

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: TRIBUTO JUSTO E POUCO APLICADO, MAS VALIOSO AOS FUNDAMENTOS E OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS.

Aendria de Souza do Carmo^{**}

RESUMO: A Contribuição de Melhoria é um tributo antigo, cuja finalidade é a transferência ao Estado da valorização imobiliária decorrente de obra pública. Assim, a justiça social e a vedação do enriquecimento sem causa são inerentes à Contribuição de Melhoria. Entretanto, no Brasil, não tem sido verificada a efetiva aplicação desse tributo, embora presente seu fato gerador, que consiste na valorização imobiliária decorrente de obra pública. Dessa forma, torna-se necessário refletir sobre esse tributo em todas as suas características e fundamentos, a fim de averiguar o nível de aplicação da Contribuição de Melhoria, bem como as razões de sua reduzida implementação no Brasil e as alternativas para que a esse tributo seja efetivamente exigido pelo ente competente, consistindo essas reflexões no objetivo do presente artigo.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição de Melhoria; Justiça social; Reduzida implementação; Viabilidade da exigência.

CONTRIBUTION TO IMPROVE: A FAIR TRIBUTE, RARELY USED BUT VERY VALUABLE TO THE BASIS AND PURPOSES OF THE BRAZILIAN CONSTITUTION.

ABSTRACT: Contribution to improve is an ancient tribute, which purpose is to transfer to the State the valuation of the property due to public work. Thus, social justice and prohibition of unjustified enrichment are considered inherent to the contribution to improve. However, in Brazil such tax are not effectively implemented, even when the tax event (real estate valuation due to public work) occurs. Thus, it is necessary to reflect on contribution to improve in all its characteristics and foundations, in order to ascertain the level of implementation of this tax, as well as the reasons of its reduced use in Brazil. Also it is necessary to reflect on alternatives to guarantee that the contribution to improve are effectively required by the competent entity. Such reflections are the purpose of this Paper.

KEY-WORDS: Contribution to improve, Social Justice; Reduced implementation; Feasibility requirement.

^{**} Mestra em Direito pela UFMG na Área de Concentração Direito e Justiça e Linha de Pesquisa: A Expressão da Liberdade em face da Pessoa e da Empresa. Especialista em Direito Tributário. Graduada em Direito pela Universidade FUMEC. Advogada.

1. INTRODUÇÃO

A Contribuição de Melhoria tem como fundamento a vedação do enriquecimento sem causa, pois é tributo voltado ao recolhimento aos cofres públicos da valorização imobiliária decorrente de obra pública. Recolhimento esse a que estão sujeitos somente os beneficiados com o acréscimo de valor imobiliário decorrente de obras públicas, ou seja, pessoas que tiveram acréscimo no valor de seu bem imóvel sem qualquer ação sua.

Embora a Contribuição de Melhoria seja um tributo justo, percebe-se uma baixa aplicação desse instituto.

Pari passu à ineficiência na implementação da Contribuição de Melhoria, verifica-se, em todo o território nacional, uma intensa realização de obras públicas que têm gerado valorização imobiliária evidente, como o caso da obra pública denominada Linha Verde, realizada pelo Estado de Minas Gerais, no trecho do Aeroporto Internacional Tancredo Neves, no Município de Confins, até o centro do Município de Belo Horizonte.

Se existem obras e se existe também o fato gerador da Contribuição de Melhoria, que é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, por conseguinte, deveria ocorrer a exação por parte do ente tributante, vez que a Constituição Brasileira de 1988 e a legislação infraconstitucional rejeitam a renúncia fiscal.

Porém se verifica reduzida aplicação da Contribuição de Melhoria, mesmo que presentes os pressupostos legais para sua instituição, tornando-se necessário a reflexão sobre esse tributo em todas as suas características e fundamentos a fim de averiguar as razões de sua reduzida exação e se essas realmente são suficientes para que o mesmo não seja exigido, como será objeto do presente estudo.

2. A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Imperioso recordar que tributo é uma prestação pecuniária, compulsória, prevista em lei, mediante a qual o Estado impõe aos contribuintes o dever de arcar com os gastos públicos.

Os tributos recebem classificação específica no que tange à existência de contraprestação estatal, sendo classificados como vinculados e não vinculados.

A Contribuição de Melhoria é um tributo vinculado, já que seu fato gerador é dependente de uma atividade específica do Estado que é a realização de obra pública geradora de valorização imobiliária ao particular.

Como ensina Celso Antônio Bandeira de Melo citado por CARRAZA (2011, p. 592) obra pública é “a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público”.

O Decreto-Lei nº 195 de 24/02/1967, que disciplina a Contribuição de Melhoria, elenca, de maneira exemplificativa¹, em seu art. 2º, as obras públicas, que se resultarem valorização de propriedades privadas possibilita a exigência da Contribuição de Melhoria.

Melhoria causada por obra pública, para fins de Contribuição de Melhoria, significa o aumento do valor dos imóveis localizados nas imediações da obra.

Embora a Constituição vigente não mencione a obrigatoriedade da valorização imobiliária como necessária à incidência da Contribuição de Melhoria, como o fez a constituição pretérita, isso em nada alterou a exigência de valorização imobiliária como imprescindível à Contribuição de Melhoria.

Com efeito, a interpretação sistemática do texto constitucional conduz à assertiva de que além da obra pública há de ocorrer a valorização imobiliária, como ensina CARRAZA (2011, p. 593-594):

Apesar do laconismo da atual Constituição acerca do assunto – já que ela apenas acentuou que a contribuição de melhoria deve decorrer de obras públicas -, continuamos entendendo que, sem a valorização dos imóveis circunvizinhos, seus proprietários não podem sofrer validamente este gravame.

(...)

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, mas a realização de obra pública que valoriza o imóvel urbano ou rural. Sua base de cálculo, longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o quantum da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública a ele adjacente. Ou, se preferirmos, é o incremento valorativo que a obra pública propicia ao imóvel do contribuinte.

Portanto, a interpretação sistemática do art. 145, III, da CF leva-nos à insofismável conclusão de que não é qualquer obra pública que pode ensejar a instituição (por meio de lei) e a cobrança (por meio de providências administrativas) de contribuição de melhoria, mas, tão-somente, a obra pública que provoca a valorização imobiliária.

Assim, a simples realização de obra pública não é suficiente para fazer surgir o direito de a Administração Pública exigir a Contribuição de Melhoria, é necessária a efetiva valorização imobiliária. Aliás, a valorização imobiliária que não for decorrente de obra pública não é capaz de gerar Contribuição de Melhoria.

Registre-se que não são somente as obras públicas que têm custos vultosos que fazem surgir a Contribuição de Melhoria, o custo pode ser diminuto, mas gerar a valorização

¹ Registre-se o entendimento contrário de MACHADO (2004, p. 425), no sentido de que a relação de obras públicas, constante do Decreto-Lei 195/67, é taxativa.

imobiliária, dando ensejo à exação fiscal. O imprescindível é a existência do binômio obra pública e valorização imobiliária (CARRAZA, 2011, P. 596), sendo indubitoso que a valorização é decorrente da obra pública e não para a realização da obra.

