ROSANA CHRUSCINSKI

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientação: Prof. Dr. Marçal Justen Filho

CURITIBA
DEZEMBRO 1993

ROSANA CHRUSCINSKI

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientação: Prof. Dr. Marçal Justen Filho

**CURITIBA
DEZEMBRO 1993**

AGRADECIMENTOS

Prof. Dr. Marçal Justen Filho

Dr. Luiz Gastão Lopes Borio

Dr. Wilson José Andersen Ballão

Sra. Ivanir Sganzerla do Rosário

Sra. Cláudia Tramontini Pareja

Sra. Antônia Schwinden

Sra. Olinda Franzoni Chruscinski

Sr. Silvestre Chruscinski

Sr. Silvestre Chruscinski Junior

Sr. Sérgio Abujamra

SUMÁRIO

RESUMO	v
ABSTRACT	vi
1 INTRODUÇÃO	1
2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: DEFINIÇÕES	3
3 A CAPTAÇÃO DA MAIS-VALIA IMOBILIÁRIA PELO ESTADO	7
3.1 O PRINCÍPIO DO <i>UNEARNED INCREMENT</i>	8
3.2 O PRINCÍPIO DO <i>EXCESS CONDEMNATION</i>	10
3.3 O PRINCÍPIO DO <i>SPECIAL ASSESSMENT</i> OU <i>BETTERMENT TAX</i> .	15
3.4 A COMPENSAÇÃO PELA VALORIZAÇÃO DAS ÁREAS REMANESCENTES QUANDO DA FIXAÇÃO DA INDENIZAÇÃO NO PROCESSO EXPROPRIATÓRIO	17
3.5 A VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA CAUSADA POR MODIFICAÇÕES NA LEGISLAÇÃO EDILÍCIA	19
4 ORIGEM HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E SUA PREVISÃO NO DIREITO COMPARADO	21
5 BREVE HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO BRASIL .	34
6 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: IDENTIFICAÇÃO	40
6.1 DISPUTAS DOUTRINÁRIAS QUANTO À IDENTIFICAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO ESPÉCIE DE TRIBUTO	40
6.2 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PERANTE AS ESCOLAS TRICOTÔMICA E DICOTÔMICA DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS .	41
6.3 CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E OS "TIPOS" DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	45
6.3.1 Aspecto Material da Hipótese de Incidência: Generalidades	45

6.3.2	Aspecto Material da Hipótese de Incidência da Contribuição de Melhoria e os "Tipos" de Contribuição de Melhoria	45
6.4	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, IMPOSTOS E TAXAS	49
7	A DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA PÁTRIAS FRENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO	58
7.1	A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1934	58
7.2	A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1937	60
7.3	A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1946	63
7.4	A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967 E EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1 DE 1969	68
7.5	OS EFEITOS DA EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 23 DE 1º DE DEZEMBRO DE 1983	86
7.6	A INDEFINIÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL DE 1988 QUANTO À BASE IMPONÍVEL A ADOTAR E SUA APLICABILIDADE	96
8	A IMPOSIÇÃO DE TAXA OU CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA QUANDO DA REALIZAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS	109
9	AS DIFICULDADES TÉCNICAS NA APLICAÇÃO DO TRIBUTO E SUGESTÕES PARA SUA SUPERAÇÃO	114
10	CONCLUSÃO	121
	ANEXO 1 - LEI Nº 854 DE 10 DE OUTUBRO DE 1949	124
	ANEXO 2 - DECRETO-LEI Nº 195 DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967 ..	132
	ANEXO 3 - ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 31 DE 1991 ..	141
	ANEXO 4 - ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR SOBRE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, DE AUTORIA DE GERALDO ATALIBA ..	150
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	154

RESUMO

Este trabalho trata da contribuição de melhoria, entendendo-a como forma de atribuição da mais-valia imobiliária gerada por obra pública ao Estado.

Parte da definição do tributo, inserindo-o no contexto histórico, fazendo inferências no direito comparado. Detém-se na identificação da figura como espécie do gênero tributo, diferenciando-a dos impostos e das taxas, enfocando sua hipótese de incidência, particularmente seu aspecto material, consubstanciado no fato imponible, e sua perspectiva dimensível, a base imponible. Neste sentido enfoca os "tipos" possíveis de contribuição de melhoria, baseados no critério valorização ou custo.

Analisa o tributo frente à doutrina e jurisprudência pátrias desde a Constituição de 1934, quando passou a ser constitucionalmente previsto, estudando as normas jurídicas: a Constituição de 1937, a Constituição de 1946, o Decreto-lei nº 854 de 1949, o Código Tributário Nacional, o Decreto-lei nº 195 de 1967, a Constituição de 1967, Emenda Constitucional nº 1 de 1969, Emenda Constitucional nº 23 de 1983 e a Constituição de 1988, discutindo nesta última a eficácia do artigo 145, III, a existência de legislação infraconstitucional aplicável e a necessidade de edição de lei complementar.

O estudo discorre também sobre as dificuldades técnicas na aplicação do tributo e dá sugestões para sua superação. Conclui pela conveniência da aplicação do tributo, principalmente num país em desenvolvimento como o Brasil.

ABSTRACT

This paper is about the special assessment, seen as a form of assigning the real state surplus value generated by the state's public works.

The starting point is the definition of the contribution within the historical context, with inferences drawn from Comparative Jurisprudence. It investigates more deeply the identification of the contribution as a species of the tax gender, distinguishing it from other taxes and assessments, focusing on the aspects of its incidence, particularly the material aspect, consubstantiated in the tax generating circumstances, and its scope, the tax generating basis. In this sense, it focuses on the potential kinds of the special assessment, based on the increase in value or the cost criterion.

It analyses the contribution regarding the Brazilian doctrine and jurisprudence since 1934 Constitution, when it was first referred to constitutionally, studying the legal norms: the 1937 Constitution, the 1946 Constitution, Decree # 854 of 1949, the National Tributary Code, Decree # 195 of 1967, the 1967 Constitution, Amendment # 1 of 1969, Amendment # 23 of 1983, and the 1988 Constitution, questioning in the latter effectiveness of article 145, III, the existence of applicable infra-constitutional legislation, and the requirement of an additional law to supplement it.

The paper also addresses the technical difficulties regarding the application of the contribution and suggests alternatives to overcome them. The final inferences is that the contribution is advantageous, especially in a developing country as Brazil.

1 INTRODUÇÃO

A contribuição de melhoria é, dentre todos os tributos, possivelmente o mais justo.

Razões financeiras, econômicas, éticas e de equidade justificam a imposição da contribuição de melhoria.¹

A indagação feita em França, em 1807, pelo Conselheiro de Estado Montalivet, ilustra essa afirmação: "Por que o tesouro público, vale dizer, a reunião de todos os franceses, fará sozinha uma despesa que proporciona vantagem mais imediata a alguns? Não há nisso nem conveniência, nem justiça".²

Políticos, administradores e estudiosos interessam-se em analisar o fato de que algumas pessoas se beneficiem de modo especial com a realização de determinadas obras públicas, destinadas ao bem-estar da comunidade e por esta custeada.

É sabido que no Brasil, grupos ligados ao poder público, antecipando-se à decisão sobre as obras públicas, adquirem vastas terras desvalorizadas e se enriquecem na revenda de tais áreas, valorizadas pelas obras supervenientes.³ A efetiva aplicação da contribuição de melhoria seria eficaz em tais casos.

¹ATALIBA, Geraldo. A contribuição de melhoria no código tributário nacional em elaboração. Revista de direito público. São Paulo, v.2, p.180-190, 1967. p.185.

²ATALIBA, Geraldo. Em prol das contribuições de melhoria. São Paulo : Resenha Tributária, 1976. p.12.

³COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 : sistema tributário. 3 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991. p.87.

Ainda assim, e apesar da previsão da contribuição de melhoria no ordenamento jurídico pátrio, muitos preconceitos têm impedido a efetiva aplicação desse instituto, inclusive após a edição da nova Constituição.

A principal controvérsia surge a propósito da eficácia do dispositivo do art. 145, III, da Constituição Federal e no que seja a hipótese de incidência do tributo, e sua respectiva base imponible, gerando este último ponto grande divergência na doutrina e jurisprudência.

Assim é que esses aspectos necessitam ser esclarecidos, para que se tenha melhor conhecimento desse tributo, proporcionando uma efetiva aplicação no país, sem desrespeito aos princípios cardeais da tributação.

