha ocorrido a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Se verificou ainda que apenas os entes políticos tributantes, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem a legitimidade ativa para exercer a competência tributária decorrente da Carta Maior, de forma que caso não estão legitimados a exercer tal competência as delegatárias de serviços públicos, muito menos empresas públicas.

Ainda sob esta análise, verificou-se impossível a tributação dos demais entes políticos cujos imóveis tenham auferido valorização imobiliária decorrente de obras públicas realizadas por outro ente político, de forma que o DL 195/67, norma completa, previu a hipótese de não incidência. Mister destacar que a imunidade tributária constante no art. 150, VI, b da CRFB/88 deve ser analisada restritivamente, como todas as normas que imputem em diminuição das receitas derivadas do Estado, de modo que caso não houvesse a previsão constante no DL 195/67 se afiguraria, desde que cumprido os demais requisitos para a instituição do tributo, plenamente possível a tributação de outros entes políticos beneficiados especialmente pela obra pública.

Ante todas estas reflexões, pode-se definir a contribuição de melhoria como sendo o tributo indiretamente referido ao retribuinte, vinculado a uma atuação estatal (consistente no serviço público de realização de obra pública) que tem como fato impositivo a valorização imobiliária contemporânea auferida pelos proprietários particulares (em decorrência da hipótese de não incidência legalmente qualificada) de imóveis na zona de afetação da obra pública e dela decorrente cuja base de cálculo não pode ultrapassar nem o *quantum* de valorização experimentou o imóvel sujeito a tributação e nem o custo total da obra.

Destaca-se que da análise da natureza jurídica da contribuição de melhoria, as razões para sua instituição delineiam-se, afigurando-se tributo fundado sob os ideais de justiça, equidade e hábil para bem resolver a imperfeição decorrente de sua não aplicação, que é o problema da repartição dos encargos tributários. Em que pese a sua não aplicação acabar por gerar muito mais injustiças.

Nesse liame é que a contribuição de melhoria afigura-se como tributo dos mais importantes, cuja instituição além de imperativo dos princípios da justiça e equidade está em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Devendo os entes políticos tributantes aplicar o tributo de modo a exercer todas as competências tributárias elegidas pelo povo por meio da constituinte, assegurando que os fatores reais de poder estejam em consonância com o texto normatizado na Carta Maior.

As causas prováveis para a não aplicação da contribuição de melhoria são: a falta de interesse dos governantes em dar maior transparência as obras públicas por ser comum o superfaturamento nessas obras; o favorecimento pessoal ou de correligionários, na medida em que poderia o governante direcionar as obras públicas para as áreas que lhe seriam de maior interesse sem, no entanto, instituir o tributo, pois dessa forma terminaria por eliminar a vantagem que se quis obter ou propiciar; e a atecnia dos agentes públicos mal recrutados fora do sistema de mérito.

Ocorre que ao arrepio de qualquer dificuldade que se queira pretender para justificar a não instituição da contribuição de melhoria, encontra-se o governante diante de uma norma de direito público, portanto de um ato vinculado, contra o qual emergem a necessidade de ao invés de abandonar a competência tributária, aplicar largamente o tributo, pois que além de imperativo normativo, é um ideal de justiça e equidade, primados no ordenamento jurídico brasileiro.

No que se relaciona a competência tributária, quando confrontada com a LRF, especialmente em seus artigos 11 e 14, percebe-se a vontade do legislador em que constitui requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional, do ente da federação, sob pena de incorrer em gestão temerária caso abandone a competência, pelo que deverá ser responsabilizado por crime de responsabilidade previsto nas Leis nº 1.079/50 e 201/67 cujas penas são a perda do cargo, ou eventualmente, inabilitação para exercício de cargo público e inelegibilidade para cargo político.

Ocorre que por se tratar do sistema financeiro, cuja saúde afeta a efetividade de todos os serviços prestados aos cidadãos, como a segurança pública, a saúde e a educação, deve o gestor estar atento aos princípios da segurança, da prevenção de déficit fiscal e do equilíbrio orçamentário financeiro do Estado.

