

Valorização imobiliária, obra pública e a implementação da Contribuição de Melhoria no Brasil.

Antônio Carlos Diniz Murta.

Doutor em Direito pela UFMG / Coordenador do Programa de Mestrado em Direito da Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

Fernando Bretas Vieira Porto

Mestrando em Direito pelo Programa de Mestrado em Direito Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde/FCH da Universidade FUMEC

Resumo: Apesar da previsão constitucional para o exercício da competência tributária, pelos entes federados, para a instituição da contribuição de melhoria, este tributo se tornou relegado para um plano de quase total desinteresse. Sabe-se que atualmente tanto a União Federal quanto os Estados membros não praticam esta cobrança tributária. Tem-se notícia de sua implementação precária e eivada de vícios por alguns Municípios no Brasil. Devemos entender com mais acuidade esta espécie tributária, focando, inclusive, nas suas normas gerais, para que se possa estabelecer uma exposição crítica e objetiva sobre as dificuldades, tanto jurídicas quanto políticas, de sua imposição e, a partir, buscar, mesmo que de forma singela e apriorística, vencer as resistências, consolidadas através do tempo em nosso País, para sua aplicação. Tratando-se de um tributo cujo fundamento reside em princípio jurídico basilar, qual seja; evitar o locupletamento sem fundamento, não podemos desprezá-lo mormente quando nos deparamos com outras figuras tributárias cuja imposição teria menor respaldo social.

Palavras chaves: Contribuição de Melhoria, Inaplicação, Dificuldades.

Abstract: Despite the constitutional provision for the exercise of taxing power by the federal entities for the institution's contribution to improve, this tribute became relegated to a plan of almost total disinterest. It is known that currently both the Federal Union as member states do not practice this tax charge. It has news of its poor implementation and riddled with vices by some municipalities in Brazil. We must understand more precisely with this kind of taxation, focusing, even in its general rules, so you can establish an objective and critical exposition of

the difficulties, both legal and political, of its imposition, and from, look, even if simple form and a priori, overcome resistance consolidated over time in our country for its implementation. Since this is a tribute whose foundation lies in fundamental legal principle, that is, avoid enrichment without foundation, we cannot despise him especially when we encounter other figures whose tax levy would be less social support.

Keywords: Contribution Improvement, Disapplication, Difficulties.

Sumário: Introdução; 1. Desenvolvimento; 1.1. Direito positivo e contribuição de melhoria. Evolução histórico-normativa desta exação no Brasil; 1.2. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. Fundamentos de sua delimitação ou não como espécie tributária. Crítica e ponderação sobre esta identidade tributária; 1.3. Limites da cobrança da contribuição de melhoria. Base de cálculo. Quantificação do débito. Validade da imposição calcada no gasto total ou custo da obra dispendido pelo Poder Público e na limitação da valorização individual imobiliária; 1.4. Aspecto temporal do fato gerador. Pressuposto ou não para sua cobrança. Dificuldades a serem superadas. Abordagem sobre a necessidade de alteração ou ratificação da legislação que trata de normas gerais; 2. Conclusão; 3. Referências.

Introdução

O Sistema Tributário Nacional, inserto no texto constitucional, nos apresenta um rol de competências tributárias, hipóteses de tributação e, simultaneamente, instrumentos de coibição de seu incremento desmedido.

É de conhecimento amplo que a tributação brasileira é intensa, complexa e, infelizmente, em contínuo crescimento a despeito dos malefícios advindos ao desenvolvimento nacional, emperrando a atividade econômica, e a vida econômica das pessoas comuns.

No entanto, o legislador constituinte, ao estabelecer o rol de competências tributárias para os entes federados, fez prever em seu artigo 145, inciso III, a possibilidade do exercício da competência comum para a instituição da contribuição de melhoria. Realizando-se leitura atenta de todo o texto constitucional, ao contrário das taxas e impostos, não se identifica outro momento onde o legislador constituinte faça menção expressa ou subliminar a esta espécie tributária. Obviamente, sem embargo desta imprevisão ou constitucional sobre instituto, revelando-se o respectivo texto normativo ser absolutamente lacônico, provocando discussões

doutrinárias sem sentido ou direção, seu estudo, por evidência, deve se dirigir à legislação infraconstitucional acaso existente, mormente aquela que trataria das normas gerais sobre seu tratamento.

Mesmo neste quesito notamos, inclusive, entendimentos no sentido de não termos qualquer diploma legal cujo objeto seriam as apontadas normas gerais, chegando-se ao ponto de se afirmar que tanto o Código Tributário Nacional, especialmente em seu artigo 81 e 82, e o Decreto-Lei nº 195/1967 teriam sido revogados reciprocamente e, na sequência, por textos constitucionais.

Entretanto a maior parte da doutrina não encamparia este entendimento, se fincando, inicialmente, na compatibilização entre o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 195/1967 e, paralelamente, na supremacia do decreto, ab-rogando-se, integralmente, os dispositivos sobre contribuição de melhoria no CTN.

Interessa-nos também salientar quanto a própria natureza jurídica deste instituto enquanto espécie tributária. A doutrina majoritária, de forma não convincente e equivocada, assevera ser uma espécie tributária singular, distinta por suas características tanto dos impostos – fundamento que concordamos – e das denominadas taxas, no qual discordamos; encampando, automaticamente, o previsto como competência tributária ampla dos entes federados nos termos do artigo 145, do texto constitucional e o artigo 5, do CTN. Parece-nos que a simplificação conceitual e a harmonização da classificação das espécies tributárias não é desejo da doutrina já que sua insistência em conceder autonomia à contribuição de melhoria não se sustentaria diante de várias razões a serem apontadas.

No mais, discute-se quanto aos limites do valor a ser estabelecido a título de contribuição de melhoria. Há entendimentos justamente quanto ao limite da valorização individual do imóvel impactado pela obra pública, alguns se batendo pelo limite dos gastos realizados pelo Poder Público, quando outros entenderiam pela possibilidade de imposição tributária até o limite da valorização imobiliária independente de se ultrapassar a barreira dos custos da obra pública. Chegamos, por incrível que nos pareça, a menções em várias obras do entendimento da legalidade da imposição tributária, independente de valorização, podendo haver, por absurdo que seja, até mesmo desvalorização de seu imóvel, bastando que se realizasse uma obra pública.

A doutrina se revela incipiente no que mais interessa. Não podemos, certamente, nos descuidar da legislação geral (ou sua falta) sobre a contribuição de melhoria, de sua natureza jurídica ou mesmo dos limites de sua cobrança. Entretanto, o que nos mais nos chama atenção seria, mesmo com a vigência do CTN em sintonia com o Decreto-lei 195/1967, a praticidade

de sua cobrança confrontada com a imprescindibilidade da ocorrência de seu aspecto material, considerado, se não por todos, todos dos doutrinadores e mesmo o Poder Judiciário, nas pouquíssimas vezes que foi chamado a se manifestar, a efetiva e inafastável valorização imobiliária em face de obra pública.

Neste diapasão, a contribuição de melhoria só poderá ser cobrada após a constatação fática, material e econômica da valorização imobiliária, estabelecendo-se, nos precisos termos do artigo 142 do CTN, a dimensão do valor a cobrar. Mas, seria possível a cobrança anterior à realização da obra ou mesmo sua final consecução, apontando-se, mediante critérios estabelecidos unilateralmente pelo Poder Público, a valorização imobiliária futura, perfazendo-se um fato gerador presumido? Em uma e outra hipótese perceberemos suas fragilidades, tanto jurídicas quanto procedimentais, para, assim, apontarmos, uma alternativa conciliatória.

1 Desenvolvimento

1.1 Direito positivo e contribuição de melhoria. Evolução histórico-normativa desta exação no Brasil.¹

A Constituição de 1988 dispõe sobre “*o Sistema Tributário*”; compreendido entre seus artigos 145 e 162; representando um esforço de aperfeiçoamento, simplificação e modernização das relações entre o Fisco e com contribuinte, objetivando, também, reduzir injustiças fiscais e corrigir os desequilíbrios regionais.

No entanto, a despeito da previsão constitucional sobre as competências impositivas tributárias e as respectivas espécies tributárias, tendo como enfoque o artigo 145 de seu texto, abstraindo a atípica figura do empréstimo compulsório e as denominadas contribuições especiais, nota-se, dentre outros tributos, a subutilização da contribuição de melhoria; descuidando-se, sob esta rubrica, não só do potencial de arrecadação de tributo, mormente a vista do crescimento econômico, permitindo-se um maior investimento em logística estrutural pelo Estado, mas, também, da justiça de sua cobrança uma vez que calcada na busca do ressarcimento pelo Poder Público do que gastou – e, de forma oblíqua – propiciou ao proprietário de imóvel valorizado por obra pública.

Por isso, estabelecendo expressamente a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145 e respectivos incisos, o potencial de criação da denominada contribuição de melhoria, vindo logo a seguir dos impostos e taxas, afere-se, salvo honrosas exceções no universo de Municípios brasileiros, a concreta renúncia pelos Estados-membros e mesmo União Federal, de se editar leis de instituição deste tributo.

A contribuição de melhoria tem feito parte de nossa história constitucional há várias décadas. Após a leitura de todos os textos constitucionais após a independência do Brasil depreende-se que algumas cartas

¹ Deixamos de tratar, nesse tópico, da Lei nº 2.509/ 1936 e Lei nº 854/ 1949 que trataram da contribuição de melhoria antes do advento do Código tributário nacional.

simplesmente ignoram qualquer tratativa sobre o instituto e outras o fazem de forma diferenciada, às vezes sendo mais econômicas nas palavras como a Constituição atual e outras sendo mais didáticas, não deixando qualquer espaço para elucubrações doutrinárias que, muitas vezes, acabam sendo perversas para todo o Sistema e chegando até mesmo a inviabilizar a aplicação deste tributo.

A Constituição de 1824 e 1891 não trataram da Contribuição de Melhoria. A Constituição de 1934 deu início à sua previsão constitucional, havendo efetiva omissão quanto à este instituto na Constituição de 1937; retomando-se seu tratamento com a Constituição de 1946.