Parafraseando Geraldo ATALIBA, dir-se-ia que, desde sua introdução no Brasil, a contribuição de melhoria foi mal apresentada, mal aplicada e mal cobrada. E as resistências que suscitou foram tão apaixonadas, quanto entusiasmados foram seus adeptos.⁴

Visa-se com presente estudo, portanto, analisar o instituto da contribuição de melhoria, compreendendo-o em seu contexto histórico, previsão e evolução na legislação e jurisprudência pátrias e no direito comparado. Consideram-se as opiniões doutrinárias quanto à hipótese de incidência do tributo - notadamente sua materialidade e respectiva base imponible -, medindo-se as dificuldades na sua aplicação, para concluir-se quanto à sua conveniência e forma de aplicação entre nós, sempre procurando despi-lo da argumentação pré ou metajurídica relativa ao tributo.

⁴ATALIBA, Geraldo. Em prol... p. 16.

2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: DEFINIÇÕES

As definições para contribuição de melhoria têm em comum o elemento obra pública como ensejador da imposição do tributo, com nuances quanto aos efeitos desta obra para o particular, na forma de benefício (fala-se simplesmente em benefício ou em valorização imobiliária), o que se reflete no *quantum* da exação. Tais nuances adiantam a controvérsia que existe na doutrina e também na jurisprudência quando à identificação da contribuição de melhoria, o que é objeto de capítulo próprio do presente estudo.

Em verdade, a existência de duas grandes linhas teóricas quanto à concepção da contribuição de melhoria leva a um amplo conjunto de definições para o tributo.⁵

Rosewater, citado por SCHMIDT JUNIOR, na primeira obra publicada sobre contribuição de melhoria, em 1893, intitulada *Study in Municipal Finance*, assim a definiu: "A contribuição de melhoria é uma contribuição especial arrecadada a fim de prover a despesa de uma melhoramento específico, sobre os proprietários de imóveis para os quais resultam benefícios especiais, e na proporção destes benefícios".⁶

Citado por Jacob B. da SILVA, Manuel de Juano vê a contribuição de melhoria (*contribución de mejoras*) como

⁵BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. Contribuição de melhoria : necessidade de inovação fiscal. Séries ensaios econômicos. n.61. São Paulo : Universidade de São Paulo, s.d. p.63.

⁶SCHMIDT JUNIOR, Augusto. Contribuição de melhoria : seu aspecto financeiro. São Paulo : Cruzeiro do Sul, 1941. p.30.

"obrigação pecuniária única a recair sobre os proprietários de determinados imóveis, tendo como limite máximo a 'plus valia' que experimentam ditos imóveis, por motivo da construção de obra pública de uso comum".⁷

Ensina Renato LIGUORI que a contribuição de melhoria (*contributi di miglioria*) "sono quote di ricchezza che vengono fatte coattivamente pagare in proporzione del beneficio ricevuto da quei cittadini che da un'opera pubblica ritraggono un particolare vantaggio per la loro proprietà".⁸

Bilac PINTO, primeiro doutrinador brasileiro a tratar mais detidamente dessa espécie tributária, em seu livro clássico, diz a propósito desse tema:

[...] é o pagamento obrigatório decretado, exclusiva ou concorrentemente pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após a sua audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra nem o valor do benefício.⁹

Geraldo ATALIBA assim a caracteriza: "Contribuição de melhoria é a prestação por aqueles que têm sua propriedade valorizada na medida dessa valorização".¹⁰

Rubens Gomes de SOUSA define contribuição de melhoria como sendo "...o tributo cobrado quando se verificar valorização de imóveis, provocada por obras públicas, não podendo exceder o montante da valorização nem o custo da obra".¹¹

⁷SILVA, Jacob B. Conseqüências da aplicação da contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, v.12, p.145-149, abr./jun. 1970. p.147.

⁸LIGUORI, Renato. Elementi di scienza delle finanze e di diritto finanziario. 3 ed. Napoli : Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1952. p.161.

⁹PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Forense, 1938. p.7.

¹⁰ATALIBA, Geraldo. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1964. p.32.

¹¹SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 3 ed. Rio de Janeiro : Financieiras, 1960. p.139.

Leciona Hely Lopes MEIRELLES que "A contribuição de melhoria é o tributo que incide sobre os proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas que lhes proporcionem uma especial valorização".¹²

Para Aliomar BALEIRO, a contribuição de melhoria "...é forma de recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio".¹³

No entender de Sidney Saraiva APOCALYPSE, tem-se que a contribuição de melhoria é "...um tributo vinculado que se insere na competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios e que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária decorrente de execução de obra pública".¹⁴

É referida por Antonio Carlos LOVATO a seguinte definição de contribuição de melhoria:

A contribuição de melhoria é uma espécie do gênero tributo, cuja hipótese de incidência é a valorização em razão de obra pública. E o fato impositivo é a respectiva valorização, sendo esta um limite individual, e tendo o custo da obra como limite total.¹⁵ (o grifo é do original)

João Baptista MOREIRA define contribuição de melhoria como "...a espécie do gênero tributo que, em nosso sistema tributário - e, também, no alemão e em outros construídos por

¹²MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 6 ed. São Paulo : Malheiros, 1993. p.143.

¹³BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1970. p.319.

¹⁴APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A contribuição de melhoria : o dever político da sua cobrança. São Paulo : Resenha Tributária, 1975. p.16.

¹⁵LOVATO, Antonio Carlos. Teoria da imposição obrigatória da contribuição de melhoria. Revista Forense. Rio de Janeiro, v.228, p.155-181, out./nov./dez. 1984. p.161.

sua influência - recupera, diretamente, os custos da obra pública".¹⁶

Já Alfredo Augusto BECKER não considera a contribuição de melhoria uma espécie autônoma de tributo. Para este a contribuição de melhoria ora seria um imposto, ora uma taxa, dependendo da identidade de sua base de cálculo: se valorização será imposto, se custo será taxa.¹⁷

Em recente trabalho publicado, Ives Gandra da Silva MARTINS e Rogério Gandra da Silva MARTINS conceituaram contribuição de melhoria "...como sendo tributo exigível pelo poder impositivo em razão de benefício imobiliário decorrente de obra pública".¹⁸

A juízo da pesquisadora, a contribuição de melhoria é tributo exigível quando da execução de obra pública geradora de valorização imobiliária para os imóveis localizados em sua área de influência, levando-se em conta, para a apuração de seu montante, esta "mais-valia" ocasionada e tendo como limite o custo da obra.

¹⁶MOREIRA, João Baptista. A contribuição de melhoria e a imposição da valorização imobiliária. Tratado de direito tributário v.8. Rio de Janeiro : Forense, 1981. p.98.

¹⁷BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo : Saraiva, 1963. p.351.

¹⁸MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Contribuição de melhoria. Repertório IOB de jurisprudência. São Paulo, n.22. p.395-402. nov. 1992. p.402.

3 A CAPTAÇÃO DA MAIS-VALIA IMOBILIÁRIA PELO ESTADO

Analisando-se os ensinamentos dos autores que tratam da contribuição de melhoria, verifica-se que alguns a consideram como mero ressarcimento pelo custo da obra, enquanto outros a consagram como forma de tributação sobre a valorização da propriedade imobiliária decorrente de obra pública.¹⁹

Observe-se que o parâmetro valorização é muitas vezes usado mesmo quando o que se visa é, na verdade, ressarcimento dos gastos pelas obras realizadas, a exemplo do que pretende o Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 81, dispõe: "... é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária".

Três têm sido os princípios que servem de base ao poder público para a apropriação da fortuna privada em virtude de melhoramentos feitos pela administração estatal: o do *unearned increment* ("incremento imerecido"); o do *excess condensation* ("desapropriação excessiva"); e o princípio do *special assesment* como o chamam os norte-americanos, ou *betterment tax*, como o denominam os ingleses (entre nós contribuição de melhoria).²⁰

Percebe-se, porém, outra forma de captação da mais-valia imobiliária em virtude de empreendimentos do poder público: a compensação pela valorização das áreas remanescentes quando da fixação da indenização no processo expropriatório.

¹⁹Vide capítulo específico sobre a identificação da contribuição de melhoria.

²⁰ACCIOLOY, Aristóphanes. Contribuição de melhoria e valorização imobiliária. Rio de Janeiro : Financeiras, 1951. p.16. PINTO, Eilac. Contribuição de melhoria. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v.IX, p.397-415, jul./set. 1947. p.398.

Tem-se, ainda, que o poder público, não através de um empreendimento, mas através de uma modificação legislativa, pode proporcionar valorização imobiliária. Isto ocorre, em nível municipal, quando há modificações na legislação edilícia, ou seja, no zoneamento da cidade.