Como se pode depreender da pesquisa do Banco Central do Brasil, o nível de endividamento dos Estados e Municípios brasileiros está elevadíssimo, o que rejeitaria de plano, qualquer idéia tendente a abandonar as competências tributárias. O mesmo ocorreria para o caso de renúncia expressa dessa receita derivada específica, o que é raro, pois para tanto deve o ente político fazê-lo por meio de lei, o que pressupõe a criação também de lei instituidora da contribuição de melhoria pelo ente realizador da obra pública, especificamente para cada obra realizada. Subordinando-se ainda, na esfera federal à fiscalização do Congresso Nacional.

É de se perceber que a CRFB/88, a LRF ao exigirem tantos requisitos para a renúncia expressa das receitas derivadas, muito mais deveria exigir para o abandono de tal competência, de modo que Torres considera ainda a renúncia de receitas, seja a expressa ou a por abandono, como um gasto tributário, ou melhor, como uma despesa pública, o que se analisado dessa forma, implicariam em muitas outras obrigações por parte do gestor para que pudesse abrir mão da competência, consoante arts. 15 e 16 da LRF.

É nesse cenário que destaca-se o controle judicial da omissão dos entes políticos em instituírem os tributos de sua competência, de modo que por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, prevista no art. 103, §2º da CRFB/88, poderia o judiciária fazer as vezes do legislativo e suprir a omissão até expedindo os comandos normativos faltantes.

Ocorre que diante da repartição de poderes, encontra o judiciário óbice a completar os comandos normativos faltantes, pelo que o exercício das competências tributárias é determinado exclusivamente pelo Texto Maior, de modo que seria não respaldado pela constituição tal ato. Não obstante, em nome desse formalismo jurídico poderíamos estar por impedir a proteção mais efetiva dos direitos fundamentais, pelo que os cidadãos ficariam a mercê dos gestores em regime de gestão temerária. Daí o reconhecimento de que possa o judiciário dispor dos comandos normativos faltantes até que o legislativo venha a suprir a omissão, em nome da salvaguarda da efetividade dos direitos fundamentos. Sendo, em todo caso, defeso a responsabilização do administrador por crime de responsabilidade.

Cumprido colacionar ainda que a contribuição de melhoria desempenha importante papel no que concerne a justiça fiscal-distributiva. De modo que sua aplicação equilibra a repartição dos encargos tributários e sana a situação imperfeita

à qual subsume-se decorrente da não instituição do tributo em estudo, qual seja, a de que um determinado número de pessoas, agraciadas com *plus* imobiliário decorrente de obras públicas, se beneficiem em desproporção com o restante dos cidadãos, pelo que se manifesta injusto que a coletividade custeie determinada obra, quando em verdade, determinados contribuintes além do benefício genérico, desfrutam de outro, que é o aumento no valor de seu patrimônio sem que nada tenha feita para justificar tal incremento. Nesse liame é que o Estado deve coibir o enriquecimento imerecido decorrente de obra pública, sob pena de legitimar tal situação.

Ora, se o administrador não institui a contribuição de melhoria, está, em fato, a legitimar que possa o cidadão agregar para si a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública. Na medida em que não institui por meio de lei o tributo, não cria a obrigação de que se devolva tal incremento imerecido.

Razão óbvia para a premente necessidade da instituição e cobrança da contribuição de melhoria é que constitui o tributo vultuosa fonte de receita derivada para o erário. Que como verificado, é receita desafetada, ou seja, serve ao Governo na medida de suas necessidades. Tendo o Estado o retorno aos cofres públicos do que despendeu para realizar determinado número de obras públicas, munir-se-ia de recursos para que pudesse realizar tantas outras obras imprescindíveis para a consecução dos fins precípuos e recursos destinados a subsidiar a máquina estatal, cujo custo é elevadíssimo. Em todo o caso, cumpriria um dos objetivos fundamentais da República que é garantir o desenvolvimento da nação, que apenas se realiza quando fortemente subsidiado.

Importante ponto de destaque é que tem a c.m. importante papel para fins da reforma agrária, pelo que o DL 195/67 em seu art. 16 trás importante disposição no sentido de o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária deverá destinar importância idêntica a recolhida por via de c.m. para ser aplicada em novas obras e projetos de Reforma Agrária quando for instituído pela União.