A Constituição Federal de 1934 tinha a seguinte redação:

Constituição Federal de 1934.
Capítulo II.
Título IV
Da Ordem Econômica e Social
Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

A Constituição Federal de 1946, originalmente, tinha a seguinte redação:

Constituição federal de 1946.
Título I-
Da organização Federal.
Capítulo I-
Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
Inciso 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, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

A Constituição Federal de 1946, com a redação dada pela emenda constitucional nº 18/1965, tinha a seguinte redação:

Constituição federal de 1946, com a redação dada pela emenda constitucional nº 18/1965.
Capítulo IV
Das Contribuições de Melhoria.
Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A Constituição Federal de 1967, originalmente, tinha a seguinte redação:

Constituição de 1967.
Capítulo V-
Do Sistema Tributário.
Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:
Inciso III- contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que o beneficiaram;

A Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela emenda constitucional nº 1/1969, tinha a seguinte previsão:

Constituição Federal de 1967, com a redação da emenda nº 1, de 1967.

Capítulo V-

Do Sistema Tributário.

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

Inciso 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.

A Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela emenda constitucional nº 1/1969 conjugada com a emenda nº 23/1983, tinha a seguinte previsão:

Constituição Federal de 1967, com a redação da emenda nº 1, de 1967 e emenda nº 23, de 1983

Capítulo V-

Do Sistema Tributário.

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

Inciso II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada;

Finalmente, teríamos a atual Constituição Federal, de 1988, com a seguinte redação:

Constituição Federal de 1988.

Título IV.

Da Tributação e Orçamento.

Capítulo I.

Do Sistema Tributário Nacional.

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

III - Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas.

O Código Tributário Nacional – lei 5.172/1966 - foi promulgado em 1966, a partir da emenda constitucional nº 18, de 1965, emendando a Constituição de 1946, foi recepcionado, não integralmente, como lei complementar, pela Constituição de 1988.

Como o artigo 146, inciso III, alínea a, do texto constitucional prevê a competência desta lei complementar para definir tributos e suas espécies², em sendo a contribuição de melhoria uma espécie tributária (no nosso entender um subtipo de taxa, abaixo fundamentamos esta posição), caberia, portanto, ao CTN definir a apontada contribuição de melhoria. Pela leitura que fazemos deste diploma legal afere-se o respectivo tratamento no artigo 81 e 82.

² Constituição Federal. Art. 146. Cabe à lei complementar:*omissis*.... inciso III – estabelecer normas gerais em material de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes

No entanto, a seguir, com a edição do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, cujo escopo seria dispor sobre a contribuição de melhoria, ab-rogaria as disposições do CTN sobre este tributo ou mesmo, havendo parcial compatibilidade, derogaria o tratamento anterior diverso. Seria portanto, nos mesmos moldes do CTN, recepcionado o Decreto-Lei nº 195, como efetiva lei complementar para definir a figura da contribuição de melhoria.

Vale ressaltar que havendo compatibilidade ou não entre o CTN e o Decreto-Lei nº 195/1967, considerando haver competência comum dos entes federados para instituir o discutido tributo, o legislador ordinário, seja da União, seja do Estado, Distrito Federal ou mesmo Município, deverá observar, no que não for incompatível com a previsão constitucional, as regras gerais ali impostas.³

Não houve, a partir daí, alteração expressa ou mesmo inovação legislativa geral para tratar sobre as normas gerais de contribuição de melhoria; chamando-se a atenção para o descaso e desprezo do legislador face, a teor do artigo 20 do Decreto-Lei nº 195/1967, à ausência de edição de decreto regulamentando o último diploma legal, previsto para 90 (noventa) dias após sua publicação.

Aires F. Barreto defende o entendimento que tanto o CTN, ab-rogado pelo Decreto-Lei nº 195/1967, quanto o próprio Decreto-Lei nº 195/1967, incompatível com o texto constitucional, estariam revogados; não havendo, portanto, tratamento normativo geral para as contribuições de melhoria hoje no Brasil:

Temos por certo que os arts. 81 e 82 do CTN foram revogados pelo Decreto-lei 195/1967. Este, por sua vez, não guardou compatibilidade com a Constituição de 1967.

Perfilhamos, nesse particular, as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem Os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional (Lein. 5.172, de 25 de dezembro de 1966) foram revogados pelo Decreto-Lei n.195, de 24 de fevereiro de 1967, que lhe é posterior, baixado na vigência ainda da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, e do art. 5º, XV, letra b, da Constituição Federal, de 1946 (norma geral de direito financeiro). O Decreto-lei n. 195, de 1967, editado ao tempo da Constituição anterior, com outra redação, também revogado (Comentários ao Código Tributário Nacional, 2008, pg. 697).

Em outra toada seguiria Aliomar Baleeiro, para o qual seguem valendo, no que for compatível entre si e o texto constitucional, tanto o CTN quanto o Decreto-Lei nº 195/1967:

Há juristas que entendem serem as disposições do Código Tributário Nacional, assim como aquelas do Decreto-lei 195/1967, incompatíveis com a Constituição, desde a Emenda nº 23/83. Entretanto, para se chegar a essa conclusão, ter-se-ia que demonstrar que o benefício decorrente da obra pública é critério inconciliável com o de valorização. Mas, ao contrário, a realidade comprova que, via de regra, benefícios urbanísticos convertem-se em acréscimo imobiliário. Nada impede que o legislador ordinário ou complementar adote a valorização como sinal ou indício do benefício, como critério essencial de identificação (1999, pg. 579).

³ Código Tributário Nacional. Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Decreto-Lei nº 195/1967. Art. A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, sera 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.

Percebemos que todas as aporias criadas quanto à vigência ou não do CTN, no que se aplica à Contribuição de Melhoria (precisamente em seus artigos 81 e 82) e do próprio Decreto-lei nº 195/1967 se resumem quanto à emenda constitucional nº 23, de 1983, não deixando de lado, porque indispensável para nossa narrativa, a própria redação da atual constituição.

A despeito das razões carreadas pelos doutrinadores que defendem a impossibilidade da vigência do Decreto-lei nº 195/1967, por conter em sua redação, como pressuposto de cobrança da contribuição de melhoria, a efetiva valorização imobiliária⁴, confrontada com a redação trazida pela emenda constitucional nº 23, de 1983, à Constituição de 1967, com a redação dada pela emenda constitucional nº 1, cuja redação fala apenas de imóveis beneficiados e não valorizados, não podendo reviver o CTN, nesta matéria, porque vedada a repriminção, a consequência, clara e direta, de tal postura exegética é caótica.

Sabedores este tributo já não é cobrado no Brasil (por razões das mais variadas), considerando que o Supremo Tribunal Federal tem entendido como recepcionados, pela ordem constitucional vigente, tanto o CTN quanto o Decreto-Lei nº 195/1967, portanto, podendo qualquer ente federado fazer valer, como normas gerais deste tributo, aqueles diplomas legais, para efeito de hipotética edição de lei ordinária instituidora de Contribuição de Melhoria, como ficaríamos se na eventualidade de considerarmos inválidos estes dispositivos de normas gerais? Caberia à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ao exercer a competência instituidora de contribuição de melhoria, fazê-lo seguindo parâmetros personificados, adequados aos seus interesses político-sociais, adstritos apenas à dicção lacônica do texto constitucional? Poderíamos, por suposição, termos uma lei instituidora de contribuição de melhoria com um matiz radicalmente distinto no Rio de Janeiro se confrontado com o Rio Grande do Norte e assim por diante. Neste sentido, enquanto a União Federal não der a devida importância a este tributo, estabelecendo com mais transparência e lucidez tratamento geral, válido para todos os entes federados, à Contribuição de Melhoria – fato que não se revela nem em um horizonte distante – deveremos, sobretudo, compatibilizar, se possível, a vigência do CTN com o Decreto-lei nº 195/1967.

Já em relação à redação apresentada pela emenda constitucional nº 23/1983, percebemos, novamente, sem qualquer surpresa, o grau de irresponsabilidade do legislador constituinte, desta feita o derivado, já que sem dúvidas sabedor dos problemas que poderia causar, modificou a redação original da emenda nº 1, à Constituição de 1967, que estabelecia como pressuposto de cobrança da contribuição de melhoria a valorização imobiliária, em face de obra pública, ao contrário da nova redação (emenda nº 23/83), onde se faz presente, substituindo imóvel valorizado, imóvel beneficiado.

Discutir a diferença de imóvel valorizado e imóvel beneficiado quando se discute contribuição de melhoria, para efeito de uma expressão, precedente, derrogar a antecedente e, assim, afirmar-se a revogação do Decreto-Lei nº 195/1967, seria fechar os olhos para as origens e a própria interpretação histórica deste tributo.

A Contribuição de melhoria exige obra pública. Ponto. Esta obra só poderá ser aquela que traga algo de positivo ao imóvel influenciado. A abrangência do positivo está em discussão. Se o imóvel é beneficiado, mas não tem valorização qualquer (podendo, por outras razões, neste mesmo período, ter efetiva desvalorização), deixaríamos a critério da administração pública, já que descartados o CTN e o Decreto-lei nº 195/1967, a partir

⁴ Decreto-lei nº 195/1967.

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: ..*omissi*....

de uma lei ordinária, muitas vezes repleta de discricionariedades, estabelecer um padrão do que considera benefício. A vista do imóvel, menor circulação de pessoas ou mesmo trânsito, maior segurança ou mesmo *status* em morar em uma região onde tenha sido construída uma obra pública de renome. Cobrar-se-ia quanto? Como seria o fator de divisão da contribuição a cobrar? Teria como limite o custo da obra ou seria proporcional ao benefício carreado (este podendo ter várias subdivisões). Com o devido respeito aos que entendem da possibilidade da instituição da contribuição de melhoria pelo mero benefício, sem se aferir efetiva valorização imobiliária, sua cobrança, realizada a partir de lei ordinária integralmente dissociada do CTN e do Decreto-Lei nº 195 de 1967 seria arbitrária e geraria considerável insegurança jurídica.