Quanto à natureza, não há que se confundir a Contribuição de Melhoria com Impostos², pois os Impostos são destinados a custear despesas gerais do Estado, independentemente de qualquer atuação estatal específica, ou seja, as despesas que não são constituem a hipótese de incidência das demais espécies tributárias devem ser custeadas por impostos, como, por exemplo, a obra pública que não cause valorização imobiliária.

Diferencia-se da taxa porque, para essa, o fato gerador ocorre em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Com efeito, não se confunde benefício gerado por obra pública, fato gerador da Contribuição de Melhoria, com serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte, fato gerador da taxa. Entendimento esse corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 140.779 / SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02/08/1995, DJ de 08/09/1995, vol. 01799-03, p. 460 – Tribunal Pleno.

A natureza jurídica da Contribuição de Melhoria é de contribuição especial, porque somente estão obrigados a seu pagamento os proprietários dos imóveis beneficiados pela melhoria causada por obra pública.

A Contribuição de Melhoria é um tributo difundido mundialmente, cuja origem encontra-se no direito europeu, precisamente nas obras realizadas pela coroa inglesa no rio Tâmis, em 1605, como ensina COELHO (1988, p. 74 - 75):

“Reza a lenda que a coroa britânica resolveu retificar o rio Tâmis, nas imediações de Londres, e murar as suas margens no trecho citadino. E fez-se o empreendimento, a custos bem elevados. Terminada a obra, verificou-se que os súditos de sua majestade, especialmente os londrinos, tinham acabado de obter grande conforto. O rio já não transbordava, alagando a cidade. Logo se pôs o Parlamento britânico a discutir o caso e chegou à conclusão de que uma classe especial de súditos auferira especial vantagem patrimonial: os afortunados proprietários das áreas rurais próximas à cidade, agora ótimas (antes alagadiças e pantanosas e, por isso mesmo, inaproveitáveis) (...) E a plus valia, a valorização, não decorrera do esforço próprio dos donos, nem de investimentos particulares em benfeitorias, nem da desvalorização de libra esterlina. Decorrera, em verdade da realização da obra pública. Teria se resolvido, então, instituir um tributo específico com a finalidade de

² Registre-se o entendimento de BECKER (1998, p.386-387) que vê a contribuição de melhoria como uma espécie de imposto de renda em função da valorização imobiliária e, em função do custo da obra a enxerga como taxa. Contudo, esse entendimento não foi adotado pela Constituição Brasileira, que atribuiu natureza jurídica própria à contribuição de melhoria.

‘capturar a mais-valia imobiliária decorrente daquela obra pública’, cuja base de cálculo seria precisamente a expressão da valorização obtida por cada um dos proprietários. Assim, teria ocorrido contribuição de melhoria em imóvel de particular, decorrente de obra publica (...)”

Entretanto, parte da doutrina, na qual se destaca Vital Moreira *In: NOVELLI, 1981, p. 168*), entende que a *betterment tax* inglesa era simples taxa de melhoramento fundada na melhoria genericamente considerada, assim como a *special assessment* americana. Dessa forma, segundo esse autor, a Contribuição de Melhoria propriamente dita remontaria à França do séc. XVII, quando em 1672, cobrou-se um tributo referente à abertura de uma rua na cidade de Paris.

Na Itália é denominada de *contributo di miglioria*, na França de *imposition sur les plus values*, na Argentina de *contribución de mejoras*, na Alemanha há duas espécies de Contribuição de Melhoria a *erschliessungsbeitrag* (contribuição de urbanização) e a *strassenanliegerebeitrag* (contribuição dos confinantes de rua), nos Estados Unidos de *special assessment (benefit e cost assessment)*, aliás, neste último país, como ensina Geraldo Ataliba (2008, p.172), a Contribuição de Melhoria “é responsável pelo financiamento de seus trens metropolitanos, magníficos viadutos, pontes, estradas, hidrovias e demais obras que surpreendem todo mundo e impõem profunda admiração”.

No direito comparado a Contribuição de Melhoria tem experimentado uma diminuição de sua utilização em alguns países, mas em pleno vigor em outros, como registra SILVA *In MARTINS* (2008, p. 977-990). Segundo esse autor, a Contribuição de Melhoria tem perdido sua importância na Inglaterra, sendo absorvida pelos impostos locais; na Itália, na prática faliu; na França nunca foi aplicada com sucesso “em vista as formalidades exigidas e por não se ter aclimatado no País”³; já nos Estados Unidos, há uma ampla utilização da Contribuição de Melhora, embora não sejam todos os estados que a instituíram; na Alemanha está em pleno vigor; na Colômbia e no Peru a Contribuição de Melhoria “tem aplicação constante”, em ambos o fundamento da cobrança é a valorização imobiliária, mas com limite ao custo.

A intensa participação dos interessados em todos os momentos da realização da obra pública é apontada por SILVA (2008, p. 9977) como fator preponderante para o sucesso na instituição da Contribuição de Melhoria nos países em ela é efetiva:

Pôde-se deduzir, dos contatos mantidos e da observação da legislação pertinente, que o sucesso nesses países decorre de uma característica idêntica, representada por

³ Observe-se que as formalidades legais são apontadas como principal causa da reduzida aplicação da Contribuição de Melhoria no Brasil, como será ponderado no tópico 2.4.2 deste estudo.

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 Determinação, e na Colômbia por intermédio de representantes especialmente escolhidos para intervir. Infelizmente, no Brasil essa participação é, na prática, nula, trazendo com isto maiores dificuldades para a aceitação da cobrança.

A Contribuição de Melhoria assume formas, ou espécies diferenciadas que acarretam diferentes bases de cálculo.

A primeira espécie tem por fundamento a valorização imobiliária (modelo americano) e sua base de cálculo é o *quantum* da valorização, ou seja, o valor a ser transferido aos cofres públicos, nessa modalidade, é a valorização imobiliária. Veja-se o seguinte exemplo: se o imóvel valia R\$200.000,00 antes da obra e R\$250.000,00 depois da obra, o valor da contribuição será de R\$50.000,00.

A segunda espécie tem por fundamento o benefício ao imóvel, e sua base de cálculo é o custo da obra (modelo alemão), ou seja, se a obra tiver custado R\$300.000 e 20 forem os imóveis beneficiados, o valor do custo será rateado entre as vinte pessoas.

Alguns países, como o Peru, a Colômbia e o Brasil adotaram uma espécie mista, composta pela primeira e pela segunda espécie, determinando como base de cálculo a valorização imobiliária, mas tendo como limite o custo total da obra.

No Brasil, a Contribuição de Melhoria surgiu pela primeira vez no texto constitucional de 1934 (art. 124). Foi suprimida na constituição de 1937, retornando no texto constitucional de 1946 e permanecendo na constituição de 1967, na qual foi fixado o limite individual (valorização do imóvel) e global (custo da obra).

O art. 19, III da constituição de 1967, estabelecia a valorização dos imóveis beneficiados pela obra pública como requisito para a instituição da Contribuição de Melhoria. O art. 81 do CTN cc art. 4º do Decreto-Lei 195/1967, que regulamentavam a Constituição de 1967, estabeleciam a necessidade de valorização do imóvel, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A Constituição Brasileira de 1988, contudo, não estabeleceu como requisito para instituição da Contribuição de Melhoria a valorização imobiliária.