Por todo o exposto, percebe-se que a instituição da contribuição de melhoria, cujos princípios informadores são a justiça fiscal-distributiva, a segurança, a equidade, delineada pela CRFB/88 como um dos meios hábeis a custear a máquina pública, tem sido negligenciada no sistema tributário brasileiro, e mesmo pela doutrina, quando de seu estudo verificamos o quanto faz-se necessária e

imprescindível para que se tenha um sistema tributário sadio, em consonância com as regras elencadas pela LRF, bem como nas leis completivas que regulam as normas gerais aplicáveis ao tributo (DL 195/1967 e CTN). De modo que ao instituir e cobrar a c.m. cumpri-se a vontade constitucional, realiza-se justiça fiscal, premia um sistema de repartição de encargos baseado na equidade, além de com ela encontrar o Estado importante fonte de recursos que deverão ser usados para a efetivação dos direitos fundamentais, inclusive para fins da reforma agrária.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Aristóphanes. **Contribuição de Melhoria e Valorização Imobiliária**. Rio de Janeiro: Edições Fianceiras S.A. [entre 1951 e 1954]

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2012.

ALMEIDA, Napoleão Mendes de. **Gramática Metódica da Língua Portuguesa**. 46^a ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Pesquisa de Endividamento de Estados e Municípios**. Disponível em <<http://www4.bcb.gov.br/fis/dividas/lestados.asp>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

_____. Constituição (1964). Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Constituição (1967). Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 out. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecedente1988/emc01-69.htm> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Constituição (1967). Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983. Altera dispositivos da Constituição Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 dez. 1983. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecedente1988/emc23-83.htm> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 de out. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm> Acesso em: 31. Ago. 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 25 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 fev. 1967. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm> Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 mar. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm> Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Lei de Responsabilidade Fiscal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 14 ago. 2013.

_____. Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Rio de Janeiro, RJ, 12. abr. 1950 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L1079.htm>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Senado Federal. **Glossário Legislativo. Crime de responsabilidade.** Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/glossario-legislativo/crime-de-responsabilidade>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 1.107.172/PR.** Ac. da 2ª T. do STJ. Relator: Min. Herman Benjamin. Julgamento em: 03 de setembro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=909294&sReg=200802319354&sData=20090911&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 8.417/SP.** Ac. da 2ª T. do STJ. Relator: Min. Américo Luz. Julgamento em: 17 de maio de 1995. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199100029122&dt_publicacao=05-06-1995&cod_tipo_documento=>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 39.122/SP.** Ac. da 2ª T. do STJ. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. Julgamento em: 19 de agosto de 1996. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199300266705&dt_publicacao=21-10-1996&cod_tipo_documento=>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 70756/SP.** Ac. da 1ª T. do STJ. Relator: Min. Garcia Vieira. Julgamento em: 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199500367602&dt_publicacao=27-04-1998&cod_tipo_documento=>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 280.248/SP.** Ac. da 2ª T. do STJ. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. Julgamento em: 07 de maio de 2002. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=102455&sReg=200000994332&sData=20021028&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 671.560/RS.** Ac. da 1ª T. do STJ. Relatora: Min. Denise Arruda. Julgamento em: 15 de maio de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=691468&sReg=200400929568&sData=20070611&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 720.196/SP**. Ac. da 1ª T. do STJ. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 16 de junho de 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=558225&sReg=200500166225&sData=20050627&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 927.846/RS**. Ac. da 1ª T. do STJ. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 03 de agosto de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=987693&sReg=200700385803&sData=20100820&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.059.102/RS**. Ac. da 1ª T. do STJ. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 03 de setembro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=909647&sReg=200701723110&sData=20091007&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.076.948/RS**. Ac. da 1ª T. do STJ. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 04 de novembro de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1018043&sReg=200801636055&sData=20101118&formato=PDF> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 694.836/SP - São Paulo**. Ac. da 2ª T. do STF. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 24 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607145>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 659.637/MG - Belo Horizonte**. Ac. Da 2ª T. Do STF. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 10 de abril de 2012. Disponível em :<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1938776>> Acessado em: 13. ago. 20130.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 51.088/**. Ac. da 1ª T. do STF. Relator: Min. Luiz Gallotti. Julgamento em: 17 de setembro de 1962. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=150030>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 74.467/SP - São Paulo**. Tribunal Pleno do STF. Relator: Min. Luiz Gallotti. Julgamento em: 06 de setembro de 1972. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=170152>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 76.274/SP - São Paulo**. Ac. da 1ª T. do STF. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento em: 11 de junho de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=47162>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 78.506/SP - São Paulo**. Ac. da 1ª T. do STF. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Julgamento em: 23 de agosto de 1974. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173914>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 84.543/SP - São Paulo**. Tribunal Pleno do STF. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento em: 03 de março de 1977. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=178818>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 85.183/RJ - Rio de Janeiro**. Ac. da 2ª T. do STF. Relator: Min. Cordeiro Guerra. Julgamento em: 05 de novembro de 1976. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=179343>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 98.841/SP - São Paulo**. Ac. da 1ª T. do STF. Relator: Min. Rafael Mayer. Julgamento em: 13 de junho de 1983. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191472>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 99.466/SP - São Paulo**. Ac. da 2ª T. do STF. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgamento em: 06 de dezembro de 1985. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191904>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 114.069/SP - São Paulo**. Ac. da 2ª T. do STF. Relator: Min. Célio Borja. Julgamento em: 29 de outubro de 1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206158>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 115.863/SP - São Paulo**. Ac. da 2ª T. do STF. Relator: Min. Célio Borja. Julgamento em: 29 de