Esquecem também aqueles que defendem ser imóvel beneficiado de imóvel valorizado que as Constituições brasileiras, a partir daquela de 1934, trataram da Contribuição de Melhoria de forma alternada (ou mesmo não trataram). As Constituições de 1934, 1946, 1946, com a emenda n. 18, 1967, 1967, com a emenda n. 1, estabeleceram, como pressuposto da cobrança da contribuição de melhoria, o binômio imóvel valorizado e beneficiado. Já a Constituição Federal de 1967, com a redação da emenda nº 1 e emenda nº 23, previu apenas imóvel beneficiado. Finalmente, a Constituição de 1988 nem isso previu. Bastaria, pelo menos extraindo-se a literalidade de seu texto, a realização de obra pública. Que lição poderíamos tirar desta evolução (ou involução legislativa constitucional) ? Se aceitarmos que o critério benefício (subjetivo) prevaleça, com a emenda nº 23/1983, à CF de 67, não se exigindo qualquer valorização do imóvel, fazendo com que o CTN e o Decreto-Lei nº 195/1967 não integrem mais o direito positivo brasileiro, aceitaremos, também, que bastaria, com a redação da CF de 1988, a realização de obra pública para a cobrança da contribuição de melhoria sem que haja valorização ou mesmo benefício qualquer.

Acreditamos que se seguirmos nesta toada, a próxima previsão constitucional deste instituto poderá ter a seguinte e teratológica redação: "*A Contribuição de Melhoria poderá ser cobrada quando obra pública prejudique ou desvalorize imóvel*".

Sendo assim, em homenagem a este tão justo e desprezado tributo, devemos ter em mente que a despeito das mutações constitucionais sobre a Contribuição de Melhoria (valorização/benefício imobiliário; benefício imobiliário; simplesmente obra pública) este tributo só poderá ser instituído e cobrado em face de obra pública que acarrete efetiva valorização imobiliária; partindo, assim, de um critério objetivo e seguro; aplicando-se, no que couber, as disposições do CTN e do Decreto-Lei nº 195/1967, recepcionados em parte pelo texto constitucional (as razões para tal pensamento apresentaremos a seguir).

1.2 Natureza jurídica da contribuição de melhoria. Fundamentos de sua delimitação ou não como espécie tributária. Crítica e ponderação sobre esta identidade tributária.

Faz-se indispensável fazermos uma reflexão acurada sobre a natureza jurídica da contribuição de melhoria. Não poderíamos, neste ponto, nos descuidar de fazê-lo face à rotineira e previsível insistência da doutrina que qualifica os tributos em vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal

A contribuição de melhoria é tanto na doutrina majoritária quanto na Constituição Federal e Código Tributário Nacional considerada como espécie de tributo, dotada de características, roupagem e efeitos próprios.

A Constituição Federal, por exemplo, em seu artigo 145, inciso III, menciona, expressamente, esta categoria tributária como hipótese - distinta dos impostos e taxas - de exercício de competência tributária pelos entes federados, quando prevê:

Constituição Federal.

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

I- Impostos;

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

III - Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas.

Já o Código Tributário Nacional - lei nº 5.172/1966 - recepcionado como lei complementar pela vigente carta constitucional, reforçando a tese da autonomia da contribuição de melhoria, pelo menos normativamente, em seu artigo 5º, tem a seguinte redação:

Código Tributário Nacional.

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sem embargo da previsão no texto constitucional em conjunto com a lei complementar competente para definir tributos e suas espécies serem taxativos quanto à autonomia da contribuição de melhoria como espécie tributária, não nos convencemos deste, digamos, *status* em face da análise que se faz das demais possíveis espécies tributárias e seus respectivos atributos estruturais. Não chegaríamos ao ponto de defender o entendimento de que a contribuição de melhoria seria um imposto, dadas as características peculiares desta espécie tributária; entretanto negar a condição de ser uma taxa, com condicionantes distintos dos demais; ou mesmo de enquadrá-la na “vala comum” das denominadas contribuições especiais, não nos pareceria uma teratologia.

A despeito de nosso entendimento sobre a questão, a ser melhor equacionada na sequência, a doutrina brasileira, se não em uníssono, defende, veementemente, a tese da autonomia da contribuição de melhoria como espécie de tributo distinto dos impostos e das taxas.⁵ Como assim o faz Roque Antônio Carrazza ao afirmar que na medida em que a

⁵ A rigor, a doutrina quando analisa a Contribuição de Melhoria e conclui por sua autonomia, se olvida, por completo, em confrontar esta pseudoautonomia face à denominada teoria penta partida de tributos na qual se considera a existência de 05 (cinco) espécies tributárias. Tal procedimento deixa efetivamente insatisfatória a tese da autonomia da Contribuição de Melhoria considerando que, na teoria penta partida, teríamos, *tout court*, a espécie de tributo compreendida dentro do gênero “*Contribuições*”. O traço marcante destes Contribuições seria a destinação ou afetação de suas receitas - com devido marco constitucional - assim se distinguindo dos impostos, mas nem tanto das taxas em algumas hipóteses. Mas por quê entender ser a Contribuição de Melhoria distinta das denominadas Contribuições ditas especiais ou sociais, quando nesta hipótese a receita acaso

Constituição autorizou a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a criarem impostos, taxas e contribuição de melhoria, segue-se, logicamente, que contribuição de melhoria não é nem imposto, nem taxa. É tributo diferente de imposto. Deve, em consequente, ter hipótese de incidência e base de cálculo diversas das do imposto (1993, pg. 286).

Na mesma esteira e de forma mais incisiva se pronuncia, em artigo comentando, neste quesito, o Código Tributário Nacional, Aires F. Barreto:

Há quem pretenda tenha desaparecido a contribuição de melhoria como espécie tributária, para dar origem a uma nova taxa, exigível pela realização de obras públicas. Se foi o que se pretendeu, o objetivo não foi alcançado. Embora impressione à primeira vista, a tese não pode prosperar. E não pode porque esta exegese não recebe confirmação no sistema. É assente que a interpretação literal, por apriorística, não é interpretação. Só ganha foros de validade quando confirmada pelos demais critérios, máxime pelo lógico-sistemático. Pois bem. Entre nós, os tributos devem ser expressão de fatos com conteúdo econômico. Para tanto, o critério de aferição deve ser concreto, objetivo e não abstrato, subjetivo, inestimável à luz do senso comum. No caso da contribuição de melhoria esse objetivo só é alcançado pela medida da valorização do imóvel, em virtude de obra pública. O segundo anteparo está no “sem sentido” de a Constituição, no inciso II do art. 145, versar a competência para a criação de taxas (note-se que o inciso prevê a criação de taxas de serviço e taxas de polícia) e, em outro inciso (o de nº III) conferir competência aos mesmos entes político-constitucionais para a criação de uma terceira modalidade de taxa. Nada justificaria essa separação se o objetivo fosse a criação da mesma espécie de tributo (taxa). Só em se tratando de tributo diverso de imposto e taxa tem sentido esta separação. Mais evidente fica tal tripartição se tomarmos em conta que essa nova “taxa de obras” mereceu a designação constitucional de contribuição de melhoria, instituto cujo conceito doutrinário é sedimentado, aqui e lá fora, como tributo incidente sobre a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Supor diversamente implica admitir o absurdo de o Poder Público poder exigir esse tributo mesmo diante de desvalorização do imóvel. Nesse caso, ter-se-ia tributo sobre a não manifestação de conteúdo econômico. A prevalecer tão esdrúxula postura, deveria o proprietário pagar contribuição de melhoria pela construção de matadouros, de estações de tratamento de esgotos e por obras outras que, além de desvalorização, o premiam com gases deletérios (2008, pg. 673)

Esta afirmativa, ou melhor entendimento, com a devida permissão, nos soa por demais previsível. Apenas porque o texto constitucional fez prever a contribuição de melhoria como hipótese distinta de exercício de competência tributária, pelos entes federados, faria da mesma uma espécie autônoma ? Se, a título de ilustração de nosso pensamento, a Constituição Federal previsse, em seu artigo 145, em hipotético inciso IV, a figura da contribuição pelo uso de bem público, concluiríamos, sem maiores pudores, ser esta uma nova espécie tributária, também apartada das demais espécies já previstas ? Não podemos mais aceitar, placidamente, o que o texto constitucional prevê como natureza jurídica de um instituto jurídico qualquer como sendo a verdade absoluta sem que façamos um apanhado geral do objeto delineado e

auferida deverá ser utilizada para indenizar o ente público responsável pela obra pública ? Tal fato não seria, também, uma afetação ?

enfocado; exigindo-se, necessariamente, uma análise sistemática de todo o sistema tributário nacional, não só aquele contido no bojo da Constituição Federal, mas, outrossim, toda a ciência que informa e determina os parâmetros do direito tributário. Tal pensamento nos remete diretamente à figura ímpar do *empréstimo compulsório*⁶.

Interessante ressaltar que o entendimento da autonomia da contribuição de melhoria, calcado na literalidade do texto constitucional – ou mesmo da lei complementar -, de forma contraditória e incoerente, afirma que a interpretação literal pode ser (e, neste caso, o seria) falaciosa. Não se pode conceber criticar a interpretação literal, por ser feita preliminarmente, sendo que é justamente deste instrumento que faz uso a doutrina para advogar a tese da identidade própria do discutido tributo.

Parece-nos que a doutrina em questão parte do princípio que todo o corpo do denominado Sistema Tributário Nacional, contido dentre os artigos 145 e 162 do texto constitucional, seria absolutamente coerente, ordenado e nos moldes da melhor ciência ensinada tanto pelo direito financeiro quanto o direito tributário. Não o é. Não estaríamos aqui defendendo a tese de que todo o tratamento constitucional dado ao sistema tributário nacional seria desordenado ou mesmo caótico (muito embora isso nos pareça em várias passagens⁷). Mas fincarmos uma tese da autonomia da contribuição de melhoria pelo simples fato do artigo 145, inciso II, do texto constitucional assim o prever como hipótese de exercício de competência tributária apartada das taxas, nos faria perder completamente o rumo quando fizéssemos a leitura do artigo 148 (empréstimo compulsório) e 149 (contribuições especiais).