Embora existam entendimentos no sentido de que hodiernamente não é imprescindível a observância dos limites individual da valorização e global da despesa para

instituição da Contribuição de Melhoria⁴, considerando a classificação dos demais tributos pelo texto constitucional vigente, bem como a recepção expressa das normas relativas à legislação tributária pelo art. 34, § 5º do ADCT da Constituição de 1988, conclui-se que a valorização imobiliária continua sendo requisito essencial à instituição da Contribuição de Melhoria⁵.

Cumpra registrar, ainda que, precedendo a previsão constitucional da Contribuição de Melhoria no Brasil, constata-se a implementação do instituto desde o Brasil Império, em 1812, com a imposição das fintas para realização de obras públicas na Bahia. Também foi exigida em 1818, com a imposição das fintas para o reparo de diversas pontes no município de Mariana/MG.

Já no Brasil República verifica-se a exação por Contribuição de Melhoria em 1924, com a promulgação de lei pelo Município de São Paulo para o calçamento de ruas e, por fim, com a edição do plano Agache, legislação pela qual objetivou-se a implementação no plano municipal da Contribuição de Melhoria. Plano esse que motivou acalorado debate, culminando com a previsão constitucional dessa espécie tributária.

2.1. Fato Gerador, Base De Cálculo e Apuração do *quantum*

Tratar do fato gerador, da base de cálculo, do lançamento e da apuração do *quantum* da Contribuição de Melhoria, implica, por primeiro, expor, mesmo que brevemente, sobre o conteúdo normativo desse tributo no ordenamento jurídico brasileiro.

Inserida no texto constitucional de 1934 e ausente, somente, do texto constitucional de 1937, a Contribuição de Melhoria é disciplinada pelos arts. 81 e 82 do CTN – Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 e pelo Decreto-Lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967 que são normas gerais em relação à matéria.

Em relação ao disciplinamento da matéria pelo Código Tributário Nacional e por lei especial geral, encontram-se alegações de inconstitucionalidade, bem como severas críticas que, inclusive, apontam como causa da reduzida aplicação da Contribuição de Melhoria o

⁴ Registre-se o entendimento em contrário de CARRAZA (2011, p. 598-599): “Observamos, por outro lado, que, com a nova Constituição, caiu o limite global de arrecadação da contribuição de melhoria. No regime constitucional anterior, o total arrecadado, a título de contribuição de melhoria, não podia superar o custo total da obra pública que desencadeara a valorização dos imóveis vizinhos. Agora, esta preocupação não precisa mais assaltar as entidades tributantes. Elas lançarão e arrecadarão o tributo de todas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados pela obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas”.

⁵ Nesse mesmo sentido veja: ATALIBA (2008), CARVALHO (2011), AMARO (2008) e MACHADO (2004).

disciplinamento por norma geral. Nesse sentido encontram-se os entendimentos de CARRAZA (2011, p. 598) e ATALIBA (2008, p. 17), respectivamente:

Tentemos explicar o que acontece. De fora parte razões de ordem política, o fenômeno pode ser atribuído à cega obediência que tem sido votada aos arts 81 e 82 do CTN, que, a pretexto de tornarem praticável este tipo e tributação, enovelaram de tal modo a matéria que as poucas tentativas que se fizeram para cumpri-los resultaram em nada. Ocorre que, (...) as pessoas políticas não têm por que obedecer a estes artigos, que não encerram verdadeiras normas gerais em matéria de legislação tributária. Portanto, ao tributarem, por meio de contribuição de melhoria, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal só devem obediência aos princípios e normas constitucionais que regem a matéria, que, com serem inúmeros, garantem, de modo adequado, os direitos dos contribuintes. Os precitados artigos do Código Tributário Nacional não têm força jurídica suficiente para compelirem as pessoas políticas à observância de outros requisitos além dos contidos, implícita ou explicitamente, na Constituição Federal. O Legislativo, o Executivo e o judiciário devem neste particular, assumir uma outra postura, limitando-se a cumprir e a fazer a Constituição (CARRAZA, 2011, p. 598).

Para viabilizar a c.m., impõe-se modificar as normas gerais de direito tributário sobre a matéria (arts. 81 e 82 do CTN). A matéria não comporta normas gerais: não é possível conflito de competência no que pertine ao assunto(...) Esse complexo e complicado procedimento não corresponde ao nosso regime de decidir e realizar obras públicas, nem ao tributo contribuição de melhoria, universalmente conhecido. Foi por engano que se copiou o modelo que está no dec. Lei 195” (ATALIBA, 2008, p. 17).

Embora esses entendimentos sejam provenientes de renomados juristas eles não condizem com a Constituição Brasileira de 1988 que, no art. 34, §5º do ADCT recepcionou todas as normas de direito tributário que não a contrariassem.

O Código Tributário Nacional é norma geral de legislação tributária e assim foi recepcionado pela Constituição de 1988, devendo suas normas serem observadas por todos os entes tributantes, como se depreende do art. 146 da Constituição. Já o Decreto-Lei nº 195/67, sendo norma especial tributária, também foi recepcionado pelo ADCT.

Ademais, os arts. 81 e 82 do CTN não contém, sob nenhuma perspectiva, preceito contrário à Constituição, também não havendo tal vício em relação ao Decreto-Lei nº 195/67. Esse Decreto-Lei contém preceitos de elevada similitude em seu significado e de evidente complementação referente ao procedimento com os arts. 81 e 82 do CTN.

No que tange ao Decreto-Lei nº 195/67, cumpre ressaltar que, na vigência da Constituição de 1967, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 496, cujo enunciado estabelecia a constitucionalidade da norma em razão da previsão de sua recepção nas normas transitórias. Ou seja, exatamente como ocorreu com a Constituição de 1988.

Restando indubitosa a constitucionalidade e observância obrigatória dos preceitos contidos no CNT e no Decreto-lei nº 195/67, passa-se a análise dos elementos da regra matriz prevista nesses diplomas.

O fato gerador da Contribuição de Melhoria é característica que a distingue das demais espécies tributárias. Fato Gerador esse previsto no Código Tributário Nacional, em seu art. 81 e no art. 1º do Decreto-lei nº 195/67, nos seguintes termos: “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”.

Com efeito, não basta a obra pública, nem o incremento imobiliário, pois é preciso haver direta relação entre a obra e a valorização imobiliária.

Somente depois de pronta a obra pública e verificada a existência de valorização imobiliária é que se torna admissível a cobrança da Contribuição de Melhoria, que deve se dar por meio de lei editada pelo ente competente, ou seja, pelo ente político que empreendeu a obra pública.

O fato gerador é instantâneo, ocorrendo uma única vez. Assim, a Contribuição de Melhoria não é um tributo renovável periodicamente, sendo possível somente uma cobrança relativa à valorização imobiliária decorrente de determinada obra pública.

A Base de cálculo da Contribuição de Melhoria é o *quantum* da valorização causada por obra pública, verificado esse *quantum* entre a diferença do imóvel antes e depois da obra pública, como bem delineou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, respectivamente:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, ART. 18, II COM A REDAÇÃO DA EC N. 23/83. CF/88, ART. 145,III. Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização, e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária. (Ac. Un. da 2ª Turma do STF., rel. Min. Carlos Velloso, RE 114.069/SP, j. 15-04-1994, DJ 30/09/1994, p. 533).