3.1 O PRINCÍPIO DO *UNEARNED INCREMENT*

O *unearned increment*, entre nós "incremento imerecido", é expressão inglesa que os italianos traduzem por *incremento immeritato* e que no vocabulário técnico francês recebeu a designação de *plus-value non gagnée*.²¹

Esse princípio econômico-fiscal é de origem genuinamente inglesa.²²

Segundo o princípio do *unearned increment*, o poder público se apropria, através de um imposto especial, de parte ou de todo o incremento de valor imerecido observado na fortuna privada do cidadão, seja ele decorrente de obra pública, seja do próprio "progresso social". Daí a denominação de *unearned increment*, que seria imposto por ser arrecadado "...para fins

²¹PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.257-269, set. 1947. p.260.

²²PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. p.261. Segundo este autor, tal tese foi lançada por James Mill e Stuart Mill, discípulos de Ricardo, e eclodiu devido aos problemas sociais da época, causados em grande parte pela existência de latifúndios. Mais da metade do território inglês estava em mãos de cerca de cinco mil e quinhentos indivíduos, cada um dos quais possuía mais de mil acres. O dono do solo nunca era o possuidor das construções existentes sobre ele. O locatário pagava, de uma só vez, cifra correspondente a alguns anos de arrendamento. Os impostos territoriais eram pagos pelo arrendatário. Findo o prazo de arrendamento a terra retornava ao proprietário, com todas as benfeitorias e culturas.

Comenta BOUCHER, Hércules (Estudo da mais-valia no direito tributário brasileiro. tomo I. São Paulo : Freitas Bastos, 1964. p.123), analisando a mais-valia como vantagem natural e social, que Stuart Mill (1806-1875), apoiando-se no princípio da igualdade em matéria de imposto e taxas, propôs (em 1848) que se estudasse aproximadamente a mais-valia da terra pelo efeito de causas naturais, estabelecendo-se com essa base um imposto que não houvesse todavia de recair sobre nenhum acréscimo de renda originada pela aplicação produtiva do capital, ou ainda pelo esforço individual (ou pessoal) do proprietário.

inespecificados, como provisão de caráter geral das necessidades públicas, e seria especial, diferentemente de outros, pois recai sobre uma determinada espécie de contribuintes e por determinado (específico) fato".²³

No Brasil, num momento anterior à elaboração da Constituição de 1934, o art. 127 do Anteprojeto da Comissão do Itamaraty consagrava um tributo sobre qualquer valorização da propriedade imóvel, no sistema do *unearned increment* do direito norte-americano. Porém tal proposta não vingou.²⁴

Poder-se-ia dizer que entre nós existe figura que se identifica, de certo modo, com o *unearned increment*, na forma da incidência do imposto de renda sobre operações imobiliárias, o qual incide sobre o lucro imobiliário apurado quando da venda de imóvel pelo contribuinte.²⁵ Tal lucro imobiliário advém da valorização do imóvel, daí a identificação com o *unearned increment*.

²³ACCIOLY, Aristóphanes. op. cit. p.16.

²⁴MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática das taxas. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1976. p.85.

Tal afirmação é também feita por Bilac PINTO: "O art. 127 do Ante-Projecto da Constituição, foi o que se transformou, afinal, no dispositivo vigente. Consagrava elle não o princípio do *special assessment*, mas sim do *unearned increment*". Este autor ilustra sua afirmação com debates mantidos entre Oswaldo Aranha, Castro Nunes, João Mangabeira e outros, e transcreve o art. 127 do Ante-projeto: "A valorização resultante de serviços públicos ou do progresso social, sem que o proprietário do imóvel para isso tenha concorrido, pertencerá, pelo menos em metade, à Fazenda Pública". (Contribuição de melhoria. p.88.).

²⁵Sobre a sistemática de cobrança desse tributo, ver nota nº 143.

3.2 O PRINCÍPIO DO *EXCESS CONDEMNATION*

No *excess condemnation*, o Estado não usa o seu poder de tributar, mas o poder de domínio eminente.²⁶ Planejado o melhoramento ou a obra, o Poder Público desapropria área maior do que a necessária, pagando aos proprietários o justo preço contemporâneo à desapropriação. Depois de realizada a obra, a administração vende a área excedente, já então valorizada, por preço maior do que aquele da desapropriação. O lucro obtido pela administração pode ser todo absorvido pelo custeio da obra pública ou pode, dele, resultar um saldo líquido.²⁷

Nova Iorque foi a primeira cidade norte-americana a empregar o *excess condemnation*, em 1812, mediante permissão de uma lei estadual que mais tarde foi declarada inconstitucional. Uma emenda à Constituição estadual foi adotada nesse estado, em 1913, o que permitiu que os governos locais adotassem o *excess condemnation*.²⁸

Nos Estados Unidos da América, o *excess condemnation* não alcançou larga aceitação, não só pelas dificuldades legais e constitucionais suscitadas, mas também devido à resistência da opinião pública.²⁹

²⁶ Termo usado pelo autor significando o poder estatal de intervenção na propriedade privada, manifestação do poder de império.

Tal termo é inclusive utilizado por autores estrangeiros, a exemplo de Alfred G. BUEHLER (*Public Finance*. 3 ed. New York : McGraw-Hill Book Company, 1948. p.533), que se refere ao *excess condemnation* como "the exercise of the right of eminent domain to condemn more land than will be employed in a particular improvement".

Mesmo amplamente utilizado também por autores brasileiros (Hely Lopes MEIRELLES. *Direito administrativo brasileiro*. 14ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p.501), parece, no entanto, que o termo "domínio eminente" não se compõe bem com o Estado constitucional. Melhor seria referir-se ao poder atribuído ao Estado pela Constituição para dispor da propriedade privada quando houver necessidade ou utilidade pública, ou interesse social.

²⁷ ACCIOLY, Aristóphanes. op. cit. p.17.

²⁸ BUEHLER, Alfred G. op. cit. p.533.

²⁹ BUEHLER, Alfred G. op. cit. p.534.

Tais dificuldades, aliadas às desvantagens do instituto, como os riscos financeiros que envolve, e a superioridade do sistema do *special assessment*, tornaram então muito raras as aplicações do *excess condemnation* nos Estados Unidos da América.³⁰

No Brasil, pretendeu-se inserir o instituto do *excess condemnation* na Carta Constitucional de 16 de julho de 1934. Se tivesse vingado a Emenda nº 1049, ter-se-ia disposto:

Antes de iniciar um serviço poderá a União, o Estado ou o Município que pretenda realizá-lo, desapropriar todos os imóveis que venham a ser por ele valorizados, vendendo-os em hasta pública, depois do serviço concluído, assegurada a preferência em igualdade de condições, ao primitivo proprietário.³¹

A Lei Orgânica para o Distrito Federal, de 18 de janeiro de 1936, consagrou em seu art. 13 o instituto da desapropriação por zona, versão brasileira do *excess condemnation*. Porém o posterior Decreto-lei nº 96, de 22 de dezembro de 1937, do governo do Distrito Federal, não dispôs expressamente sobre o instituto, do que resultou sua inaplicação.³²

Bilac PINTO criticava o *excess condemnation* afirmando ser este, do ponto de vista financeiro, desaconselhável por requerer a inversão de grandes capitais e colocar o poder público na contingência de especulador de imóveis com objetivo de lucro. Afirma, ainda, que o sistema não poderia ser aplicado senão em poucas espécies, tais como abertura de ruas e praças,

³⁰Willian Bennet Munro, citado por Bilac PINTO, dá o seguinte testemunho sobre o *excess condemnation*: "Unfortunately the handling of such projects is not always skillful. Too often there is political jugglery in the sale of the land. Hence, as a practical matter, too much stress should not be laid upon the financial advantages of the excess condemnation procedure. Experience has shown that American cities more often lose than save money when they undertake public improvements on this expansive basis". (Contribuição de melhoria. Revista Forense. p.262.).

³¹CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Recuperação das valorizações decorrentes de obras públicas. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.38-51, nov. 1940. p.50.

³²CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. op. cit. p.298.

já que nas obras de vulto seria impraticável, pela enorme movimentação de massas e recursos que envolveria.³³

Em que pesem as críticas oferecidas à desapropriação por zona, coube ao Decreto-lei nº 3.365 de 21 de junho de 1941 prever este instituto no ordenamento pátrio.³⁴

Em caso de desapropriação por utilidade pública ou interesse público, e prevendo a entidade expropriante que, em decorrência de sua atuação, redundará extraordinária valorização das áreas contíguas, poderá fazer opção pelo que lhe faculta o art. 4º do Decreto-lei nº 3365/41, desapropriando os imóveis contíguas para revendê-los após concluídas as obras.³⁵

Ao comentar a figura da desapropriação por zona, Hely Lopes MEIRELLES confirma que esta está autorizada pelo Decreto-lei nº 3.365 (art. 4º), consistindo na "ampliação da expropriação às áreas que se valorizem extraordinariamente, em consequência da realização da obra ou do serviço público", para mais tarde serem vendidas a terceiros, obtendo-se recursos financeiros.³⁶

A técnica do *excess condemnation* foi utilizada, na década de 40, na abertura da Avenida Presidente Vargas, no Rio de Janeiro, constituindo a primeira e aparentemente uma das

³³ PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. p.261.