⁶ O Empréstimo compulsório, como todos sabem, está previsto no artigo 148 da Constituição Federal, estando no âmbito exclusivo de competência da União Federal. Apesar de sua denominação nos remeter, a princípio para o direito civil, sobretudo quando cuida dos contratos, o legislador constituinte, fazendo uso de sua conhecida imaginação para o imponderável, criou esta figura, qualificando-a como espécie de tributo, por conter a locução adnominal, em seguida do empréstimo, “*compulsório*” e, por estar, no âmbito do Sistema Tributário Nacional; entretanto, o fato deste apontado tributo ter como causa situação provisória e tendente a termo, devendo, a partir daí, a receita eventualmente arrecadada ser devolvida ao sujeito passivo, não teríamos aí de fato uma receita, dada à necessária devolução do que foi pago; por isso, a luz do direito financeiro, ao qual o direito tributário tem origem, mormente com a leitura da lei 4.320/64, o empréstimo compulsório não é tributo; não importando que a Constituição assim o diga.

⁷ A título de ilustração, temos o artigo 150 do texto constitucional que supostamente trataria em sua redação apenas das denominadas “*limitações ao poder de tributar*”; no entanto, em seu § 7º, apresenta dispositivo unicamente concernente à uma hipótese de tributação por fato gerador presumido. Tal previsão, aco contrário de limitar o poder de tributar, causa ingente insegurança jurídica ao contribuinte. Percebe-se, também, a impropriedade da redação do artigo 146, inciso III, alínea a, quando prevê a competência de lei complementar para, dentre outras funções, definir tributos e suas espécies. De fato o Código Tributário Nacional define as espécies tributárias; mas não o faz, nem o poderia, em relação a tributos, já que a definição de tributo é feita apenas no seu artigo 3º. Não existe definição de tributos. Existe apenas a definição de tributo. Há a definição de espécies tributárias (imposto, taxa, etc.), mas não existe mais de que uma definição de tributo. Pela leitura que se faz do texto constitucional afere-se, aprioristicamente, existirem mais do que uma definição de tributos nos mesmos moldes das espécies tributárias. Como, então, confiar cegamente na literalidade e na técnica da redação constitucional?

Se o artigo 145, do texto constitucional, inaugurando, pelo menos de forma aparentemente sistematizada, o tratamento constitucional para as relações travadas entre o Estado credor de tributos e o devedor de tributos, estabelece, expressamente, quais seriam as exações tributárias a serem implementadas pelos entes federados, qualquer leitor desavisado, que entenda a língua portuguesa, ou melhor, um tributarista estrangeiro que faça a leitura deste dispositivo, terá para si, com convicção, a interpretação que só existiriam estas espécies tributárias em nosso sistema constitucional. Mas, logo em seguida, é surpreendido com a inusitada figura do tributo restituível (empréstimo compulsório) e outros mais (contribuições especiais) cuja materialidade seria inconfundível com as taxas (não seriam fincadas pelo serviço ou polícia) ou mesmo impostos, já que enumerados exaustivamente no texto constitucional. Pior seria se tentássemos enquadrar estas figuras como contribuição de melhoria já o aspecto material deste tributo se afastaria complementemente de suas hipóteses de incidência. Seriam, assim, tributos *sui generis*. Afinal de contas, sem embargo de não termos, ainda, a instituição do empréstimo compulsório sob a égide da carta de 1988, as demais contribuições sociais ou especiais, partindo do artigo 149 da Constituição Federal, foram rotineiramente instituídas e há décadas são cobradas. Por isso percebemos, claramente, como o texto constitucional, quando trata do sistema tributário nacional, não merece nossa reverência e sustentação teórica.⁸

No mais não entender a contribuição de melhoria como espécie autônoma não reduziria sua importância dentro da teoria geral dos tributos. Ou mesmo, como alguns apontaram, permitiria sua instituição e cobrança pela simples realização de obra pública, por mais que a referida obra ou nada acrescentasse ao valor do imóvel impactado pela obra pública ou mesmo o desvalorizasse. A contribuição de melhoria remonta a priscas eras, partindo da valorização de imóvel por obra pública; buscando-se, assim, uma reciprocidade entre o agir público (realização de obra pública) e o benefício de terceiros (valorização dos imóveis dentro do espectro de resultado da obra pública). Tratar-se-ia de uma compensação. Não se pode compensar o que não se ganha ou mesmo se perde. Não haveria porque tratar da

⁸ Vejamos o absurdo da denominada “*contribuição de iluminação pública*”. Prevista no artigo 149-A do texto constitucional, venho a reboque da declaração de inconstitucionalidade da outrora *taxa de iluminação pública*”. O Supremo Tribunal Federal raramente considera uma taxa inconstitucional, por lhe faltarem os atributos constitucionais para tal mister, como a especificidade e divisibilidade. O fez em relação a taxa de iluminação pública. No entanto, por pressão dos Municípios, a Constituição foi emendada, criando-se esta estapafúrdia figura. O que antes se denominava “*taxa de iluminação pública*”; declarada inconstitucional, passou-se a denominar “*contribuição de iluminação pública*”, cuja densidade e atributos constitucionais, ao contrário das taxas, são nulos. Nada se exige para sua criação. Resultado deste desfecho: toda a vez que uma taxa for declarada inconstitucional, por lhe faltar um dos requisitos exigidos constitucionalmente, bastaria emendar a Constituição e mudar-lhe o nome; de taxa passaria para contribuição. Onde passa boi, passa boiada.

autonomia da contribuição de melhoria, considerando seu aspecto material principal, qual seja, a valorização imobiliária causada por obra pública. Defender a tese que se reduzirmos a figura da contribuição de melhoria à mesma categoria das taxas, seria permitir a cobrança deste tributo a vista da realização de qualquer obra pública, que aumente, mantenha ou reduza o valor de imóvel pela mesma impactado, nada tem a ver com sua configuração constitucional ou mesmo científica. A melhoria, constante e inseparável desta contribuição, sempre se fará presente independente de qualificação ou categorização como espécie tributária.

Demais autores, no entanto, apresentariam outros argumentos, que não apenas a previsão legal, para sustentar a autonomia da contribuição de melhoria, como espécie tributária.

Estes autores, fazendo uso da teoria dos tributos vinculados e não vinculados, entenderiam ser a contribuição de melhoria espécie do gênero tributos vinculados, juntamente das taxas, mas, no entanto, para delas se afastar e ganhar identidade própria, se inseririam na categoria dos tributos mediatemente vinculados.

Nesta esteira Pedro Roberto Decomain:

A contribuição de melhoria é tributo inserido no gênero daqueles a que se convencionou denominar tributos vinculados, ou seja, tributos cuja hipótese de incidência é representada, no todo ou em parte, por uma atividade estatal. Além disso, a contribuição de melhoria é uma das modalidades da espécie de tributo a que se denomina mediatemente vinculados, ou seja, tributos em que a atividade estatal, que lhes constitui uma parcela da hipótese de incidência, acha-se referida apenas mediata ou indiretamente ao contribuinte. A outra parcela da hipótese de incidência da contribuição de melhoria, assim, como de qualquer contribuição, será uma outra circunstância, esta sim diretamente ligada ao contribuinte, e que representará justamente o vínculo entre ele e a atividade estatal, cuja realização também corresponde a uma parte do fato gerador do tributo.

Relembrando, nesse particular, o que já restou dito nas notas ao artigo 5º do Código, os tributos vinculados, que são exatamente aqueles em cuja hipótese de incidência se insere uma atividade estatal, são por sua vez divididos em duas grandes categorias: os tributos diretamente ou imediatamente vinculados, e os tributos indireta e mediatemente vinculados. Os primeiros são as taxas, cuja hipótese de incidência, como há pouco se viu, nas notas ao artigo 77 do Código, é representada sempre por uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte. Já os tributos indireta ou mediatemente vinculados são aqueles em que a atividade estatal, que constitui pelo menos parte da hipótese de incidência, se conecta não diretamente ao contribuinte, mas sim se acha ligada a ele por intermédio de alguma circunstância estranha à atividade estatal propriamente dita (2000, pg. 355/356).

Neste ponto pelo menos concordarmos que haveria um argumento mais robusto a refutar que não simplesmente a previsão independente, no texto constitucional, da contribuição de melhoria, para edificá-la como espécie autônoma de tributo.

Sabemos que a denominada teoria dicotômica de tributos, trazida ao Brasil pelas lições de Geraldo Ataliba, parte do princípio que os tributos, não importando o nome que se dê, serão vinculados ou não a uma atuação estatal. Neste sentido, haveria controvérsia quanto ao enquadramento dos impostos como sendo tributos não vinculados⁹.

O problema que enfrentaríamos seria de outra ordem. Não há defensores, sob a ótica da teoria dicotômica, que albergue a contribuição de melhoria sob o enfoque de tributo não vinculado ao agir ou atuação estatal. Em suma, poderíamos afirmar, com segurança, que este instituto tributário estaria no rol dos tributos vinculados. Mas, o que se discute seria o tipo de vinculação estabelecido entre o Estado (ao realizar uma obra pública) e o contribuinte (proprietário ou possuidor de imóvel valorizado pela consecução desta obra pública). Aqueles que entendem ser a contribuição de melhoria uma espécie autônoma afirmariam, inicialmente, a semelhança ou mesmo proximidade deste tributo com as taxas em geral (serviço ou polícia) por serem todos tributos vinculados a um agir estatal. Entretanto, buscando afastar a contribuição de melhoria das taxas no sentido lato, dando, assim, à literalidade do texto constitucional, afirmam que a vinculação do agir do Estado na contribuição de melhoria seria distinta do agir nas taxas. Nas taxas, a vinculação, segundo defendem, seria direta e imediata (serviço e polícia) e na contribuição de melhoria seria indireta e mediata (valorização imobiliária em razão de obra pública). O que se revelaria, portanto, como pressuposto inafastável da contribuição de melhoria, seria a necessidade do agir (direto e imediato) do Estado, tendo como consequência a valorização imobiliária (indireta e mediata).