outubro de 1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205964>> Acesso em: 31 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.147/SP - São Paulo**. Ac. da 2ª T. do STF. Relator: Min. Célio Borja. Julgamento em: 29 de outubro de 1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206158>> Acesso em: 31 ago. 2013.

CALIENDO, Paulo. Contribuição de melhoria: novas perspectivas para a tributação e financiamento de obras públicas, In: GIACOMOLLI, Nereu José [coord.], **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul – AJURIS**, ano XXXVI, nº 115, setembro de 2009, p. 215-237.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Mariana Falcão Bastos. O Controle Judicial da Omissão dos Entes Políticos Instituírem os Tributos de sua Competência. **Conpedi**, Santa Catarina, SC [2000 - 2013]. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8fb5f8be2aa9d6c6>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 23. ed. rev. amp. e atual. até 31.12.2009. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

GODOY, Arilda S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades, In: **Revista de Outro Olhar**, v.35, n.2, Mar./Abr. 1995a, p. 57-63.

LASSALLE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. Conferência: de 1863. Prússia.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. [São Paulo]: Malheiros Editores, 2011.

MARQUES, Carlos Roberto. **Contornos e Fundamentos Modernos da Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MOREIRA, João Baptista. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**: Contribuição de Melhoria e a Imposição da Valorização Imobiliária. Idealização de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 1981. 8 v.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Atualização de Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. [São Paulo]: Malheiros Editores, 2002.

SANTIAGO, Rafael da Silva. A contribuição de melhoria no direito brasileiro: a teoria de seu posicionamento no sistema tributário nacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3289, 3 jul. 2012 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/22144>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

SILVA, Edgard Neves da, Contribuição de melhoria, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.], **Curso de direito tributário**, 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 1 v.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 2 v.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3. ed. rev. e atualizada até 31 de dezembro de 2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 3 v.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Tributos na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 4 v.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: O Orçamento na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2008. 5 v.

ANEXO A - DECRETO LEI Nº 195, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967**Presidência da República
Subchefia para Assuntos Jurídicos****DECRETO-LEI Nº 195, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967.**

Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o § 2º do art. 9º do Ato Institucional nº 4, de 7 de dezembro de 1966,

RESOLVE BAIXAR O SEGUINTE DECRETO-LEI:

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.

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 tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

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

V - proteção contra sêcas, 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.

Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, 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 dêste Decreto-lei.

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

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

§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

§ 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

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 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.

Art 5º Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar o 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.

Art 6º Os proprietários de imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas tem o prazo de 30 (trinta) dias, a começar da data da publicação do Edital referido no artigo 5º, para a impugnação de qualquer dos elementos dêle constantes, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

Art 7º A impugnação deverá ser dirigida à Administração competente, através de petição, que servirá para o início do processo administrativo conforme venha a ser regulamentado por decreto federal.

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

§ 1º No caso de enfiteuse, responde pela Contribuição de Melhoria o enfiteuta.

§ 2º No imóvel locado é lícito ao locador exigir aumento de aluguel correspondente a 10% (dez por cento) ao ano da Contribuição de Melhoria efetivamente paga.

§ 3º É nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao locatária o pagamento, no todo ou em parte, da Contribuição de Melhoria lançada sobre o imóvel.