³⁴ O Decreto-lei nº 3.365 de 21 de junho de 1941 dispõe sobre desapropriações por utilidade pública, e foi publicado no Diário Oficial da União de 18 de julho de 1941.

³⁵ LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.172.

Dispõe o art. 4º do Decreto-lei nº 3.365/41: "Art. 4º . A desapropriação poderá abranger a área contígua necessária ao desenvolvimento da obra a que se destina, e as zonas que se valorizarem extraordinariamente, em consequência da realização do serviço. Em qualquer caso, a declaração de utilidade pública deverá compreendê-las, mencionando-se quais as indispensáveis à continuação da obra e as que se destinarem à revenda".

³⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. p.504.

únicas tentativas de grande porte que o Brasil realizou nessa matéria.³⁷

Recentemente, a desapropriação por zona teria sido empregada em São Paulo, na área de Jabaquara e Santana, quando da construção do metrô paulistano.³⁸

Analisando-se, porém, os julgados do Tribunal de Alçada de São Paulo que apreciaram as desapropriações em Jabaquara e Santana, e Parecer de Hely Lopes MEIRELLES sobre a questão, verifica-se que tais desapropriações tiveram como fundamento o art. 5º, letra "i", do Decreto-lei nº 3.365/41, ou seja, a desapropriação para reurbanização.³⁹

Nessa ocasião, porém, ao apreciarem a constitucionalidade da desapropriação prevista na letra "i" do art. 5º de Decreto-lei nº 3.365/41, tais julgados também apreciaram a constitucionalidade da desapropriação por zona,

³⁷PINTO, Bilac. Estudos de direito público. Rio de Janeiro : Forense, 1953. p.22.

³⁸Essa aplicação da desapropriação por zona é relatada por Roberto Cerqueira Cesar. (ATALIBA, Geraldo et al. Custeio de obras públicas: autogeração de recursos em obras e serviços públicos. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.115-138, jul./set. 1988. p.121.).

³⁹REVISTA DOS TRIBUNAIS. a.63. v.459. p.59-63. jan. 1974. REVISTA DOS TRIBUNAIS. a. 63. v.461. p.55-67. março 1974. REVISTA DOS TRIBUNAIS. a.63. v.464. p.69-74. junho 1974. Ensinava Hely Lopes MEIRELLES: "Todos estes são instrumentos de atuação urbanística, utilizáveis conjunta ou separadamente pela Municipalidade para implantação de seus planos de urbanização ou reurbanização da cidade, mas nenhum deles impede, dispensa ou substitui a *desapropriação*, quando se torna necessária a retirada da propriedade particular para a administração realizar nela as obras e serviços públicos, planejados em benefício da comunidade urbana. Essa *desapropriação para fins urbanísticos*, embora já prevista em nossa legislação (art. 5º, letra i, do Decreto-lei nº 3.365/41), ainda não mereceu a necessária conceituação doutrinária e só agora vem sendo admitida pelos nossos tribunais, na maioria dos casos confundida indevidamente com a *desapropriação por zona* (art. 4º, do Decreto-lei nº 3.365/41), ..."(*Desapropriação para Urbanização*. Revista de direito administrativo. v. 116. p. 1-15, abr./jun. 1974. p.6.).

justamente devido à confusão existente entre as duas hipóteses, concluindo pela constitucionalidade de ambas.⁴⁰

Conclui-se portando que entre nós o Estado, através do poder que lhe é conferido pela Constituição⁴¹, mediante lei específica e obedecido ao procedimento legal, pode expropriar particulares, sob a justificativa de utilidade pública, aplicando a figura da desapropriação por zona.⁴²

⁴⁰Vale citar trecho do Acórdão que teve como Relator Kazuo Watanabe: "...Os doutrinadores, de um modo geral, têm admitido a desapropriação por zona... E também a Jurisprudência, inclusive a da Suprema Corte (RTJ 46/550)... A Constituição em vigor, à semelhança das anteriores, não contém qualquer preceito proibitivo da alienação posterior. Assim, desde que a desapropriação seja executada por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, e não com o intuito especulativo, nada impede a alienação posterior desde que tal solução esteja adequada ao próprio objetivo da expropriação e seja atendido o interesse coletivo... Exatamente porque a Constituição não contém tal proibição é que a própria Lei de Desapropriações, no art. 42, já analisado, permite a revenda, inclusive com lucro, como meio de obtenção de recursos para a amortização dos gastos despendidos pelo Erário com a obra pública." (REVISTA DOS TRIBUNAIS. a. 63. v. 461. p.. 55-64. mar. 1974. p. 62.)

Essas decisões foram confirmadas pelo STF, quando da apreciação do Recurso Extraordinário nº 85.869 e Recurso Extraordinário nº 87.009. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.)

⁴¹Constituição Federal de 1988, art. 52, XXIV.

⁴²O legislador constitucional tripartiu os motivos ensejadores da desapropriação (necessidade pública, utilidade pública e interesse social): "A *necessidade pública* surge quando a Administração defronta situações de emergência, que, para serem resolvidas satisfatoriamente, exigem a transferência urgente de bens de terceiros para o seu domínio e uso imediato. A *utilidade pública* se apresenta quando a transferência de bens de terceiros para a administração é conveniente, embora não seja imprescindível. A Lei Geral das Desapropriações (Decreto-lei nº 3.365/41) consubstanciou as duas hipóteses em *utilidade pública*, pois só emprega essa expressão em seu texto. O *interesse social* ocorre quando as circunstâncias impõem a distribuição ou o condicionamento da propriedade para seu melhor aproveitamento, utilização ou produtividade em benefício da coletividade, ou de categorias sociais merecedoras de amparo específico do Poder Público. Esse *interesse social* justificativo de desapropriação está indicado na *norma própria* (Lei nº 4.132/62) e em disposições esparsas de outros diplomas legais." (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. p.508.).

O perfil da desapropriação por zona, a juízo da pesquisadora, encaixa-se melhor ao motivo da utilidade pública. Aliás o art. 42 do Decreto-lei 3.365/41 refere-se à utilidade pública.

3.3 O PRINCÍPIO DO *SPECIAL ASSESSMENT* OU *BETTERMENT TAX*

Pelo princípio do *special assessment* ou *betterment tax*, entre nós contribuição de melhoria, a administração onera o beneficiário de obra pública em função do melhoramento recebido por seu imóvel.

A "mais-valia como benefício especial" seria o elemento ensejador da imposição do *special assessment*.⁴³

A experiência com o instituto do *special assessment* nas cidades dos Estados Unidos e o êxito que logrou autorizaram financistas, como Ernest Herman HAHNE, a afirmarem que o sistema de contribuição de melhoria vinha indubitavelmente mostrando o seu valor como elemento permanente das finanças locais: "the system of special assessment has undubtedey proved its value as a permanent element in local finance".⁴⁴

Observe-se que para alguns autores, conforme já registrado no início deste capítulo, a cobrança da contribuição de melhoria não pressupõe valorização imobiliária, mas apenas benefício, sendo o montante arrecadado destinado ao custeio da obra pública. Neste caso, a contribuição de melhoria não seria meio de atribuição da mais-valia imobiliária ao Estado, mas sim de ressarcimento pelas despesas com obras públicas.⁴⁵

⁴³BOUCHER, Hércules. op. cit. p.127.

⁴⁴HAHNE, Ernest Herman. *Special assessment*. In: SELIGMAN, Edwin R.A. (Ed.Chefe). Encyclopaedia of the social sciences. v. 13. New York : The Macmillan Company, 1944. p.276-279. p.276.

⁴⁵Nesse caso o custo do empreendimento seria determinante na aferição da base imponible do tributo.

Para doutrinadores como Geraldo ATALIBA, a valorização imobiliária é fundamental, e o montante arrecadado pelo tributo não tem o caráter de recuperar os custos que a administração despendeu com a obra pública, mas apenas recuperar a mais-valia imobiliária atribuída ao contribuinte em função de obra pública.⁴⁶

Entende-se que a imposição da contribuição de melhoria tem o intuito de recuperar a mais-valia imobiliária sofrida em função de obra pública, mas acaba gerando captação de recursos, que podem até ser suficientes para custear a obra pública, mas que não têm, necessariamente, tal objetivo. Ou seja, o eventual ressarcimento das despesas com a obra é consequência e não, fundamento.