EMENTA: TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

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 e a diferença entre dois momentos: 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 (Geraldo Ataliba).

3 - Precedentes jurisprudenciais: a) RE 116.147-7-sp, 2a. Turma, DJ 08.05.92, rel. Min. Celio Borja; b) RE 116.148-5-sp, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 25.05.93; c)

REsp 35.133-2-sc, rel. Min. Milton pereira, 1a. Turma, julgado em 20.03.95; REsp num. 634-0-sp, rel. Min. Milton Juiz pereira, DJU de 18.04.94.

4 - Adoção, também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério de mais valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória).

5 - Recurso provido (Ac. Un. da 1ª Turma do STJ, rel. Min. José Delgado, REsp 169.131 / SP, j. 02/06/1998, D. J. 03/08/1998, p. 14).

No que tange à definição do *quantum* há ampla divergência doutrinária, que reside em dois entendimentos: a) de que a Contribuição de Melhoria deve ser calculada a partir da aplicação de uma alíquota e, b) no sentido de que a Contribuição de Melhoria é um tributo quantitativo e não possui base de cálculo nem alíquota.

Com efeito, CARRAZA (2011, p. 595-596) e o COELHO (1999, p. 368) entendem que para a apuração do *quantum* devido a título de Contribuição de Melhoria deve-se aplicar sobre a base de cálculo a respectiva alíquota. Essa alíquota é um percentual do *quantum* de valorização do imóvel (5%, 10%, 20% etc.), conforme estipulado na lei instituidora, podendo o *quantum* da contribuição se equivaler ao *quantum* da valorização.

Ocorre que, nos termos do Código Tributário Nacional, arts. 81 e 82 e do Decreto-Lei nº 195/67, não está claro se a apuração do valor devido a título de Contribuição de Melhoria será por meio da aplicação do binômio base de cálculo e alíquota ou por outro modo.

Não foi localizado na jurisprudência do STF e do STJ a análise sobre essa questão.

O fato é que o CTN determina que o rateio das despesas far-se-á pelos fatores individuais de valorização e que o valor da Contribuição de Melhoria deve ser apurado, considerando-se o limite individual, ou seja, o valor da valorização de cada imóvel e o limite global, ou seja, o custo da obra. Repise-se que esses limites foram recepcionados pela constituição, pois que são inerentes ao tributo⁶.

Assim, pelos limites individuais, se a obra realizada valorizar 15 imóveis e cada um tiver uma valorização de R\$100,00, o limite para cobrança será de R\$100,00 para cada um, ou seja, o valor máximo total a se cobrar será de R\$1.500,00, mesmo que a obra tenha custado valor superior, como por exemplo, R\$5.000,00.

Se, por outro lado, a valorização de cada um dos 15 imóveis for de R\$10.000,00 e a obra tiver custado R\$5.000,00 o valor a se pagar de Contribuição de Melhoria não será o limite da valorização e sim uma proporcionalidade entre o custo da obra e o benefício

⁶ Nesse mesmo sentido, registra MACHADO (2004, p. 427) “Aliás, parece-nos que será inconstitucional a norma que, alterando o Código Tributário Nacional, exclua os mencionados limites. É que a contribuição de melhoria, por sua própria natureza específica, não pode ir além da despesa feita com a obra pública, nem do incremento de valor do imóvel respectivo”.

auferido por cada proprietário, não podendo o valor arrecadado a título de Contribuição de Melhoria ser superior ao custo da obra, ou, nessa hipótese, ser superior a R\$5.000,00.

O imprescindível para apuração do *quantum* da Contribuição de Melhoria é que o valor seja composto pelo rateio dos custos da obra, respeitando-se o limite da valorização de cada imóvel. Sendo essa valorização a base de cálculo do valor a ser pago por rateio dos custos da obra e proporcional ao quantum da valorização, respeitando-se o limite da valorização de cada imóvel.

Realizada a obra e verificada a valorização imobiliária pode o Poder Público competente efetuar a cobrança, cujo prazo decadencial é de 5 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a obra pública foi concluída, aplicando-se à espécie o art. 173, I do Código Tributário Nacional.

A cobrança da Contribuição de Melhoria é um ato complexo, composto por diversos atos administrativos que devem preceder o lançamento sob pena de nulidade desse e de inexigibilidade do tributo, sendo esses atos previstos no art. 82 do CTN que assim dispõe:

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

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

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

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

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

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

Somente após as providências descritas nos incisos do art. 82 do CTN é que o órgão competente poderá efetuar o lançamento, que é feito de ofício, nos termos do §2 do art. 82 do CTN e do art. 9º do Decreto-Lei nº 195/67.

2.2. Sujeito Ativo e Passivo

O sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, sendo sujeito ativo da Contribuição de Melhoria o ente político que realizar a obra pública que cause valorização imobiliária, ressaltando que o Brasil adotou a forma funcional de divisão do poder “separação de poderes” e que a Constituição Brasileira atribuiu competência tributária somente aos entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O sujeito passivo de um tributo é a pessoa obrigada ao recolhimento do valor relativo ao mesmo aos cofres públicos, como especifica o Código Tributário Nacional em seu art. 121:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Nos tributos vinculados, como a Contribuição de Melhoria, é mais intuitiva e fácil a determinação do sujeito passivo, pois esse é a pessoa diretamente relacionada com o especial benefício gerado pela atividade pública. Nessa perspectiva, o sujeito passivo da Contribuição de Melhoria é o proprietário do imóvel beneficiado pela obra pública ao tempo do lançamento, conforme se depreende do art. 8º do Decreto-Lei nº 195/67 que assim determina:

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 locatário 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 for lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

Quanto ao enfiteuta contido no dispositivo transcrito, registre-se que o art. 2.038 do Código Civil proibiu a criação de enfiteuses, determinando que as já existentes sejam regidas pelo Código Civil anterior ou por leis especiais até sua extinção, fazendo a ressalva da enfiteuse relativa a terreno de marinha que é regido por lei especial.

Os parágrafos 2º e 3º do art. 8º do Decreto-Lei nº 195/67 são claros quanto à vedação do repasse da Contribuição de Melhoria ao locatário, tornando nulo ajuste particular que repasse esse encargo ao Locatário, o que estampa ser contribuinte somente o proprietário do imóvel beneficiado pela obra pública.

Mas, a competência para instituição da Contribuição de Melhoria é comum da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, nos termos do art. 145, III da Constituição Brasileira de 1988. O ente competente será o ente que realizar a obra pública que gere valorização imobiliária, como disciplinam o art. 81 do CTN e 3º do Decreto-Lei nº 195/67.

A função da Contribuição de Melhoria é fiscal e redistributiva, vez que faz retornar à coletividade a vantagem auferida por alguns e visa ressarcir os custos estatais dispendidos para custear obras públicas.

Em relação à Contribuição de Melhoria não há imunidades tributárias, todos estão sujeitos ao seu pagamento. Contudo, a propriedade pública, mesmo que alcançada pela valorização decorrente de obra pública, não sujeita o Poder Público à Contribuição de Melhoria, conforme se depreende do art. 2º caput do Decreto-Lei nº 195/67.

Questão relevante é a relativa à população carente que, por um lado não possui capacidade contributiva para arcar com a Contribuição de Melhoria que venha valorizar seus imóveis, mas por outro lado é essa população que, em regra, mais necessita de obras públicas.