Portanto, poderíamos aferir e resumir o seguinte. Sem embargo da literalidade do texto constitucional, os adeptos da autonomia da contribuição de melhoria partem do pressuposto que o agir do Estado (tributo vinculado) nas taxas é diferente no agir do Estado na contribuição de melhoria. Nas taxas o agir é direto e imediato. Por sua vez na contribuição o agir é mediato e indireto.

Rogando o maior respeito a este entendimento, percebemos que padece de fragilidade teórica. Busca-se, com ele, afastar as taxas da contribuição de melhoria, dando a esta última configuração e autonomia peculiar. Pergunta-se, então: Se as taxas de serviço e polícia são taxas (não só porque a Constituição assim o diz, mas porque teriam uma relação direta e imediata com o contribuinte) e contribuição de melhoria é tributo autônomo (não só porque a Constituição assim o diz, mas porque teriam uma relação indireta e mediata com o contribuinte), como aceitar o distanciamento de uma contribuição de melhoria, cujo substrato

⁹ Código Tributário Nacional. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

teórico material exige, necessariamente, uma obra pública, de uma taxa efetiva de serviço, cujo substrato teórico material exige, também necessariamente, um agir concreto do Estado (emissão de passaporte, de porte de arma, emolumentos cartoriais, custas judiciais, etc.) e aproximar: 1) taxa de serviço efetivo da taxa de serviço potencial. A taxa de serviço efetivo exige para sua cobrança a materialização do agir estatal (emissão de documento público); já a taxa de serviço potencial não exigiria. Bastaria ter o serviço disponível para o contribuinte, para que o mesmo se obrigasse ao pagamento deste tributo (exemplo mais ilustrativo seria a taxa de coleta de lixo). Independente de se beneficiar efetivamente com o serviço, o tributo é devido; 2) taxa de serviço efetivo e/ou potencial da taxa de polícia. A taxa de serviço tem como pressuposto, seja no serviço efetivo ou potencial, um benefício ao contribuinte do tributo. Já a taxa de polícia não trará, pelo menos diretamente ou mesmo imediatamente (estamos fazendo uso dos advérbios utilizados pela doutrina que defende a autonomia da contribuição de melhoria, porém em contexto totalmente distinto) ao seu contribuinte um benefício. O beneficiário será sociedade considerando ter esta taxa como substrato material a fiscalização de atividade privada em benefício do interesse público. Sabemos, inclusive, a despeito de controvérsia jurisdicional, da existência de inúmeras taxas de polícia sem que haja efetiva fiscalização ou, em outras palavras, exercício do poder de polícia. Lado outro, para a cobrança da contribuição de melhoria exigir-se-ia a conjugação de obra pública e valorização imobiliária (benefício objetivo causado ao contribuinte), jamais possível obra pública ou possível valorização imobiliária. Perguntar-se-ia: Nos moldes em que é praticada a taxa de polícia no Brasil, estaria esta exação mais próxima da taxa de serviço ou estaria a contribuição de melhoria mais próxima da taxa de serviço ?

Da maneira que expusemos a questão, a depender do critério escolhido, poderíamos afirmar que a causa da taxa de serviço e da contribuição de melhoria é um benefício ao contribuinte. Já, na taxa de polícia, sua causa residiria em benefício da sociedade, a qual, por obviedade, o contribuinte, por integrá-la, também faria parte. Portanto, se, a par das semelhanças, o objetivo é criar critérios de distinção entre as taxas (de serviço e polícia) e a contribuição de melhoria, podemos, paralelamente, também, distinguir as taxas de serviço das de polícia; e, em seguida, aproximá-las da contribuição de melhoria.

Abstraindo nossa memória constitucional, se no texto constitucional tivéssemos, em seu artigo 145, outra redação onde se fizesse constar a possibilidade de se instituir taxas de serviço, taxas de polícia e taxas pela realização de obras públicas que causassem valorização imobiliária, nada poderíamos criticar já que o que pode afastar as taxas de serviço e de polícia (atuação direta do Estado) da contribuição de melhoria, poderia, ao mesmo tempo, aproximar

as taxas de serviço e contribuição de melhoria, afastando-as das taxas de polícia (considerando o critério do benefício direito auferido pelo contribuinte). Não ficaríamos, inclusive, surpresos, se tivéssemos, ao contrário do que existe hoje, uma taxa pela realização de obras públicas que causassem benefício imobiliário e uma contribuição pelo exercício do poder de polícia.

Por isso, entendemos que a doutrina majoritária, sobretudo hipnotizada pela literalidade do texto constitucional, padece de equívoco quando defende a autonomia da contribuição de melhoria face às taxas. A rigor, partindo da teoria dicotômica, as contribuições de melhoria, a despeito de suas peculiaridades como também as têm as taxas de serviço e de polícia são tributos vinculados e devem ser entendidas e capituladas como taxas, não havendo porque receberem uma autonomia sustentada em peculiaridades que se vêm diversas nas demais taxas.

1.3 Limites da cobrança da contribuição de melhoria. Base de cálculo. Quantificação do débito. Validade da imposição calcada no gasto total ou custo da obra dispendido pelo Poder Público e na limitação da valorização individual imobiliária.

Outra questão que se propõe sobre a eventual cobrança da contribuição de melhoria, seria justamente os limites da quantificação do valor a cobrar (*quantum debeat*). Importante relembrar e enfatizar que desde os primórdios de sua instituição, este tributo sempre teve como origem um ressarcimento feito pelo proprietário (ou mesmo possuidor) imobiliário, cujo imóvel tenha obtido valorização em face de obra pública, ao Estado; fazendo com que a sociedade, representada pelo mesmo Estado, não se visse penalizada por conta da realização de gastos públicos em benefício, mesmo que mediata e indiretamente como muitos gostam de predicar, de poucos. Seria, portanto, uma maneira de evitar o locupletamento de poucos (proprietários ou possuidores de imóveis) às custas de muitos (o Estado).

Hugo de Brito Machado, utilizando-se de uma exposição não tão associada a este ressarcimento, afinal acaba ratificando o desiderato deste tributo como sendo decotar o acréscimo obtido pelo proprietário em face do dispêndio consumado pelo Estado:

Na doutrina de vários países encontra-se também a afirmação de que o objetivo dessa espécie tributária é a arrecadação de recursos para o custeio de obras públicas. É preciso, porém, deixar claro que esse não é o objetivo específico da contribuição de melhoria, até porque tal objetivo pode ser alcançado com os impostos.

Presta-se, é claro, a contribuição de melhoria, como instrumento de arrecadação, mas a arrecadação não constitui propriamente sua função específica. Propiciar arrecadação é, certamente, mas não especificamente, função dessa espécie tributária. A arrecadação de recursos financeiros é certamente um objetivo da contribuição de melhoria, mas com toda certeza não é este seu objetivo mais importante em um sistema tributário.

Por isso, ao falar-se da função da contribuição de melhoria, é importante esclarecer que ao lado da função arrecadatória tem ela uma importantíssima função redistributiva, função que, aliás, lhe confere especificidade. Não fora sua especial

função como instrumento destinado a retirar dos proprietários de imóveis o incremento de valor destes, decorrentes da obra pública, não teria ela razão de ser no sistema tributário. (2003, pg. 692)

Acredita-se, assim, que a contribuição de melhoria teria como medida de valor e apuração da respectiva cobrança o que poderíamos denominar a equivalência entre os “*gastos públicos*”, realizados na obra pública, e o “*ganho imobiliário*”, constatado na valorização dos imóveis alcançados pelos benefícios trazidos pela atuação pública. Entretanto, esta sistemática e interpretação não é tão simples assim, ocorrendo dissensos doutrinários sobre a matéria. Tal fato ocorre por duas razões. Inicialmente, pela própria dificuldade em se interpretar as normas superiores que tratariam da contribuição de melhoria. Isto, se de fato existirem. O texto constitucional, em seu artigo 145, inciso III, é extremamente superficial e lacônico sobre o Instituto. E, em seguida, o artigo 146, inciso III, alínea a, poderia remeter o tratamento, quanto às normas gerais acaso aplicáveis a este tributo, tanto ao artigo 81 e 82 do Código Tributário Nacional quanto ao Decreto-Lei nº 195/1967. Haveria, para confundir-nos mais ainda, entendimentos no sentido que não haveria atualmente no Brasil qualquer diploma legal vigendo quanto às normas gerais da contribuição de melhoria. Derradeiramente, partindo da interpretação histórica e literal do dispositivo aplicável à contribuição de melhoria no texto constitucional chegaríamos até mesmo ao ponto de percebermos na doutrina remissões à possibilidade da cobrança deste tributo em valores que suplantassem os gastos públicos efetivados com a obra pública, valores que suplantassem a valorização imobiliária até que fossem atingidos o dispêndio dos gastos com a obra pública e mesmo concepções no sentido de se cobrar a contribuição de melhoria tendo como pressupostos, único e exclusivo, a realização de obra pública, causasse a mesma valorização ou mesmo desvalorização do imóvel impactado.

A despeito destas múltiplas opiniões sobre a dimensão valorativa da contribuição de melhoria, somos adeptos do entendimento de que, hodiernamente, temos no direito positivado brasileiro efetiva vigência de normas gerais sobre este tributo e, paralelamente, a despeito da alteração, em relação ao tratamento constitucional anterior, da redação da norma constitucional que trata deste tributo, nunca poderemos nos olvidar suas raízes e sua motivação histórica para buscar, com racionalidade e organicidade, seu efetivo tratamento normativo geral e, a partir daí, estabelecermos os limites valorativos de sua cobrança.

Inicialmente vale lembrar o posicionamento daqueles que defendem a impossibilidade de se estabelecer um limite global ou total, considerando o custo da obra, em face da constatação de acréscimos individuais aos imóveis influenciados ultrapassarem este patamar.

Geraldo Ataliba, refutando Gomes de Souza, ainda na vigência da Constituição de 1946 também sustentava não ser o limite total uma característica essencial da contribuição de melhoria, porque se ela tem nítido caráter apropriatório dos sobrevalores imobiliários oriundos de obra pública – e se tal caráter lhe é essencial – a exação manterá sua identidade, enquanto onerá-lo (1964, p. 127).