Cabe abrir um parênteses para se afirmar que o fundamento último da contribuição de melhoria reside na isonomia, que está a impedir que toda a sociedade seja onerada por obras que causem benefícios especiais, na forma de mais-

⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.108.

Para este autor, a contribuição de melhoria é simples forma de o Estado ficar com a mais-valia imobiliária ocasionada por obra pública, não se podendo mesmo cogitar em remuneração.

valia imobiliária, a um grupo determinado de pessoas.⁴⁷

3.4 A COMPENSAÇÃO PELA VALORIZAÇÃO DAS ÁREAS REMANESCENTES QUANDO DA FIXAÇÃO DA INDENIZAÇÃO NO PROCESSO EXPROPRIATÓRIO

Outra forma de se atribuir ao poder público a mais-valia imobiliária ocasionada por obra pública é a compensação da

⁴⁷Diversas teorias foram criadas para fundamentar a contribuição de melhoria, entre elas a teoria do enriquecimento sem causa, a da gestão de negócio, a do pagamento do indébito e o princípio da isonomia. (TOURINHO, Arx da Costa. Contribuição de melhoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coord. Carlos Valder do Nascimento). Tributos municipais : ISS, IPTU e contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Forense, 1988. p.136.) Este autor critica a teoria do enriquecimento sem causa como fundamento da contribuição de melhoria, alegando que o enriquecimento do contribuinte "será sem causa, será injustificado, se inexistir lei fixando o tributo", porém, com o surgimento da lei respectiva, o enriquecimento terá efetiva causação. Quanto ao fundamento na gestão de negócio, comenta ser este aberrante, já que os responsáveis pelo poder tributante não agem como gestores de negócios; quando são eleitos, "os administradores da coisa pública, os legisladores mantêm uma relação com os eleitores, com os cidadãos, que possui características próprias, inconfundíveis com aquela decorrente da gestão de negócios, que se opera no campo do direito civil". Quanto ao fundamento do pagamento do indébito, diz o autor que se "existe a lei instituidora da contribuição de melhoria, o pagamento (ou recebimento) não será jamais indevido". Aceita sim o princípio da isonomia como fundamento da imposição da contribuição de melhoria, ensinando que a instituição deste tributo "preocupa-se em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais".

Aliomar BALEIRO justifica a contribuição de melhoria "[...] pelo princípio do enriquecimento sem causa, peculiar ao Direito Privado". (Direito ... p.319.).

Entende-se que a teoria do enriquecimento sem causa também tem inferências na exigência da contribuição de melhoria, no sentido de que se esta não for imposta, haverá um enriquecimento sem causa dos beneficiários da obra pública.

Geraldo ATALIBA, em obra recente, discorre sobre os motivos que fundamentam a imposição da contribuição de melhoria: "Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra que gera 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 da valorização, pela simples posse prolongada... 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 reúnem os dois requisitos sejam custeadas proporcionalmente pela comunidade e pelos beneficiários.... 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". (Hipótese de incidência tributária. São Paulo : Malheiros, 1992. p.155.).

A juízo da pesquisadora, todos os fundamentos da contribuição de melhoria são econômicos, éticos ou de equidade, daí a razão de não se referir a fundamento jurídico, já que este estaria na própria norma, na Constituição, na lei que cria a contribuição de melhoria.

indenização devida em processo expropriatório com a valorização eventualmente ocorrida em áreas remanescentes.

Essa técnica existe em França, como forma de recuperação da mais-valia imobiliária causada por obras públicas, sendo denominada *récupération par compensation*.⁴⁸

Na legislação brasileira, tal técnica está descrita no *caput* do art. 27 do Decreto-lei nº 3.365, de 21.6.1941:

Art. 27. O juiz indicará na sentença os fatos que motivaram o seu convencimento e deverá atender, especialmente, à estimação dos bens para efeitos fiscais; ao preço de aquisição o interesse que deles auferir o proprietário; à sua situação, estado de conservação e segurança; ao valor venal dos da mesma espécie, nos últimos 5 (cinco) anos, à valorização ou depreciação de área remanescente, pertencente ao réu.

A sentença que fixa o valor da indenização por procedimento expropriatório poderia, portanto, atribuir a valorização imobiliária da área remanescente ao poder público, descontando, para tanto, o montante da valorização da área remanescente quando da fixação da indenização devida ao proprietário.

A jurisprudência, porém, não tem aprovado a aplicação do art. 27 do Decreto-lei nº 3.365, de 21.6.1941.

O Tribunal de Justiça de São Paulo apreciou a questão na Apelação nº 63.682, julgada em 28 de agosto de 1953, em Acórdão ora parcialmente transcrito:

Realmente, a Constituição federal (art. 141, § 16) exige que, nas desapropriações a indenização seja justa, prévia, e em dinheiro. A suposta indenização a que alude a apelante não seria prévia, nem em dinheiro. Ao contrário, seria posterior, sem termo prefixo e ocorreria mediante compensação.

No sistema da Constituição federal, a possível valorização do imóvel, de que se desapropria parte, não influi na indenização que é devida em dinheiro. Essa valorização constitui objeto da contribuição de melhoria (art. 30, nº I).

[...]

E claro é que se há valorização de imóveis, em consequência de obra pública, pode ser recobrada dos proprietários beneficiados totalmente pela contribuição de melhoria (art. 30, parágrafo único da Constituição federal), não pode servir de meio de pagamento de dívidas da apelante, por via de compensação.⁴⁹

⁴⁸RODILHAT, Paul. Essai sur les plus-values dues aux travaux publics. Paris : Recueil Sirey, 1944. p.8.

⁴⁹REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.37, jul./set. 1954. p.225.

O Supremo Tribunal Federal apreciou a aplicação do art. 27 do Decreto-lei nº 3.365/41 em Recurso Extraordinário publicado no Diário da Justiça de 03.10.73, em que figurou como relator o Ministro Aliomar Baleeiro:

DESAPROPRIAÇÃO - DEDUÇÃO DA PLUS-VALIA QUE A OBRA TRARA AO REMANESCENTE.

1. Tendo estatuído a C.F., tanto a de 1946 quanto as posteriores, o processo de contribuição de melhoria para o poder público cobrar-se do custo de obras que valorizem os imóveis deles, não vigora mais o art. 27 do Dec-lei 3.365/41, que autoriza ao juiz compensar a indenização da desapropriação com a mais-valia que o melhoramento público acarreta para o réu.

2. O art. 27, do Decreto-lei 3.365/41, cobrando a mais-valia só dos desapropriados, não se compatiliza com a contribuição de melhoria, que, pelo art. 18, II, da C.F. e Decreto-lei 195/67, partilha o custo da obra até o limite da vantagem ganha por todos os beneficiários, desapropriados ou não.⁵⁰

Resta então inaplicável, no Brasil, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, dita compensação, sob a justificativa de que existe tributo específico para recuperar a mais-valia imobiliária causada por obra pública no país: a contribuição de melhoria.

3.5 A VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA CAUSADA POR MODIFICAÇÕES NA LEGISLAÇÃO EDILÍCIA

A atuação do poder público no sentido de modificar a legislação edilícia de uma cidade, a chamada "lei de zoneamento", pode proporcionar valorização imobiliária pelo aumento do potencial construtivo do imóvel. Esta valorização pode ser absorvida pela administração pública.

⁵⁰COLETÂNEA DE JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE TRIBUTOS MUNICIPAIS - 1966/1980. Brasília : Ministério da Fazenda, 1981. p.105.

Tal sistemática é aplicada na Itália, como uma das formas de imposição da contribuição de melhoria específica⁵¹. É a *aree fabbricabili* dando origem à imposição do tributo.⁵²

No Brasil o instrumento análogo ao do *aree fabbricabili* é conhecido como solo-criado.⁵³

⁵¹Sobre contribuição de melhoria específica vide capítulo 4.

⁵²ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. Istituzioni di diritto tributario. Torino: Unione Tipografico- Editrice Torinese, s.d., p.329.

⁵³Sobre solo criado vide: AMARAL, Antonio Carlos Cintra do. Breves considerações sobre o controle do uso e ocupação do solo metropolitano e a noção de "solo criado". Revista de direito público. São Paulo, n.43/44, p.214-121, jul./dez. 1977. GRAU, Eros Roberto. Direito urbano : regiões metropolitanas, solo criado, zoneamento e controle ambiental. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1983. p.54. ATALIBA, Geraldo et al. Solo criado. Revista de direito público. São Paulo, n.87, p.139-162, jul./set. 1988.

4 ORIGEM HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E SUA PREVISÃO NO DIREITO COMPARADO

A análise histórica da contribuição de melhoria e de sua evolução no direito alienígena é de fundamental importância para a sua compreensão.