A leitura do art. 3º da Constituição Brasileira, bem como a interpretação sistemática do texto constitucional que tem como princípio norteador a dignidade humana, conduz à conclusão de que a ausência de capacidade contributiva da população carente para custear a obra pública não pode constituir óbice à realização dessas obras.

Ademais, a solidariedade, que é princípio da tributação, também rechaça qualquer omissão pública na realização de obra pública por ausência de capacidade contributiva da população carente.

Assim, o Poder Público deve realizar a obra e, constatada a valorização imobiliária relativa à população com ausência de capacidade contributiva deve isentá-las, nos termos do art. 177, I do Código Tributário Nacional.

2.3. Desvalorização imobiliária causada por obra pública

Obras públicas podem causar tanto a valorização como a desvalorização imobiliária.

Ocorrendo a valorização imobiliária decorrente de obra pública incide a Contribuição de Melhoria, sendo essa disciplinada pelo direito tributário.

A desvalorização imobiliária causada por obra pública gera o dever do Estado de reparar o dano e é matéria atinente à responsabilidade civil do Estado.

Assim como o proprietário não pode se enriquecer em razão de um benefício causado por obra pública, também não pode a coletividade, representada pelo Estado, causar prejuízos aos proprietários sem repará-los. Essa reparação é uma forma de conciliação entre o interesse da coletividade na realização de obra pública e o direito do proprietário de ver preservado seu patrimônio.

Exemplo emblemático de indenização decorrente da desvalorização imobiliária causada por obra pública foi a construção, na cidade de São Paulo, do Elevado Costa e Silva, no qual o Poder Judiciário, partindo do princípio de que o Poder Público, mais do que qualquer particular, se causa danos, deve ressarcir-los, determinou que fossem indenizados todos os que reclamaram seus direitos (CARRAZA, 2011, p. 594).

2.4. Aplicação da Contribuição de Melhoria

Como ensina ATALIBA (2008, p. 176), diversas e legítimas são as razões que impõem a cobrança da Contribuição de Melhoria:

Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra – que gera a valorização – não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com a expressão financeira desse proveito. Razões financeiras o impõem: a necessidade de recurso com que enfrentar outras, ou a própria obra, Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária que se alimenta da esperança de valorização, pela simples posse prolongada (os inconvenientes da especulação são notórios: não uso e retenção de terrenos nos arredores das cidades, aguardando valorização, com conseqüente desvio de capitais de empreendimentos produtivos, criação de favelas etc.). Razões políticas o exigem: devolver à coletividade os benefícios e frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas.

Razões de equidade o reclamam: que as obras de utilidade geral sejam custeadas por todos; as de utilidade restrita o sejam por aqueles que dela extraíam proveito e as que reúnam os dois requisitos sejam custeadas proporcionalmente pela comunidade e pelos beneficiários. Nesta última hipótese, grande parte dos benefícios contempla particularmente alguns contribuintes (os proprietários de imóveis vizinhos). Os recursos com que é suportada a obra devem ser retirados parcialmente destes especiais beneficiários (que, aliás, não perdem, já que o valor de sua propriedade permanece intacto). O instrumento disso é a c.m.

Por último, são também razões éticas que exigem a eficácia da contribuição de melhoria: banir o enriquecimento sem causa de alguns, à custa de todos. Na medida em que não se cumpre a Constituição (art. 145, III), agrava-se a deformação do sistema.

Embora as razões para a instituição da Contribuição de Melhoria sejam extremamente justas e afinadas com os princípios e fundamentos do texto constitucional vigente, não tem sido verificada, no Brasil, uma eficiente exação por esse tributo.

Mas será que os motivos alegados para a não-exação por Contribuição de Melhoria são verdadeiros óbices à sua implementação?

2.4.1. *Motivos da reduzida implementação da Contribuição de Melhoria*

A razão da reduzida ou até mesmo inexistente exação fiscal pela Contribuição de Melhoria, no Brasil, geralmente é atribuída: a) dificuldade na identificação e na avaliação dos imóveis beneficiados; b) complexidade dos requisitos e sistema de cobrança estabelecidos nos art. 81 e 82 do CTN e no Decreto-Lei nº 195/1967; c) falta de interesse político; d) desconhecimento pelos gestores públicos da Contribuição de Melhoria; e) confusão da Contribuição de Melhoria com o IPTU, pelo que passa-se a análise de cada causa.

2.4.1.1. Avaliação dos imóveis beneficiados pela obra pública

O art. 81 do CTN estabelece o limite individual de valorização e o limite global da despesa. Dessa forma, a cobrança por Contribuição de Melhoria não pode onerar o proprietário em *quantum* superior à valorização imobiliária. Mas também não pode atribuir ao Poder Público montante superior ao desembolso, uma vez que trata-se de retribuição e não de remuneração.

Já o art. 82 do Código, ao discriminar os requisitos que deverão ser objeto da Lei instituidora da Contribuição de Melhoria estabelece a delimitação da zona beneficiada, bem como o rateio dos valores conforme o fator individual de valorização:

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

(...)

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;

§ 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.

O art. 3º do Decreto-Lei nº 195/67, complementando o disposto no CTN estabelece a sistemática de cálculo:

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 deste 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.

Por tudo até aqui exposto é inquestionável que a avaliação do imóvel é imprescindível à cobrança da Contribuição de Melhoria. A exação que não contemple a valorização individual será ilegal. Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça conforme se verifica do REsp nº 362.788/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 28.05.2002:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - CTN ARTS. 81 E 82.

1. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado.
2. Prevalece o entendimento no STF e no STJ de que não houve alteração do CTN pelo DL 195/67.
3. É ilegal a contribuição de melhoria instituída sem observância do limite individual de cada contribuinte.
4. Recurso especial conhecido e provido.

A avaliação dos imóveis, para fins de Contribuição de Melhoria, deve considerar o valor do imóvel antes e depois da realização da obra pública. Como declara MACHADO (2004, p.427) essa avaliação historicamente é um fator dificultador da Contribuição de Melhoria, principalmente em razão da delimitação da área beneficiada.

Entretanto, com a evolução dos mecanismos de monitoramento imobiliário e com as novas tecnologias, que inclusive, contam com informações de satélite, essa alegação parece perder consistência.

Com efeito, para instituição da Contribuição de Melhoria podem ser utilizados mecanismos que já estão à disposição da Administração Pública para, em tempo real, acessar o valor de mercado dos imóveis de sua circunscrição, como se percebe do procedimento que tem sido utilizado na cobrança de ITBI e ITCD (bens imóveis).

Exemplo dessa atualização constante são os valores de avaliação apresentados, num interstício aproximado de 10 dias, pelo Município de Belo Horizonte e pelo Estado de Minas Gerais em procedimentos relativos à tributação por ITBI e ITCD, respectivamente. Os valores apresentados por essas Administrações tributárias foram exatamente o valor de mercado, principalmente em relação às alienações e as transferências causa *mortis* relativas a imóveis localizados no perímetro da Linha Verde, bem como os situados em bairros de Belo Horizonte que sofreram expressiva valorização imobiliária em grande medida decorrente de obras públicas associadas à expansão urbana.