O mesmo autor, em obra distinta, arremata:

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

É de sua natureza tomar por critério a valorização causada. A obra pode custar muito e causar diminuta valorização. Pode custar pouco e causar enorme valorização. O gabarito da contribuição de melhoria é sempre a valorização, não importando o custo da obra. Se este for posto como critério do tributo, estar-se-á desvirtuando,

como interposição de critério de taxa e não de contribuição de melhoria (1992, pg.150/151).

No mesmo sentido, predica Roque Antônio Carraza:

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, independente do total arrecadado superar, ou não, o montante de despesas realizadas (1993, pg. 290).

No mesmo sentido, citando Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carraza, Valdir de Oliveira Rocha, acompanha Aires. F. Barreto, ao predicar que se a hipótese desse tributo é a valorização imobiliária, a base de cálculo só pode ser a medida dessa valorização. Jamais o custo da obra, que com ela (valorização) não é compatível (*cf. ob. cit.*; 2008, pg. 694).

Em contraposição a este entendimento, posiciona-se, dentre outros, Hugo de Brito Machado, que entende a cobrança maior do que o custo da obra, a título de contribuição de melhoria, tendo-se como limite apenas a valorização imobiliária, seria cobrar imposto sobre aquela valorização, sem previsão constitucional (*cf. ob. cit.*; 2003, pg. 698).

Confrontado, sinteticamente, as duas posições sobre a questão (base de cálculo da contribuição de melhoria: 1) Limite da valorização individual imobiliária; 2) Limite do custo da obra, considerando a valorização individual imobiliária) nos posicionaremos.

Preliminarmente, como exposto alhures, ratificamos nosso entendimento de que tanto o CTN, em especial os artigos que tratam da contribuição de melhoria (artigos 81 e 82) quanto o Decreto-Lei nº 195/1967, enquanto normas gerais sobre o indigitado tributo, foram recepcionados, em parte pelo texto constitucional vigente, devendo, no que for necessária, operar-se compatibilização entre os referidos diplomas legais. Afirmar-se, portanto que não haveria limite, quanto ao custo da obra, para a cobrança da contribuição de melhoria, seria, por consequência, infirmar-se especialmente e respectivamente os artigos 81, do CTN (que estabelece, expressamente, o limite total a despesa realizada com a obra) e o artigo 4º, do Decreto-Lei nº 195/1967 (cuja redação inicial estabelece, outrossim, o limite do custo da obra como parâmetro de cobrança para o discutido tributo). Não é o caso. Entendemos válidos, como já exposto, sobretudo nestes pontos, os referidos diplomas legais; portanto, sob o enfoque do direito positivo brasileiro, o limite continua sendo o custo total da obra pública.

No mais, considerar que o Poder Público possa cobrar, a título de contribuição de melhoria, valor superior ao que efetivamente gastou, considerando como marco apenas a valorização imobiliária individual, é ignorar por completo as origens ou mesmo raízes históricas deste Instituto. De fato, outrora, com a realização de obras públicas, percebeu-se, em alguns casos, efetiva valorização imobiliária na região influenciada. Partindo da premissa que os gastos envolvidos na realização da obra pública eram gastos públicos e traziam, dentre outras, como consequência, a valorização privada, ocorreria aí locupletamento do particular às custas da sociedade, formada por todos. Sendo assim consumava-se patente injustiça. Gasto público gerando ganho privado. Buscou-se, assim, com o referido tributo, uma fórmula de compensação e, pedindo vênica ao genial Geraldo Ataliba, e

ressarcimento ao Poder Público do acréscimo imobiliário gerado ao Particular. Evitar-se-ia, assim, locupletamento do Particular às custas do Público. Defender, portanto, que o Estado sendo devidamente ressarcido dos gastos públicos que despendeu com a obra pública, possa buscar nova cobrança – acima dos efetivos gastos públicos – tendo como parâmetro e teto a valorização individual, seria albergar a figura do locupletamento ilícito pelo Estado, já que o valor a mais a cobrar não encontraria guarida no ressarcimento ou mesmo indenização¹⁰. Teríamos, então, uma inversão de valores. Poderia o Estado ter locupletamento ilícito e o Particular não. Uma vez atingido o custo total da obra e impossibilitado o Estado de cobrar mais este tributo, teríamos, efetivamente, um locupletamento ilícito ou mesmo sem causa pelo Particular. Se o Estado for ressarcido de todas as suas despesas. Se o Particular não deu causa à obra (já que obra pública). Se a valorização adveio por circunstâncias alheias a sua vontade e o gasto público foi ressarcido, como, então, manter-lhe a cobrança cujo respaldo jurídico e econômico não encontra fundamento mínimo de razoabilidade que não a infeliz e lacônica redação da Constituição de 1988?

No mais, esquecem tanto a doutrina que defende o limite do custo da obra quanto o limite individual de valorização imobiliária, consequências claras e objetivas quanto ao aumento do valor do imóvel impactado por obra pública. Se imóvel urbano, pagar-se-á mais IPTU, se imóvel rural pagar-se-á mais ITR (sem embargo das transmissões imobiliárias suscetíveis do pagamento de ITCD e ITBI). Se o Estado cobrar contribuição de melhoria acima do teto do custo total da obra, teremos aí o contribuinte duplamente penalizado. Pagará não só a referida contribuição como também mais IPTU ou ITR, a depender da localização ou mesmo utilização de seu imóvel. Constaríamos aí um imposto imobiliário travestido e com roupagem nobre, a suscitar 1) *bis in idem* (se a contribuição, dependendo da localização ou utilização do imóvel, for cobrada juntamente como IPTU pelo Município ou ITR pela União); 2) bitributação (se a contribuição for instituída pelo Município, em área rural, cobrando-se ITR pela União ou mesmo se for instituída pela União, em área urbana, cobrando-se IPTU, pelo Município); 3) Confisco (quando a contribuição for instituída pelo Estado uma vez que não detém competência constitucional para cobrar tributo sobre propriedade imobiliária).

Quanto ao limite individual de valorização imobiliária, mesmo que somadas todas as valorizações dos imóveis influenciados pela obra pública, não se alcance o custo da obra – hipótese plausível – não poderá o Estado, para atingir seu dispêndio total, cobrar, a título de contribuição de melhoria, valor superior ao acréscimo imobiliário. Nestas hipóteses parece-nos haver consenso na doutrina uma vez que o valor a ser cobrado dever guardar efetiva e direta compatibilidade com o benefício (valorização imobiliária) acarretado pela obra pública. Mesmo aqueles que defendem a possibilidade da cobrança da contribuição de melhoria com base no benefício subjetivo, destacado da necessidade de correlata valorização, não apresentam fórmulas ou solução para o equacionamento da base de cálculo deste tributo. Bastaria, então, dividir o valor da obra pública pelos imóveis beneficiados? Mas, se o benefício é subjetivo e não encontra parâmetros em números (como no caso da

¹⁰ Vejamos neste caso mais um argumento para qualificar a contribuição de melhoria como mera taxa, cujas características seriam meramente peculiares. Há autores que afirmam que a contribuição de melhoria poderia ter como base de cálculo valor calcado na valorização imobiliária individual e não no custo da obra. Para fundamentar este raciocínio afirmam não ter a contribuição de melhoria caráter ressarcitório; ao contrário, seriam taxas. Entendemos que este tributo tem sim caráter ressarcitório, denotando uma vez mais, com o auxílio de outros autores, seu caráter de mera taxa. Causa-nos surpresa aqueles autores que entendem valer o limite do custo da obra, para efeito de cobrança (caráter eminentemente ressarcitório) e, ao mesmo tempo, darem autonomia, enquanto espécie tributária à contribuição de melhoria.

valorização imobiliária mensurável numericamente), como dividir o todo em partes cuja determinação é efetivamente mutável, instável e indefinida? Não haveria solução razoável para tal.

Derradeiramente, acreditamos que, a despeito da redação econômica e equivocada da atual Constituição, quando trata da contribuição de melhoria, constando apenas a realização de obra pública para sua cobrança, não haveria quem sustente que qualquer obra pública assim o permitisse. Seria aceitar a teoria do custo da obra conjugada com o decréscimo patrimonial imobiliário pela mesma causada (construção de presídios, grandes viadutos, hospitais públicos, etc.).

Mas, ao contrário da grande maioria das manifestações dos autores que cuidaram deste tópico, partindo do pressuposto que o Decreto-Lei nº 195/1967 foi, parcialmente, recepcionado pelo texto constitucional vigente, entendemos que a enumeração de obras públicas, constantes de seu artigo 2º, é meramente exemplificativa e jamais taxativa. Desde os primórdios do tratamento constitucional da contribuição de melhoria (Constituição de 1934) no Brasil, sempre se fez presente a expressão genérica *obra pública*, como condicionante mínimo para sua cobrança. Não poderia, então, norma infraconstitucional estabelecer, de forma taxativa, quais seriam estas obras públicas, suscetíveis de viabilizar a cobrança daquele tributo. Mesmo porque aquele dispositivo é de 1967. O conceito de obra pública, dado de forma maestral por Celso Antônio Bandeira de Melo, considerando a “construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público (1997, pg.29), sobretudo aquela que valoriza imóvel privado, é dinâmico e não poderá ser engessado por dispositivo editado há décadas, mormente quando o legislador complementar não demonstra a menor tendência em editar novas normas gerais sobre contribuição de melhoria no Brasil.

1.4 Aspecto temporal do fato gerador. Pressuposto ou não para sua cobrança. Dificuldades a serem superadas. Abordagem sobre a necessidade de alteração ou ratificação da legislação que trata de normas gerais.

Após apresentarmos a evolução normativa da contribuição de melhoria no País, refletirmos sobre sua natureza jurídica e nos posicionar sobre os limites quantitativos de sua cobrança, chegamos a um verdadeiro dilema. Este tributo não é cobrado no País. Qualquer autor que trate da matéria se manifestará no sentido da falta de vontade política dos entes federados, da ausência de praticidade em sua cobrança ou mesmo nas dificuldades de implementação de uma lei instituidora, considerando, inclusive, as controvérsias doutrinárias sobre a matéria.

Em seguida, apresentamos um quadro sintético exposto pela doutrina quanto à dificuldade de implementação da contribuição de melhoria no Brasil.