Atribui-se à Roncalli a denominação de *contributi di miglioria*, que em espanhol chamou-se de *contribuciones de mejoras*, em alemão *Entschliessungsbeitrag* e em francês *contribución sur les plus values*.⁵⁴

Baptista MOREIRA discorre longamente sobre a origem histórica da contribuição de melhoria,⁵⁵ citando que a notícia mais remota para alguns autores, como Sá PEREIRA (relatando um processo na Côrte de Appellação) teria sido Bizâncio, no ano de 533, quando Justiniano promulgou o Digesto, no fragmento *De via publica*:

Também fará qualquer via pública imediata à sua casa própria e limpará aqueduto que esteja descoberto, e o construirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos. Os que porém habitem a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constroem eles próprios, obterão os gastos dos aluguéis. (*Digestorum* - Lib. XLIII, tit. X, § 32, fr.1, Digesto *De via publica*.)⁵⁶

⁵⁴MOREIRA, João Baptista. Contribuições fiscais. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, n.124, p.15-29, abr./jun. 1976. p.12.

O financista italiano Roncalli teria lançado o termo "contributi di miglioria" em 1896, por ocasião de artigo publicado na revista "Riforma Sociale". (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS; Rogério Vidal Gandra da Silva. op. cit. p.402.).

⁵⁵Estabelecer com precisão a origem da contribuição de melhoria é tarefa árdua; muitos indícios históricos do instituto não revelam nada mais que meios de ressarcimento por investimento público, ora se assemelhando com taxas, ora com preços públicos, quando comparados com o sistema jurídico de hoje. (LOVATO, Antonio Carlos. op cit. p.158.).

⁵⁶MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.157. PEREIRA Sá. Taxa municipal para construção de passeios fronteiros e predios particulares. Revista Forense. Belo Horizonte, v.XLIV, p.450-457, maio 1925. p.453.

Os proprietários de imóveis, conforme se depreende do texto citado acima, tinham obrigação de construir ruas (prestação *in labore*) o que, em verdade, não representava propriamente uma contribuição de melhoria.⁵⁷ Tal determinação legal nem mesmo previa prestação em dinheiro, mas ilustra que já àquela época havia uma abordagem do problema relativo a obras que beneficiam áreas específicas como devendo ser suportadas por seus beneficiários.

Identifica-se um caso consideravelmente remoto de *betterment*, em 1250, na Inglaterra, para obras de recuperação dos diques do Romney, no condado de Kent.⁵⁸

As obras de reconstrução de diques contra a inundação da região dos pântanos de Romney beneficiavam as propriedades que lhes eram vizinhas, valorizando-as, razão pela qual os respectivos proprietários adjacentes deveriam ficar com o encargo do custo da obra.⁵⁹

Ainda no século XIII já se aplicava uma contribuição *di miglioria* em Florença, cobrada para a execução das obras de *Santa Maria Novella*.⁶⁰ Teria ainda sido aplicada para custear o embelezamento de outras diversas praças locais; as obras que comportavam valorização das propriedades limítrofes eram custeadas por seus proprietários.⁶¹

⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro : Forense, 1987. p.285.

⁵⁸ PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. p.32.

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio... p.285.

⁶⁰ GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas. 6 ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires : Roque Depalma, 1959. p.142.

⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. Contribuição de melhoria. Comentários à Constituição do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo : Saraiva, 1990. p.50.

Em Portugal, dispunham as Ordenações Filipinas, em seu título LXVI, por Lei de 6 de julho de 1596, que os governadores e vice-reis se encarregariam da construção e reconstrução das estradas e pontes nos seus distritos, devendo tais obras serem pagas (total ou parcialmente) por aqueles que delas se beneficiassem, através das chamadas *fintas*.⁶²

Diversos autores, ao tratarem da origem histórica da contribuição de melhoria, aludem ao *betterment tax*. Este tributo específico foi instituído em 1605, pela Coroa britânica, após retificado o Rio Tâmsa nas imediações de Londres e muradas suas margens no trecho citadino. Terminado o empreendimento, alguns súditos haviam auferido especial vantagem patrimonial em virtude da obra, com a fabulosa valorização de seus terrenos, que de alagadiços passarem a ubérrimos, daí a imposição da exação.⁶³

A contribuição de melhoria idealizada em 1605 foi adotada também em 1666 e 1667 para o alargamento das ruas de Westminster e a reconstrução de Londres após o grande incêndio que devastou a cidade.⁶⁴

Realmente, busca-se encontrar as origens da contribuição de melhoria em certos tributos romanos e medievais, destinados a levantar fundos para a construção e conservação de estradas, pontes e muros fortificados das cidades. Porém esses tributos antigos teriam antes um caráter semelhante ao das atuais taxas, faltando-lhes um elemento essencial da contribuição de

⁶²ORDENAÇÕES FILIPINAS. livro I. notas por Cândido Mendes de Almeida. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1985. p.151. rep. da ed. 1870.

⁶³BUEHLER, Alfred. G. op cit. p.528. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.74. ATALIBA, Geraldo. Em prol... p.11. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. op. cit. p.402.

⁶⁴LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.158.

melhoria, que é a valorização da propriedade particular em consequência de obra pública, no que o *betterment tax* teria sido pioneiro.

Baptista MOREIRA é da opinião que a contribuição de melhoria teve origem em França, na decisão de 31 de dezembro de 1672, pela qual o Conselho do Rei Luiz XIV reconheceu às cidades o direito de estas imporem contribuições em virtude de *plus-value* resultante de abertura ou embelezamento de ruas.⁶⁵

Entende-se, porém, que o embrião da contribuição de melhoria repousa no instituto inglês, o qual, pela primeira vez na história, atendeu à preocupação quanto do suporte de despesas por obras públicas pela coletividade, quando tais obras beneficiavam grupos determinados de pessoas, através da valorização imobiliária.

Do tributo inglês *betterment tax* derivou o norte-americano *special assessment*, que evoluiu com características bastante próprias.

A primeira Lei norte-americana sobre o *special assessment* é da colônia de Nova Iorque e data de 1691. Esta Lei é uma cópia da Lei inglesa de 1667 sobre *betterment tax*.⁶⁶

TAYLOR assim identifica o *special assessment*:

Certain public improvements, such as the construction of streets and sewers, confer specific benefit upon particular property owners in addition to their general community benefits. Special assessments are charges imposed upon property benefited by such improvements, the amount of the charge being determined by pro rata cost or pro rata benefit.⁶⁷

⁶⁵MOREIRA, Baptista. A contribuição... p.169.

⁶⁶BUEHLER, Alfred G. op. cit. p.528.

Com o intuito de demonstrar as semelhança entre elas, João Baptista MOREIRA (A contribuição... p.167.) cita trechos da lei inglesa sobre *betterment tax* (1667) e da lei americana sobre *special assessment* (1691).

⁶⁷TAYLOR, Philip. The economics of public finance. 3 ed. New York : The Macmillan Company, 1952. p.249.

Portanto, nos Estados Unidos da América, sob a denominação de *special assessment* estão compreendidas imposições diversas, que podem ter como base tanto a repartição do custo da obra pública como a repartição do benefício (valorização).

É justamente essa sistemática que leva Geraldo ATALIBA a afirmar que existem, sob a denominação genérica de *special assessment*, formas de *cost assessment* e *benefit assessment*,⁶⁸ no direito norte-americano.⁶⁹

Na forma do *cost assessment*, a iniciativa para a realização da obra pública pode partir dos próprios moradores da área. Quando parte do governo, os proprietários são consultados sobre seu projeto, cabendo as estes parte do custeio da obra, o que é apurado considerando-se a capacidade de contribuir de cada um.⁷⁰

No caso da imposição do *special assessment* pela

⁶⁸Muitas vezes o *benefit assessment* é denominado de *special assessment*, *betterment levies*, *special benefit assessment*, ou *availability charges*. (ZAMORA, Nancy J. Hoffmeier. *New financing strategy for rapid transit : model legislation authorizing the use of benefit assessment to fund the Los Angeles metro rail*. UCLA Law Review. v.35, p.519-546, 1997. p.520.).

⁶⁹ATALIBA, Geraldo. Em prol... p.52.

Segundo este autor, "nos Estados Unidos, os estudiosos de *public finance* englobaram o estudo tanto do *cost assessment* como do *benefit assessment* (preço o primeiro e contribuição de melhoria o segundo) sob a comum designação de *special assessment*".