Com efeito, a Administração Pública se modernizou e adquiriu ferramenta que lhe possibilita obter o valor de mercado dos imóveis. Assim, se esse valor é conhecido para exação do ITBI e do ITCD porque não seria para a instituição da Contribuição de Melhoria?

Aliás, mesmo que a Contribuição de Melhoria decorra de obra realizada pela União deve-se ter assente que a colaboração entre fiscos além de autorizada pela Constituição de 1988 tem sido amplamente utilizada pelas Administrações Tributárias.

2.4.1.2. Procedimento previsto no CTN e no Decreto-Lei nº 195/67

O procedimento previsto no art. 82 do CTN e no Decreto-Lei nº 195/67 é apontado por ATALIBA (2008, p. 179-182) como a principal causa de inaplicabilidade da Contribuição de Melhoria no Brasil⁷:

A lei brasileira adotou, equivocadamente, os critérios de certa legislação norte-americana correspondente a um tipo de “*special assessment*” que nada tem a ver com a contribuição de melhoria. (...).

Ora, em vez de se adotar aqui a legítima c.m. (*benefit assessment*), adotou-se, por inadvertência, o *cost assesment*, que corresponde ao financiamento de obras públicas, por um instrumento semicontratual:

(...)

Tudo isto deixa ver que o “*cost assesment*” (cobrança do custo) cabe para obras de interesse restrito de uma limitada comunidade. Não cabe esse limitado instituto relativamente a obras públicas ordinárias, empreendidas no interesse da coletividade, como túneis, pontes, estradas, avenidas etc.

(...)

Ora, isto nada tem a ver com outro *special assesment*, que universalmente se designa por contribuição de melhoria (*betterment tax*, *beitrage*, *contributo di miglioria*) que recebe, no próprio direito norte-americano, a designação de *benefit assesment* (cobrança pelo benefício).

Não é difícil reconhecer que a complicação da legislação brasileira tradicional (plasmando um instrumento semicontratual) não tem sentido, significação, explicação ou justificação, quando se trate de obra pública ordinária.

(...)

⁷ CARRAZA (2011, p. 592-600), OLIVEIRA (2013), dentre outros coadunam do mesmo entendimento.

Não há, no mundo, tributo cuja cobrança dependa do consentimento do contribuinte. Não há, no mundo, caso de obra pública, cuja execução dependa de aquiescência dos atingidos, lindeiros, vizinhos ou diretos beneficiários. Jamais se admitiu que a administração pública ficasse condicionada a que seus projetos, plantas, cronogramas e outros meios e instrumentos fossem aprovados, impugnados, reprovados, fiscalizados e contestados pelos administrado imediatamente vizinhos.

(...)

Os procedimentos previstos no dec. Lei 195 ou no CTN (arts. 81 a 83) nada têm a ver com o procedimento normal de realização de obras públicas, nem com as praxes em matéria de suas consequências tributárias. Confundiu-se o tradutor brasileiro (*traduttore*), de legislação alienígena, respeitante a outro instituto.

(...)

Esse complexo e complicado procedimento não corresponde ao nosso regime de decidir e realizar obras públicas, nem ao tributo contribuição de melhoria, universalmente conhecido. Foi por engano que se copiou o modelo que está no dec. Lei 195.

Das críticas de ATALIBA depreende-se que a legislação brasileira utilizou literalmente a legislação estrangeira, sem considerar até mesmo a variedade dos institutos existentes no direito alienígena. As conclusões do jurista são pela inaplicabilidade do procedimento adotado pelo legislador, não devendo assim ser observado na instituição da Contribuição de Melhoria.

Pois bem, como já demonstrado neste estudo, a Contribuição de Melhoria é de origem alienígena. Da mesma forma foi importado seu procedimento de instituição e cobrança.

Segundo ATALIBA o maior óbice está na participação popular para a realização da obra. Entretanto, a simples leitura do art. 82 do CTN e dos art. 5º ao 7º do Decreto-Lei nº 195/67 conduz ao entendimento de que as impugnações são realizadas após a realização da obra.

Por outro lado, SILVA (2008, p. 978) declara que nos países onde a Contribuição de Melhoria é implementada há uma “intensa participação dos interessados em todos os momentos”, o “que não ocorre no Brasil”. Ou seja, para esse autor, ao contrário da afirmação de Geraldo Ataliba, a participação dos interessados em todos os momentos da realização da obra seria salutar à exação.

Observe-se que os dispositivos legais que são apontados como inviáveis à instituição da Contribuição de melhoria são, em regra, a apresentação do memorial descritivo e dos custos da obra, a delimitação da área beneficiada e do valor da avaliação e o direito de defesa do lançamento.

Ora, a apresentação do memorial descritivo e dos custos da obra não trazem em si quaisquer complexidades. Contudo, tornam transparentes os custos da obra pública, o que não

é comum na prática brasileira de realizar obras públicas. Prática essa que, nos termos do art. 37, caput, da Constituição de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser modificada.

A avaliação dos imóveis, considerando as tecnologias atuais, como demonstrado no tópico 2.4.1.1 deste estudo, não constitui impedimento ou complexidade insuperável à exação da Contribuição de Melhoria.

Ademais, como bem salienta Hugo de Brito Machado (2004, p. 427) a avaliação poderá ocorrer por arbitramento.

Esse arbitramento pode se ocorrer mediante a utilização dos mecanismos tecnológicos atuais, como se utiliza para a exação de ITBI e ITCD (bens imóveis).

A reboque da avaliação está a identificação dos imóveis beneficiados, pois, em regra, na região abrangida pela obra pública ocorrerá uma avaliação generalizada dos imóveis. O contribuinte, no período de impugnação da Contribuição de Melhoria, deverá demonstrar que seu imóvel não foi beneficiado pela obra, como ocorre em relação à avaliação para fins de IPTU, ITBI e ITCD.

Entretanto, quanto ao momento de exposição dos elementos e valores da Contribuição de Melhoria, descritos no art. 82 do CTN e nos arts. 5º ao 7º do Decreto-Lei nº 195/67, de fato há complexidade relevante, pois determina-se que esses elementos sejam expostos na lei instituidora.

Nesse ponto de fato deveria haver modificação legislativa para determinar que a lei contenha apenas os elementos da regra matriz tributária e que os valores individuais de cada imóvel contendo o respectivo rateio sejam descritos no ato de lançamento que deveria ocorrer por dois mecanismos simultâneos: publicação de edital contendo todos os elementos e encaminhamento de guia individual a cada contribuinte a partir da qual o contribuinte exerceria todos os direitos relativos ao contraditório e à ampla defesa, que também estão descritos no CTN e no Decreto-Lei, ou seja, um procedimento que muito se aproximaria do IPTU.

Contudo, o cenário político e legislativo brasileiro não registra movimento para modificação legislativa relativa à Contribuição de Melhoria⁸.

Dessa forma é preciso concluir se a lei como está possui complexidade insuperável. Por tudo até exposto conclui-se que não, pois o procedimento que prevê a exposição dos elementos de cobrança na própria lei, apenas dificulta, mas não impossibilita a exação por Contribuição de Melhoria.

⁸ No mesmo sentido veja: Edgar Neves da Silva, 2008, p. 978.