Aires F. Barreto assim se pronuncia sobre a questão:

O grande problema da cobrança da contribuição de melhoria está na definição do momento de sua exigência. Da perspectiva legal, a cobrança pode dar-se tão logo concluída a obra. Todavia, como regra geral, tem-se que o contribuinte – embora titular de disponibilidade econômica, representada pelo imóvel – não tem, no momento da conclusão da obra, disponibilidade financeira. O fato de seu imóvel ter recebido desusada valorização, causada por obra pública, não significa que tenha ele condições de arcar com valores expressivos, decorrentes da cobrança do tributo, com base na valorização.

Os fiscos deveriam estudar alternativas de procrastinação da cobrança, diferindo o momento do pagamento, por exemplo, para o momento da venda do imóvel. Poderiam ser estudados mecanismos, inclusive com eventual mudança legislativa

ordinária, que permitissem, aos que não pudessem, ou aos que preferissem não pagar naquela oportunidade, a transformação do valor em uma percentagem do imóvel que passaria a gravar a propriedade, com averbação no registro de imóvel. Por ocasião da venda futura, o valor correspondente seria retido e entregue ao tesouro (*cf. ob. ct.*, 2008, pg. 701/702).

Já Sacha Calmon Navarro Coelho emite a seguinte opinião:

Lei complementar sobre o assunto se faz necessária. É que diante do sincrético texto constitucional e da existência na doutrina de dois tipos de contribuição de melhoria – tipo custo e tipo valorização – com técnicas específicas e efeitos também diversificados, cabe ao legislador complementar da Constituição disciplinar o instituto, de modo que seja aproveitável pelos legisladores das três ordens de governo que convivem em nossa Federação. Pensamos, todavia, que írrito o Decreto-Lei nº 195, a falta de lei complementar não deve ilaquear a competência das pessoas políticas (inconstitucionalidade por omissão do Congresso Nacional). (1999, pg. 538).

Por sua vez, Aliomar Baleeiro, a despeito de seu inconfundível conhecimento jurídico-tributário, simplifica demais a sistemática de lançamento e apuração da contribuição de melhoria a eventualmente ser cobrada:

Enfim, o problema da avaliação, increpado à 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 sobre “portas e janelas”. Muito pelo contrário, cada dia se aprimora a sua técnica, nos embates do velho e eterno jogo de astúcia e sutilezas entre o Fisco e os contribuintes (*cf. ob. ct.* 1999, pg. 578).

Finalmente, expondo as perceptíveis dificuldades de implantação deste tributo se manifesta Luiz Emygdio F. Da Rosa Jr.:

Finalmente, é de se observar que a contribuição de melhoria é de pouca utilização entre nós, o que se explica pela dificuldade em se fixar o *quantum* da valorização do imóvel em decorrência da obra pública, bem como pela complexidade que envolve a sua cobrança. Todavia, pode consistir em excelente instrumento fiscal para execução de obras públicas, como, por exemplo, pavimentação de estradas, desde que bem empregada e com respeito aos cânones constitucionais e legais que a disciplinam (1999, pg. 405).

Percebe-se, por este pequeno extrato de manifestações doutrinárias, pelo menos, um ponto em comum, qual seja; a contribuição de melhoria está longe de ser um tributo usual em nosso País. Indaga-se o porquê disso. Falta de interesse político, dificuldades na regulamentação normativa da lei instituidora, ausência de uma lei complementar mais organizada e clara sobre a matéria ou mesmo a efetiva compreensão e alcance do dispositivo constitucional respectivo.

Antes de expomos nossas razões sobre às possíveis apontada dificuldades, não poderíamos deixar afastada a ideia central e essencial de justiça tributária que traz em seu âmago a contribuição de melhoria. Não se trata, mesmo porque este não seria o campo propício para tal mister, de afirmar que haveria outros tributos cuja

concepção não se revestisse da apontada justiça. Isto se nos for permitido afirmar a existência de tributos justos e, em contraposição, tributos injustos. No entanto, a título de exemplificação, vamos confrontar a figura do imposto de renda (IR) e da contribuição de melhoria. Neste caso específico, concordamos por suas características e fato gerador, que o IR é um imposto. Sua existência é calcada na capacidade contributiva e tem como mote subtrair parte do que se denomina periódico “*acréscimo patrimonial*” privado em benefício do público, sem que o Poder Público (no caso a União Federal) faça, diretamente e imediatamente, de forma específica e divisível, em favor ou prol de seu contribuinte. Socialmente é um tributo mal visto, sobretudo quando chegamos na época de declaração e eventual apuração de tributo a pagar, não só porque “*nada se ganha*” com o seu pagamento e, ainda, somos obrigados, diariamente, a ter notícias de malversação de recursos públicos. Neste sentido, seria um tributo injusto (nesta esteira todos os impostos os seriam). Isto não aconteceria com a contribuição de melhoria. Tal tributo, a despeito de ser considerado distinto de taxa ou não, de ser ressarcitório ou não, tem como fundamento uma atuação concreta do Estado – via realização de uma obra pública – e, como resultado deste agir, uma valorização imobiliária. Portanto, ao contrário dos impostos, teríamos “*causa e efeito*”. Por isso, hipotético contribuinte de contribuição de melhoria, poderia até discutir o montante a pagar ou mesmo o quando pagar, mas afirmar que o dispêndio público, que acarretou incremento no valor do seu imóvel (praças públicas, estradas, saneamento, iluminação, etc.); não poderia ser ressarcido porque obrigação genérica do Estado, não teria fundamento social qualquer. Seria obrigação do Estado a realização de obra pública; mas não o seria realizá-la, com o intuito ou não, de valorizar imóvel privado. Seguindo este raciocínio, seria um tributo justo já que seu objetivo primordial seria resguardar, proporcionalmente, as finanças públicas de gastos com obra pública determinantes de incremento de valorização imobiliária, sobretudo privada.

Uma vez tendo esta ideia de justiça tributária palpável na contribuição de melhoria, indagamos porque o administrador público, com o apoio do legislativo, não faz valer este tributo considerando haver, em tese, menor repúdio social na sua cobrança. A rigor, o Estado quando institui e cobra tributo, não pensa na justiça ou injustiça de dado tributo. Reflete e raciocina sobre sua competência, para fazê-lo (princípio da legalidade), os limites dessa competência (constitucional e, se for o caso, complementar), o que poderá arrecadar (receita efetiva) e, finalmente, as dificuldades a serem superadas com a cobrança (implementação do material do tributo, complexidade na elaboração do valor a pagar, resistência real e jurisdicional ao seu pagamento e mesmo desinteresse na sua instituição face à receita auferida com outros tributos).

Se a questão de justiça ou injustiça da contribuição de melhoria deve ser deixada de lado, podemos dizer, de forma genérica, que o Estado (representado todos os entes políticos com competência tributária) não institui contribuição de melhoria (salvo honrosas exceções, como nas hipóteses de alguns Municípios dentre os milhares presentes em nossa Federação) inicialmente porque desconhece esta possibilidade. Quando afirmamos desconhece, partimos do princípio que por mais que esteja previsto, em potencial, no texto constitucional, o administrador público simplesmente ignora sua existência. Prefere fincar todos seus esforços tributários nos impostos e repartições de receitas (no caso dos Municípios e Estados) e impostos e/ou contribuições no caso da União Federal. Dificilmente se verá qualquer seminário, congresso ou evento tributário onde teríamos um painel ou palestra sobre este tema. Isto acaba virando um círculo vicioso. Não trato de contribuição de melhoria. Por isso, não discuto sua estrutura e viabilidade jurídico-social. Qual o resultado: sua quase total inoperância.

Também poderíamos cogitar do desinteresse político em sua implementação em face da sua previsão constitucional (confusa e dissonante das previsões anteriores) e complementar (sujeita a entendimentos diversos, que até advogam sua inexistência).

Já havíamos nos pronunciado no sentido da compatibilização, parcial, do CTN e do Decreto-Lei nº 195/1967 com o texto constitucional vigente. Sendo assim, a despeito de vozes contrárias, se o legislador ordinário, não importando qual seja, pretender editar uma lei de contribuição de melhoria, deverá, obedecida efetiva compatibilização entre aqueles diplomas legais, observar, para efeito de normas gerais de direção normativa ordinária, o conteúdo destas leis.

Acontece que uma das questões mais importantes em qualquer tributo reside no momento da cobrança e o quanto a cobrar. Sabe-se que temos como regra no direito tributário, para efeito de cobrança de um crédito tributário, a necessidade de um lançamento tributário. Para tal, teoricamente, o aspecto material do fato gerador deve se revelar. Se a CF prevê que a contribuição de melhoria deve ser cobrada em razão de obra pública, como então encampar a previsão, tanto do CTN quanto do Decreto-Lei nº 195/1967, da possibilidade da cobrança ou quantificação do valor a pagar antecipado, prévio e antecedente da contribuição de melhoria antes do fim da obra pública ¹¹?

No Brasil, nós podemos afirmar que uma obra pública pode ter início (com projeção de gastos e encerramento), mas sabemos também que o encerramento não se dará no período informado (ou não se dará, sendo a obra simplesmente abandonada) e que os gastos serão bem maiores. Como então cobrar uma contribuição de melhoria, calcada em possível obra pública (o início da obra não configura seu fim), previsão ilusória de gastos e, ainda mais, projeção de valorização imobiliária, dos imóveis influenciados por obra que mal começou ou se começou, a previsão de término é uma incógnita, cuja dinâmica e mutabilidade é uma constante? Vejamos o caso do denominado *viaduto das almas*, ponte situada na BR 040, rodovia federal ligando Belo Horizonte ao Rio de Janeiro. A obra teve início com previsão de encerramento e gastos determinada, inclusive, em painel alusivo, situado na área. No entanto, sofreu vários atrasos, paralisações, mudança de cronograma, alteração do traçado da ponte e acessos, etc. Tais injunções causaram, por obviedade, mudanças nos custos da obra pública. Como seria, então, neste caso, instituir uma contribuição de melhoria (federal), estabelecendo, previamente, um padrão de tributo a pagar partindo de premissas de gastos com a obra pública, seu encerramento e o impacto valorativo gerado os imóveis privados da região quando existiu, neste caso e nas demais obras

¹¹ Código tributário nacional.