Também Bilac PINTO discorre sobre a questão das espécies de *assessments* existentes no direito norte-americano: "Apezar da contribuição ser principalmente a remuneração de *benefícios* decorrentes de obras públicas, em muitas *hypotheses*, ella constitue propriamente a indemnização do seu *custo*, sem nenhuma attenção á circumstancia de ter havido realmente benefício, ou da equivalencia entre este ultimo e aquelle *custo*. Dahi os dois primeiros typos de *assessments*, segundo o criterio do calculo de seu montante: a) *assessments de custo* b) *assessments de beneficio*. Estes dois typos, pelo lado administrativo, não são totalmente autonomos, sendo muito tenuous as linhas que os separam. Na prática, muitas vezes, *custo* e *beneficio* coincidem, ou, quando não, *assessments* que se pretende terem sido calculados sobre *benefícios*, só o foram, em verdade, pelo *custo*. A divisão proposta, porem, tem a vantagem de extremar typos de *assessments* juridicamente inconfundiveis". (Contribuição de melhoria. p.25.).

⁷⁰TAYLOR, Philip. op. cit. p.249.

repartição do benefício (valorização), parte da obra é usualmente custeada pelo poder público, e parte, pelos proprietários, porém jamais em valor excedente à mais-valia imobiliária proporcionada:

However, regardless of legal right, the common practice is for government to assume a share of the cost. The amount of assessment permitted is everywhere subject to the overriding limitation that no property owner shall be required to contribute an amount in excess of the value added to his property by the improvement.⁷¹

Portanto, também nos Estados Unidos existe o princípio de que o proprietário não poderá ser taxado, através do *benefit assessment*, em valor superior à vantagem que lhe foi conferida.

O *special assessment* foi bastante utilizado no passado e teve um papel significativo na expansão das cidades norte americanas.⁷²

Após ter caído em desuso,⁷³ recentemente muitas municipalidades norte-americanas têm "redescoberto" o recurso do *special assessment* como forma de incrementar suas finanças, a fim de proporcionar benefícios para seus munícipes. Por exemplo, San Diego, na Califórnia, tem aplicado o *special assessment*, ainda que de forma um pouco diversa da tradicionalmente empregada.⁷⁴ Também Los Angeles tem se utilizado do *special assessment* para custear o sistema de metrô da cidade.⁷⁵

A partir do exemplo da bem-sucedida experiência norte-

⁷¹TAYLOR, Philip. op. cit. p.249.

⁷²Ensina Alfred G. BUEHLER (op. cit. p.533.) que "special assessment have played a significant role in the expansion of American cities".

⁷³ZAMORA, Nancy J. Hoffmaier. op. cit. p.520.

⁷⁴SMITH, Marlin R. From subdivision improvement requirements to community benefit assessment and linkage payments : a brief history of land development exactions. Law and contemporary problems. v.50. winter 1987. p.20.

⁷⁵ZAMORA, Nancy J. Hoffmaier. op. cit. p.522.

americana com a aplicação da contribuição de melhoria, em muitos países desenvolveu-se um movimento científico favorável, o que influenciou ações legislativas⁷⁶ visando disciplinar o instituto.⁷⁷

O direito alemão distingue *Steuer* (imposto), *Gebühr* (taxa) e *Entschliessungbeitrag* (contribuição de melhoria).⁷⁸

A hipótese de incidência da *Entschliessungbeitrag* alemã é a realização de obra pública acrescida de um benefício presumido, que o proprietário particularmente atingido afeere. Tem a finalidade de recuperar o custo da obra pública às expensas dos proprietários de áreas na zona beneficiada.⁷⁹

A hipótese de incidência é, portanto, a obra pública mais o benefício ao imóvel do contribuinte. A base imponible, por sua vez, não leva em conta este benefício, mas o custo da obra a ser repartido entre os beneficiados, segundo modelos matemáticos que consideram o uso, a metragem e as testadas dos imóveis.⁸⁰

⁷⁶A contribuição de melhoria foi instituída, entre outros países, na Itália (1865), Espanha (1877), Alemanha (1855), Suíça (1900) e Bélgica (1902). (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio... Rio de Janeiro : Forense, 1987, 937p. p.287. MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.261.).

⁷⁷SCHMIDT JUNIOR, Augusto. op. cit. p.4.

⁷⁸TOURINHO, Arx da Costa. op. cit. p.186.

⁷⁹MOREIRA, João Baptista. A contribuição... prefácio.

⁸⁰MOREIRA, João Baptista. A contribuição... prefácio.

Afirma o autor que o fato gerador da *beitrag* é a definitiva conclusão da obra pública, e a base de cálculo o custo da obra, dividido em proporcionalidade ao patrimônio e ao desfrute efetivo dos equipamentos urbanos.

Sobre a contribuição de melhoria alemã, comenta Sacha Calmon Navarro COELHO que "A velha Alemanha, com suas vilas e cidades medievais, para fazer face aos custos da modernização e também para cobrir os custos das reconstruções determinados pelos estragos das guerras, logo encontrou um meio autoritário (certo que o tributo é compulsório, *ex lege*) de recuperar os custos das obras públicas urbanas dos proprietários beneficiados pelas mesmas. Pragmaticamente, porém, deixaram de lado o fator 'valorização', para se fixarem no 'custo da obra'". (Comentários... p.75.).

As observações sobre o tributo alemão fazem crer que a *Entschliessungbeitrag* é um efetivo instrumento de financiamento de obras públicas, pelo rateio do custo, sem considerar o grau de valorização imobiliária ocasionada. É o que se pretendeu implantar no Brasil com a Emenda Passos Porto, como se verá adiante.

Na Itália, a figura da contribuição de melhoria viu seu perfil e tratamento legislativo desenvolverem-se gradualmente (Lei nº 2.359 de 25 de junho de 1865, D.L. nº 107 de 6 de fevereiro de 1919, R.D. nº 422 de 8 de fevereiro de 1923, R.D. nº 2.538 de 18 de novembro de 1923, Lei nº 2.251 de 16 de dezembro de 1926, Lei nº 427 de 6 de abril de 1933, e R.D.L. nº 2.000 de 28 de novembro de 1938).⁸¹

A disciplina da contribuição de melhoria teria sido também regulada pela T.U. nº 1.175, de 14 de setembro de 1931, tendo esta disposto sobre contribuição de melhoria específica e contribuição de melhoria genérica.⁸²

A contribuição de melhoria específica pode ser exigida pelas províncias e pelos municípios, e a genérica apenas pelos municípios, quando da execução de obras públicas que valorizem a propriedade imobiliária.⁸³

A contribuição de melhoria genérica e a contribuição de melhoria específica não se demonstraram eficazes na Itália,

⁸¹COCIVERA, Benedetto. Guida ai tributi locali. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1954. p.591. -

⁸²ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. op. cit. p.323. GIANNINI, A. D. Instituciones de derecho tributario. 7 ed. Trad. Sainz de Bujanda. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1957. p.550.

⁸³GRIZIOTTI, Benvenuto. op. cit. p. 142.

Esse seria apenas um dos pontos de diferenciação entre a contribuição de melhoria específica e a contribuição de melhoria genérica, e é citado por ser o de mais fácil identificação, já que os outros, a juízo da pesquisadora, demonstram-se confusos.

principalmente pela excessiva complexidade no procedimento de aplicação. Isto levou à edição da Lei nº 246 de 5 de março de 1963, a qual aboliu a contribuição de melhoria genérica, conservando apenas a contribuição de melhoria específica no ordenamento italiano.⁸⁴

Sobre a contribuição de melhoria específica, ensinam ALESSI e STAMMATI que esta pressupõe incremento no valor de bens rústicos ou urbanos derivado não somente da execução de determinada obra pública, mas também da introdução de serviços públicos, ou ainda da modificação de planos de zoneamento que possibilitem um maior desfrute em termos de edificação da área e dos edifícios existentes.⁸⁵

O incremento de valor que dá causa à imposição da contribuição de melhoria específica é apurado pela diferença entre o preço de mercado do imóvel depois da execução da obra pública, introdução do serviço público, aprovação da modificação do plano, dependendo do caso, e o preço de mercado que o imóvel tinha em 1º de janeiro do ano precedente àquele no qual foi deliberada a execução da obra pública, a introdução do serviço público, ou a modificação dos planos de zoneamento.⁸⁶

Em Portugal, o tributo que mais se aproxima de nossa contribuição de melhoria é o "encargo de mais-valia", que, dentro do sistema dicotômico de classificação de tributos adotado naquele país, caracteriza-se como imposto sobre a mais-valia imobiliária. Tem como legislação básica a Lei nº 2.030,

⁸⁴ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. op. cit. p.324. SAVINO, Gaetano. I tributi locali. 2 ed. Milano : L. di G. Pirola, 1963. p.246.

⁸⁵ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. op. cit. p.329.