A comprovação de que a Contribuição de Melhoria pode ser exigida, mesmo com o procedimento legal vigente é realizada na pesquisa de mestrado de Tainá Rodrigues Gomide (2009). Nessa dissertação, na qual foi realizada pesquisa de campo, a mestrandia demonstra que, embora reduzida a aplicação no Brasil, quando ocorreu vontade política, a Contribuição de melhoria foi exigida (veja os dados transcritos no tópico 2.4.2 deste estudo). Ou seja, que os entes que instituíram a Contribuição de Melhoria no Brasil não encontraram na alegada complexidade empecilho para a exação fiscal.

Por outro lado, as referências jurisprudenciais contidas ao longo deste estudo também retratam que ocorreu a instituição da Contribuição de Melhoria sob a égide do Decreto-Lei nº 195/67 e dos arts. 81 e 82 do CTN, ou seja, que o procedimento não foi óbice á instituição.

2.4.1.3. Ausência e interesse político

A falta de transparência nas contratações de obras públicas é comum na prática política brasileira, com frequentes superfaturamentos. Essa falta de transparência, vedada pelo art. 37, caput da Constituição Brasileira de 1988 colide frontalmente com as exigências do Decreto-Lei 195/67 e com os arts. 81 e 82 do CTN que estabelecem como um dos requisitos para instituição da Contribuição de Melhoria a exposição dos custos da obra.

Assim, instituir a Contribuição implica tornar transparentes os custos da obra e atingir interesses político, sendo a falta de interesse apontada como óbice à instituição desse tributo, como registram GOMIDE (2009), SABBAG (2012) e SILVA (2008).

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 –, acreditou-se na implementação da Contribuição de Melhoria. Isso porque essa lei prescreveu a transparência nos atos da gestão pública, bem como dos orçamentos e custos públicos e, ainda, previu a vedação de renúncia de receita fiscal. Contudo, até o momento não se verificou os efeitos dessa lei em relação à Contribuição de Melhoria.

Por outro lado, os entes tributantes não ignoram a necessidade de ressarcimento e redistribuição dos custos de obras públicas. Para reaver os gastos despendidos sem expor os reais custos da obra, são utilizados expedientes ilegítimos que na verdade são tentativas de burlar a Cobrança de Contribuição de Melhoria, com a instituição de taxas e outros instrumentos.

2.4.1.4. Exigência de pagamento por custos de obra pública por instrumento diverso da Contribuição de Melhoria

Na obra pública relativa ao asfaltamento de ruas, no lugar da Contribuição de Melhoria, muitos municípios tentaram impor taxas, as chamadas taxas de asfaltamento, julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, como se verifica do julgamento do Recurso Extraordinário nº. 140.779/SP de relatoria do Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/08/1995.

Com a declarada inconstitucionalidade de tais taxas de asfaltamento, iniciou-se a tentativa de cobrança do valor relativo ao asfaltamento por meio dos denominados Planos Comunitários de Pavimentação (PCP's) (SABBAG, 2012, p. 447-470).

Por tais planos, os custos das obras de asfaltamento, alargamento de vias⁹ etc., são repartidos entre os moradores que serão beneficiados pela obra pública, há uma intensa participação dos interessados em todas as etapas da obra e os moradores que não aderirem ao plano, ao final da obra, sofrerão a cobrança por meio da Contribuição de Melhoria (SILVA, 2008, p. 978-979).

Os PCP's são formas de cobrar pela obra pública por instrumento diferente do determinado pelo Ordenamento Jurídico não sendo assim autorizado pela Constituição de 1988, especialmente se submetidos aos princípios da legalidade e da isonomia.

Com efeito, a cobrança pela realização de obra pública somente pode ser efetuada na forma autorizada pela Constituição Brasileira de 1988. Ou seja: se a obra resultar em valorização imobiliária deverá ser instituída a Contribuição de Melhoria se não resultar deverá ser custeada pelas receitas gerais, ou seja, pelos impostos.

2.4.1.5. Desconhecimento da contribuição de melhoria e confusão com o IPTU

O desconhecimento relativo à Contribuição de Melhoria e a confusão da mesma com o IPTU, foi registrado em pesquisa de campo realizada na pesquisa de mestrado de GOMIDE (2009, p. 61-63).

⁹ Registre-se que o mero recapeamento, que não tem sido objeto de PCP, também não é passível de cobrança por meio de Contribuição de Melhoria, isso porque o recapeamento é simples serviço de manutenção e conservação, ou seja, mero benefício que não acarreta valorização do imóvel, impedindo a exação da Contribuição de Melhoria, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.148/SP, 1ª Turma, rel. Min. Octavio Gallotti, j. 16.02.1993, DJ 21.05.1993, p. 9.768.

Com efeito, considerando o sistema político brasileiro e falta de estrutura, inclusive com impossibilidade de assessoria jurídica tributária em diversos municípios brasileiros podem ser responsáveis por este quadro.

Entretanto, os chefes dos Poderes executivos municipais, com vontade política e o sendo mínimo de responsabilidade na gestão pública possuem mecanismos, como a contratação de assessoria específica para lhe apresentar os instrumentos legais tributários de arrecadação e fiscalização.

2.4.2. *Dados Concretos sobre a exigência da Contribuição de Melhoria no Brasil*

A realização de diversas obras públicas, sem que se tenha notícia da exação pela Contribuição de Melhoria conduz ao senso comum da reduzida ou ausente implementação desse tributo.

Para além do senso comum sobre essa inaplicabilidade é salutar retratar os dados concretos sobre a implementação da Contribuição de Melhoria, como os dados apresentados na pesquisa de mestrado de GOMIDE (2009, p. 64-65) transcritos nas tabelas a seguir:

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

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

Continua...

Tabela 1 – Cont.

Regiões/Estados	Total de Municípios	N. de Municípios C/ Arrecadação	%	Arrecadação dos Municípios	%	População dos Municípios	Arrecadação per capita
Tocantins	138	17	12,32	1.260.002,60	1,04	1.325.735	0,97
Total	425	35	8,23	2.832.698,46	2,31	14.499.485	0,20
Esírito Santo	78	23	29,48	5.400.228,12	4,41	3.464.285	1,58
Minas Gerais	842	152	18,05	14.334.779,63	11,70	19.369.656	0,74
Rio de Janeiro	88	11	12,50	6.522.365,65	5,32	15.224.619	0,43
São Paulo	637	210	32,96	22.811.896,43	18,62	40.927.879	0,56
Total	1645	396	24,07	49.069.269,83	40,05	79.066.439	0,62
Paraná	397	154	38,79	12.100.189,26	9,86	10.375.584	1,17
Rio Gr. Do Sul	496	257	51,81	7.817.765,78	6,38	10.963.219	0,71
Santa Catarina	293	157	53,58	15.546.188,70	12,69	5.958.266	2,61
Total	1.186	568	47,89	35.464.143,74	28,95	27.297.069	1,30
Total Geral	5.424	1.197	22,10	122.515.039,93	100,00	182.237.126	0,67

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

Os dados constantes da tabela transcrita demonstram que em alguns municípios jamais se cobrou Contribuição de Melhoria, bem como revelam a inexpressiva cobrança da Contribuição de Melhoria em algumas regiões e Estados brasileiros, como, por exemplo, no caso da região sudeste, composta por 1.645 municípios, mas com exigência da Contribuição de Melhoria somente em 396 municípios.