§ 4º Os bens indivisos, serão considerados como pertencentes a um só proprietário e àquele que fôr lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

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

Art 10. O órgão encarregado do lançamento deverá escriturar, em registro próprio, o débito da Contribuição de Melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário, diretamente ou por edital, do:

I - valor da Contribuição de Melhoria lançada;

II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;

III - prazo para a impugnação;

IV - local do pagamento.

Parágrafo único. Dentro do prazo que lhe fôr concedido na notificação do lançamento, que não será inferior a 30 (trinta) dias, a contribuinte poderá reclamar, ao órgão lançador, contra:

I - o êrro na localização e dimensões do imóvel;

II - o cálculo dos índices atribuídos;

III - o valor da contribuição;

IV - o número de prestações.

Art 11. Os requerimentos de impugnação de reclamação, como também quaisquer recursos administrativos não suspendem o início ou prosseguimento das obras e nem terão efeito de obstar a administração a pratica dos atos necessários ao lançamento e cobrança da contribuição de melhoria.

Art 12. A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte da forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

§ 1º O ato da autoridade que determinar o lançamento poderá fixar descontos para o pagamento à vista, ou em prazos menores que o lançado.

§ 2º As prestações da Contribuição de Melhoria serão corrigidos monetariamente, de acordo com os coeficientes aplicáveis na correção dos débitos fiscais.

§ 3º O atraso no pagamento das prestações fixadas no lançamento sujeitará o contribuinte à multa de mora de 12% (doze por cento), ao ano.

§ 4º É lícito ao contribuinte, liquidar a Contribuição de Melhoria com títulos da dívida pública, emitidos especialmente para financiamento da obra pela qual foi lançado; neste caso, o pagamento será feito pelo valor nominal do título, se o preço do mercado for inferior.

§ 5º No caso do serviço público concedido, o poder concedente poderá lançar e arrecadar a contribuição.

§ 6º Mediante convênio, a União poderá legar aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação da Contribuição de Melhoria devida por obra pública federal, fixando a percentagem na receita, que caberá ao Estado ou Município que arrecadar a Contribuição.

§ 7º Nas obras federais, quando, por circunstâncias da área ser lançada ou da natureza da obra, o montante previsto na arrecadação da Contribuição de Melhoria não compensar o lançamento pela União, ou por seus órgãos, o lançamento poderá ser delegado aos municípios interessados e neste caso:

- a) caberão aos Municípios o lançamento, arrecadação e as receitas apuradas; e
- b) o órgão federal delegante se limitará a fixar os índices e critérios para o lançamento.

Art 13. A cobrança da Contribuição de Melhorias, resultante de obras executadas pela União, situadas em áreas urbanas de um único Município, poderá ser efetuada pelo órgão arrecadador municipal, em convênio com o órgão federal que houver realizado as referidas obras.

Art 14. A conservação, a operação e a manutenção das obras referidas no artigo anterior, depois de concluídas constituem encargos do Município em que estiverem situadas.

Art 15. Os encargos de conservação, operação e manutenção das obras de drenagem e irrigação, não abrangidas pelo art. 13 e implantadas através da Contribuição de Melhorias, serão custeados pelos seus usuários.

Art 16. Do produto de arrecadação de Contribuição de Melhorias, nas áreas prioritárias para a Reforma Agrária, cobrado pela União e prevista como integrante do Fundo Nacional de Reforma Agrária (art. 28, I, da Lei nº 4.504, de 30-11-64), o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, destinará importância idêntica a recolhida, para ser aplicada em novas obras e projetos de Reforma Agrária pelo mesmo órgão que realizou as obras públicas do que decorreu a contribuição.

Art 17. Para efeito do impôsto sôbre a renda, devido, sôbre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, o título de Contribuição de Melhorias.

Art 18. A dívida fiscal oriunda da Contribuição de Melhoria, terá preferência sôbre outras dívidas fiscais quanto ao imóvel beneficiado.

Art 19. Fica revogada a Lei número 854, de 10 de outubro de 1949, e demais disposições legais em contrário.

Art 20. Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de fevereiro de 1967; 146º da Independência e 79º da República.

H. CASTELLO BRANCO

Juarez Távara

Roberto de Oliveira Campos

Octávio Bulhões