Art. 82. Lei relative à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

Inciso I –

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

Alínea d) delimitação da zona beneficiada;

Alínea e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

Decreto- Lei nº 195/1967.

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

Inciso 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, constando de projetos ainda não concluídos.

públicas brasileiras, absoluta insegurança no que a CF estabelece como pressuposto deste tributo; ou seja, a concretude de uma obra pública.

Em outros termos o desafio para ser dar efetiva viabilidade jurídica à contribuição de melhoria, mormente em face do dispositivo constitucional respectivo, seria ou alterar a legislação de regência que cuida de suas normas gerais (CTN em conjugação com o Decreto-Lei nº 195/1967), tendo como objetivo específico criar dispositivos normativos mais consentâneos com a realidade brasileira. A estipulação, a quantificação e respectivo lançamento da contribuição de melhoria só poderia ocorrer após efetiva conclusão da obra pública. Nada impede que a lei instituidora seja editada previamente ao início da obra pública; entretanto, falar-se em parcela a ser rateada pelos imóveis beneficiados é, repita-se na realidade brasileira, um despautério total. Estabelecer base de cálculo presumida na contribuição de melhoria é, no mínimo temeroso, fazendo com que os responsáveis pela elaboração e formatação da planilha de custos e respectivos ressarcimentos, laborem dentro de um universo fático irreal e com bases empíricas desprovidas de qualquer razoabilidade.

Como saber, em estrito cumprimento ao texto constitucional, quando a obra pública terminará (se) ? Como conjecturar, considerando ser este o limite total da cobrança da contribuição de melhoria, sobre o custo total da obra ? E, finalmente, qual seria a mágica utilizada pelo administrador público para, efetivamente, assegurar que determinada área imobiliária, tida como sendo da zona de influência da obra pública, será efetivamente valorizada quando, atualmente, a título de exemplificação, não se sabe o valor efetivo e justo de um imóvel no Brasil já que passamos nos últimos anos por um fenômeno de especulação imobiliária, tido por alguns suscetíveis de serem comparadas, no futuro, feitas as devidas proporções, com a bolha imobiliária americana?

Não se sabe hoje, com relativa precisão, como estarão os preços dos imóveis daqui alguns anos (ou meses) e que fatores serão determinantes em sua composição. Poderá ser a demanda aquecida em face do maior crédito poderá ser a recomposição histórica de preços, o crescimento e enriquecimento do País ou mesmo mera especulação imobiliária onde os incautos se tornam presa fácil na mão dos mal intencionados. Poderá, inclusive, ser em razão de uma obra pública. Mas como saber? Dissociar um fator – ou fatores – dos demais, para efeito de composição e quantificação da contribuição de melhoria, seria um procedimento dos mais árduos, a suscitar inúmeras discussões no Poder Judiciário onde a Perícia Imobiliária seria indispensável mas não suficiente.

Por isso acreditamos, para evitar maiores digressões doutrinárias e dificuldades fáticas na cobrança da contribuição de melhoria, fazendo com se desperte o interesse nacional em sua instituição, atualmente relegada às calendas gregas, que inicialmente o texto constitucional seja modificado; fazendo constar, expressamente (como na redação de algumas Constituições anteriores), para efeito de sua cobrança, a necessidade de valorização imobiliária e, concomitantemente, os limites dessa cobrança.

Em seguida, deveríamos buscar a edição de nova lei complementar, ab-rogando o CTN e o Decreto-Lei nº 195/1967, onde teríamos um padrão geral de comportamento legislativo ordinário. Dentre as premissas ali contidas, necessariamente deveríamos ter, como fundamento da composição do tributo a pagar, o encerramento da obra pública. A partir daí teríamos os números reais correspondentes ao gasto público (limite global de cobrança). Na sequência, através de um trabalho profissional, eventualmente através da contratação, via licitação, de empresas do ramo, para aferir e deduzir, com máxima precisão possível, as áreas beneficiadas pela obra pública e sua respectiva valorização (limite individual).

Considerando ser este trabalho posterior ao encerramento da obra, seria, de bom alvitre, que a lei instituidora da contribuição de melhoria fosse publicada anteriormente à realização da obra para que saiba, em

seu respectivo edital, os valores, devidamente corretados, dos imóveis lindeiros ou possivelmente a serem influenciados pela obra pública. Após este procedimento, uma vez também concluída a obra pública, far-se-ia, no prazo proposto limite de 02 (dois) anos, uma avaliação daqueles imóveis e verificar-se-ia a evolução ou acréscimo em seu valor, desprezando-se, neste procedimento, outros fatores, como os outrora relatados, na dinâmica valorativa imobiliária. Constatado mutação positiva em razão da obra pública, simplificando, o lançamento, quanto ao valor do tributo, seria feito considerando a subtração daquele previamente publicado quando da edição da lei de contribuição de melhoria e aquele constatado, a maior, por profissionais, em face da obra pública. Todo *iter* proposto, *de lege ferenda*, seria uma tarefa de fôlego, mas seria a única maneira de buscarmos uma equivalência justa e adequada à filosófica da contribuição de melhoria.

2 Conclusão

Este artigo teve como escopo apresentar um quadro resumido da contribuição de melhoria no Brasil. Sabedores que tal tributo, a despeito de sua potencialidade constitucional, é desconsiderado por quase ou se não a totalidade dos entes políticos brasileiros, buscamos, de forma perfunctória, estabelecer um parâmetro exegético objetivo e fundamento sobre sua existência, enquanto espécie tributária, seu respaldo constitucional e complementar, os limites de sua cobrança e mesmo a dificuldade de sua implementação no Brasil.

Percebemos que, a despeito deste tributo ter origem na Europa, remontando há vários séculos atrás, no Brasil surgiu apenas com Constituição de 1934. Em seguida malograram as tentativas de se estabelecer normas gerais aplicáveis à espécie até o advento do CTN e do Decreto-Lei nº 195/1967, cuja vigência, em face da alteração contínua dos textos constitucionais (CF de 1934, 1937, 1946, emenda nº 18, 1967, emenda nº 1, emenda nº 23 e 1988), é objeto de contestação por inúmeros juristas.

Quanto a natureza jurídica deste tributo, sem embargo da maioria absoluta da doutrina encampar, de forma equivocada, a literalidade do texto constitucional e conceder-lhe autonomia enquanto espécie tributária, afastando a contribuição de melhoria dos impostos e taxas, apresentamos argumentos no sentido de entender este tributo como um subtipo de taxa, tendo como no caso da taxa de polícia e de serviço, a peculiaridade de ser condicionada à consecução de obra pública. Neste sentido a vinculação, tida como indireta pelos defensores de sua autonomia, à atuação do Estado para efeito de sua cobrança, exigindo-se, também, a valorização imobiliária, seria a demonstração cabal de sua configuração enquanto taxa.

Já quanto aos limites a serem estabelecidos quanto à quantificação do valor da contribuição de melhoria, ou mesmo critérios de fixação de sua base de cálculo, a Doutrina, desta feita poderíamos afirmar a não predominante, partindo da emenda constitucional nº 23, de 1983, à Constituição Federal de 1967, com a redação da pela emenda nº 1, de 1969 em associação com o disposto na Constituição Federal de 1988, fincaria seu entendimento no sentido de que não haveria limites totais para a cobrança da contribuição de melhoria, tendo apenas como referencia restritiva o a valorização individual de cada imóvel influenciado pela obra pública. Demonstramos, no entanto, com apoio de abalizada doutrina, que, a despeito dos textos constitucionais apontados, o limite para cobrança continua sendo aquele previsto, tanto no CTN quanto do Decreto-Lei nº 195/1967, qual seja, o limite de gastos públicos globais para a realização da obra pública. Para tal interpretação, partimos da gênese da contribuição de melhoria na história, sobretudo nos referindo às figuras do ressarcimento e vedação ao locupletamento ilícito.

Finalmente fizemos uma objetiva exposição quanto às dificuldades de implementação desta espécie tributária no Brasil. Apontamos sua importância como instrumento de efetiva e válida política de justiça fiscal, as incongruências legislativas, tanto ao nível constitucional quanto ao nível de leis de normas gerais, recepcionadas como complementares pelo texto de 1988, revelando-se, há décadas, a desídia dos sucessivos Governos Federais pela regular e devida normatização geral deste tributo, para expurgar seus eventuais vícios estruturais e aprimorar a respectiva redação constitucional. Colocamos, também, as dificuldades, tanto jurídicas quanto econômico-sociais, para a estipulação ou mesmo cobrança de contribuição de melhoria antes do encerramento da obra pública. Derradeiramente, neste ponto, apresentamos uma rápida proposta, inicial e merecedora de reparos, de aperfeiçoamento das normas gerais sobre este tão justo e importante tributo, cuja efetividade, no Brasil, início do século 21, infelizmente, é nula.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 13 edição – São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5 edição – São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria* – São Paulo, Revista dos Tribunais, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, 11 edição – Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, 3 edição – São Paulo: Lejus, 1998.

CAMPANHOLE, Adriano. *Constituições do Brasil* – Editora Atlas: São Paulo, 1994.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 5 edição. São Paulo Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, 2 edição - São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário (comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo)* – Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Presidência da República. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 16. Mar. 2012.

BRASIL, *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Diversos/ctn.htm>>. Acesso em 16. Mar. 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* – São Paulo: Saraiva, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código tributário nacional*. – São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL, *Decreto- Lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm>. Acesso em 16. Mar. 2012.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código tributário nacional comentado*, 3a edição – São Paulo: Atlas, 2001.

GANDRA DA SILVA, Ives. Coordenador. *Comentários ao código tributário nacional*, volume I, 5 edição – São Paulo : Saraiva, 2008.

_____. *Curso de direito tributário*, 7 edição – São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional – São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Carlos Valder do Nascimento. Coordenador. *Comentários ao Código Tributário Nacional* – Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*, 13 edição – Rio de Janeiro Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7 edição – Rio de Janeiro: Renovar, 2000.