No demonstrativo de arrecadação, constante no anexo I da dissertação de GOMIDE, 2009, p. 93-113, acima transcrito, relativamente ao período entre 2003 a 2006, no qual foram analisados todos os municípios mineiros, constata-se a inexistência de arrecadação em municípios que desde a década de 90 não interromperam a execução de obras públicas geradoras de valorização imobiliária, mas que não registraram qualquer receita a esse título, como é o caso da capital mineira.

A pesquisa de campo, realizada por GOMIDE (2009), com coleta de dados e entrevistas por amostragem, em cinco municípios mineiros, comprovou-se que em alguns municípios, em tempo algum, jamais se cobrou Contribuição de Melhoria.

Exemplo típico de ausência de cobrança da Contribuição de Melhoria, por Estado da federação, é a obra denominada Linha Verde, realizada pelo Estado de Minas Gerais, entre o período de 2005 a 2009.

A Linha Verde foi um projeto lançado em 24 de maio de 2005, pelo Estado de Minas Gerais e consiste no maior conjunto de obras viárias em Belo Horizonte e região metropolitana nas últimas décadas, cujo objetivo era a criação de uma via de trânsito rápido, com 35,4 km de extensão ligando o centro de Belo Horizonte/MG ao Aeroporto Internacional Tancredo Neves, na cidade de Confins/MG.

Além de desafogar o trânsito da região e atribuir maior segurança nas vias que sofreram intervenção, como a MG10, Av. Cristiano Machado e Av. dos Andradas, tal obra se destinou à solução de tráfego para os eventos desportivos a serem realizados no Brasil entre 2013 a 2016.

A Linha verde, segundo dados da Sociedade Mineira de Engenheiros (SME, 2009) beneficiaria (o que se concretizou) mais de 3,5 milhões de pessoas, em quase 60 bairros da capital e mais de dez municípios e tinha como objetivo a melhoria na articulação viária e de transporte da capital mineira com os municípios de Ribeirão das Neves, São José da Lapa, Santa Luzia, Pedro Leopoldo, Vespasiano, Lagoa Santa e outros municípios, sendo um total de 10 municípios diretamente atingidos pelas benesses da obra.

A obra, em razão de sua própria dimensão, foi concluída por trechos. No ano de 2007, alguns trechos já estavam concluídos e em plena utilização pelo que já se tinha certeza da definitiva e irreversível presença ou não de valorização imobiliária, sendo possível, a partir daquele momento, mesmo que toda a obra não estivesse concluída, a exação da Contribuição de Melhoria, como demonstrado neste artigo.

A valorização imobiliária decorrente da obra denominada Linha Verde foi evidente, sendo registrada valorização de 100% da maioria dos imóveis. Em alguns casos a valorização imobiliária ficou no percentual de 70% e em outros de 140% (MENEZES, 2009; SME, 2009 e RIOS, 2009). Assim, o percentual mínimo de acréscimo no valor dos imóveis foi de 70% e o máximo de 140%, sem que os proprietários tenham realizado qualquer esforço.

Entretanto, não se verificou, até o momento, a cobrança de Contribuição de Melhoria relativa àquela obra, o que gera receio, e em alguns trechos certeza, de que a mesma jamais seja cobrada, em razão do prazo decadencial de cinco anos constante no art. 173, I do Código Tributário Nacional.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Indene de dúvidas que a Contribuição de Melhoria é um tributo pautado na justiça social, sendo diversas as razões para que sua exigência seja efetiva.

Entretanto, o que se percebe é uma reduzidíssima instituição desse tributo no Brasil.

Diversos são os entendimentos no sentido de que a Contribuição de Melhoria não tem efetividade em função do modo complexo de cobrança, previsto no Código Tributário Nacional e no Decreto-Lei nº 195/67. Não se pode negar que uma simplificação dessas normas gerais pode favorecer a instituição da Contribuição de Melhoria.

Por outro lado, os entes que instituíram tal contribuição não viram nas disposições desses diplomas legais complexidade insuperável para não exigirem a Contribuição de Melhoria e arrecadaram tal tributo, o que deixa patente que o determinante não é a complexidade dos diplomas legais e sim a falta de vontade política na instituição desse tributo.

Conforme demonstrado neste estudo é perfeitamente viável a exação por Contribuição de Melhoria nos termos dos preceitos legais vigentes, devendo a mesma ser instituída e cobrada, pois é a forma justa e legal de cobrar por obras públicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 9 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). 41. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. *Decreto-Lei nº. 195, de 29 janeiro de 1967*. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/legislação>. Acesso em 1º mar. 2013.

BRASIL. 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. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/legislação>. Acesso em 1º mar de 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 169131/SP. Rel. Min. José Delgado, j. 02/06/1998, DJ 03/08/1998, p. 143 – 1ª Turma. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/jurisprudencia>. Acesso em 9 dez. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 114.069/ SP. Rel. Min. Carlos Velloso, j. 15/04/1994, DJ de 30/09/1994, vol. 01760-03, p. 533 – 2ª Turma. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia>>. Acesso em 9 dez. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 140.779 / SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02/08/1995, DJ de 08/09/1995, vol. 01799-03, p. 460 – Tribunal Pleno. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia>>. Acesso em 9 dez. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Sistema tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GOMIDE, Tainá Rodrigues. *A aplicabilidade da contribuição de melhoria pela Administração Pública Municipal*. 2009. 131f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Administração da Universidade Federal de Viçosa, Viçosa. Disponível em <alexandria.cpd.ufv.br:8000/teses/administracao/2009/216108f.pdf>. Acesso em 20 fev. 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JÚNIOR, José Antônio da Silva; PORTELA, Larissa Araújo. Das contribuições de melhoria e desapropriações por zona em decorrência das obras para a Copa do Mundo de 2014. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 17, n. 3268, 12 jun. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/21986>>. Acesso em: 21 fev. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MENEZES, Denize. Valorização acelerada: obras de desenvolvimento do Vetor Norte da capital mineira provocaram elevação de até 140% nos preços de terrenos e imóveis. *Estado de Minas*, Belo Horizonte, 21/09/2009. Disponível em <http://estadodeminas.lugarcerto.com.br/app/noticia/noticias/2009/09/21/interna_noticias,32108/index.shtml>. Acesso em 27 fev 2013.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 2013.

RIOS, Cristina. Linha Verde vive onda imobiliária: O preço de terrenos e imóveis comerciais e residenciais que ficam no eixo da via de transporte teve aumento de até 100% desde 2007. *Gazeta do Povo*, Belo Horizonte, 2 nov. 2009. Disponível em <http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=940161&tit=Linha-Verde-vive-onda-imobiliaria>. Acesso em 27 fev. 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. 3 tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Edgar Neves da. *Contribuição de Melhoria*. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SME-SOCIEDADE MINEIRA DE ENGENHEIROS. *LINHA VERDE - O maior conjunto de obras em Belo Horizonte*. Disponível em <http://www.sme.org.br/html/sessao_48/2009/06/01/noticias/id_sessao=48&id_noticia=236/noticias.shtml>. Acesso em 27 fev. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

V. MOREIRA, João Baptista. *Contribuição de melhoria*. In: NOVELLI, Flávio Bauer (Coord.). *Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 8.