⁸⁶ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. op. cit. p.329.

de 22 de junho de 1948, o Decreto-lei nº 46.950, de 9 de abril de 1966, e o Decreto nº 4, de 25 de janeiro de 1983.⁸⁷

Nas palavras de Baptista MOREIRA, a tributação portuguesa das mais-valias imobiliárias que se originam da construção de obras públicas "é uma imposição que se dirige ao fenómeno social da especulação imobiliária, com carácter confiscatório de um imposto extrafiscal".⁸⁸

Assim é que a contribuição portuguesa não tem como finalidade recuperar o custo das obras públicas, mas realmente captar a mais-valia imobiliária, aos moldes do concebido entre nós por Geraldo ATALIBA.⁸⁹

Na vizinha Argentina, houve um momento histórico em que a contribuição de melhoria se revestiu de grande importância, tendo servido para o financiamento de pavimentações e para a abertura de ruas e estradas. Com o passar do tempo, foi sendo substituída por impostos e perdeu grande parte de sua transcendência: "Trata-se, na Argentina, de um instituto em franca decadência, ainda que se lhe possa creditar em seu favor sua vinculação com obras públicas de real interesse comum, que criam predisposição favorável e vencem resistências que certos contribuintes poderiam ter, acerca do imposto".⁹⁰

⁸⁷MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de direito fiscal. Coimbra : Almedina, 1984. p.37.

⁸⁸MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.306.

⁸⁹ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.151.

Tem-se, segundo Pedro Soares MARTÍNEZ (op. cit. p.538.), que quando incidir o encargo de mais-valia (Lei nº 2.030 de 22 de junho de 1948), não incidirá o imposto de mais-valias (tributo português aprovado pelo Decreto-lei nº 46.373 de 9 de junho de 1965, e que tem como matéria colectável o ganho realizado através da transmissão onerosa de terrenos para construção ou de elementos do activo imobilizado de empresas, do trespasse de locais afectos ao exercício de profissões geralmente ditas liberais, e do aumento de capital de sociedades pela incorporação de reservas ou emissão de ações).

⁹⁰VILLEGAS, Héctor B. Curso de direito tributário. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1980. p.28.

Dos países da América Latina, a Colômbia é o que mais tem empregado a contribuição de melhoria, obtendo êxito principalmente em Medellín e Bogotá. A *valorizacion* é prevista constitucionalmente, e foi primeiramente regulamentada pela Lei nº 25 de 1921. O Decreto Legislativo nº 1604 de 24 de junho de 1966 é a "ley marco" da *contribucion de valorizacion* naquele país, tributo que tem como base imponible e valorização imobiliária gerada por obra pública.⁹¹

Em França, em que pese já houvesse imposições sobre a mais-valia imobiliária causada por obras públicas desde 1672, o Decreto-lei de 8 de agosto de 1935 foi o diploma legal a prever a imposição *sur les plus-values occasionnées par des travaux publics*, exigível quando a mais-valia ultrapassasse 15% do valor original do imóvel.⁹²

Por esse Decreto-lei foi introduzida a recuperação da mais-valia causada por obras públicas no campo das desapropriações. A idéia fundamental era uma opção que se propunha ao proprietário: pagar a mais-valia ou ser expropriado.⁹³

Esse Decreto-lei foi seguido de outro, o Decreto-lei de 30 de outubro de 1935, instaurando a simples recuperação da mais-valia, sem opção de desapropriação.⁹⁴

Paul RODILHAT, em tese de doutorado sobre *les plus-values dues aux travaux publics*, ensina que seriam formas ordinárias de recuperação da mais-valia imobiliária causada por

⁹¹QUINTERO, Roberto Leon Pelaez Quintero. Aspectos legales de la valorizacion. Bogotá, 1997. 15p.

⁹²MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.320.

⁹³RODILHAT, Paul. op. cit. p.24.

⁹⁴RODILHAT, Paul. op. cit. p.28.

obras realizadas pelo Estado em França: *la récupération par action directe* - que corresponderia a figura análoga à nossa contribuição de melhoria (critério valorização) - e *la récupération par compensation*, que seria uma compensação da valorização imobiliária com as indenizações devidas aos proprietários que tiveram suas áreas atingidas para a execução de obras públicas de forma permanente ou temporária.⁹⁵

Ensina também PEISER que "*Le Travail public peut avoir comme effet d'augmenter la valeur des propriétés privées avoisinantes, de leur procurer une plus-value*", recuperável de duas formas:

récupération par compensation (elle est possible dans le cas où le propriétaire bénéficie d'une indemnité pour les dommages causés par les Travaux publics, ou lorsqu'il bénéficie d'une indemnité d'expropriation; le juge peut déduire de l'indemnité d'expropriation l'augmentation de valeur immédiate que peut procurer à l'exproprié, le travail public)

e a *récupération directe* a qual até o momento teria se revelado um inoperante, eis que não aplicada.⁹⁶

O *Code de L'expropriation* francês, datado de 1958, previu também o princípio da recuperação da mais valia imobiliária em seu art. L. 16-4, anunciando que o Decreto-lei de 1935 seria substituído por outro.⁹⁷

⁹⁵ RODILHAT, Paul. op. cit. p.8.

⁹⁶ PEISER, Gustave. Droit administratif : fonction publique de l 'Etat et territoriale domaine public, expropriation, réquisitions, travaux publics. 10 ed. Paris, 1990. p.121.

André de LAUBADÈRE et al. (Traité de droit administratif. v.II. 9 ed. Paris : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1992. p.473) consideram ainda "la participation des propriétaires privés aux dépenses des travaux publics d'équipement à l'occasion des opérations d'urbanisme" como terceira forma existente em França de recuperação da mais valia imobiliária causada por obras públicas, e que pode ser exigida de várias maneiras como "participations exigées à l'occasion de l'octroi du permis de construire, redevance d'équipement, taxe de régularisation des valeurs foncières et taxe locale d'équipement", em sistemática aparentemente ainda não desenvolvida naquele país.

⁹⁷ AUBY, Jean-Marie; BON, Pierre. Droit administratif des biens : domaine, travaux publics, expropriation pour cause d 'utilité public. 2 ed. Paris : éditions Dalloz, 1993. p.267.

Apesar de sua previsão legal, a imposição direta sobre a mais-valia imobiliária causada por obra pública teria se mantido inoperante, não tendo surgido norma em substituição ao referido Decreto-lei. Com a reforma legislativa de 19 de dezembro de 1963 teria sido instituído em França tributo sobre as mais-valias em geral, criando, portanto, a "tributação das mais-valias consideradas como ganho de capital", no sistema do *unearned increment*.⁹⁸

Tal legislação não sobreveio, restando a recuperação direta da mais-valia imobiliária em função de obra pública um completo fracasso naquele país.⁹⁹

Da análise dos textos citados, conclui-se que a recuperação direta da mais-valia imobiliária em função de obra pública, em França, não teria hoje caráter tributário, consistindo em mera forma de recuperação de mais-valia devida ao Estado pelo particular, com previsão em texto próprio de procedimento expropriatório, e em função do poder de domínio eminente.

Existiria sim uma forma operante de imposição sobre a mais-valia, porém de forma genérica, tributando mais-valias diversas, inclusive as obtidas em operações imobiliárias, de forma semelhante ao sistema português do "imposto sobre a mais-valia".¹⁰⁰

Verifica-se, portanto, que figuras análogas à contribuição de melhoria existem em diversos países, certo que com nuances diferentes e também com problemas para sua efetiva aplicação, devido à notória complexidade da matéria em estudo.

⁹⁸MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.324.

⁹⁹AUBY, Jean-Marie; BON, Pierre. op. cit. p.268.

¹⁰⁰MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.323.

5 BREVE HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO BRASIL

Bilac PINTO, tratando dos antecedentes do instituto da contribuição de melhoria no direito brasileiro, refere-se às *fintas* (aplicadas para obras públicas como fontes, pontes e calçadas) do regime colonial e às taxas de calçamento da fase republicana.¹⁰¹

As *fintas* chegaram a ser exigidas na Bahia em 1812 e em Minas Gerais em 1818.¹⁰²

No Brasil, a primeira manifestação positiva de figura análoga à contribuição de melhoria pode ser localizada no Decreto nº 1.029, de 6.7.1905, do Distrito Federal, que determinava, quando se tratasse de calçamento, que metade do custo da pavimentação corresse por conta dos proprietários confinantes.¹⁰³

Em 1924 e 1926 surge em São Paulo, com as Leis nº 2.869 e nº 3.008, a famosa "questão do calçamento". O primeiro desses diplomas encarregava os contribuintes adjacentes do pagamento

¹⁰¹PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. p.259.

¹⁰²ORDENAÇÕES FILIPINAS. op. cit. p.152.

Em 7 de outubro de 1812 a Câmara Municipal de Jaguaripe obteve a faculdade de lançar as *fintas* para promover a edificação de obras públicas e em 5 de novembro de 1818 obteve a Câmara Municipal de Mariana a faculdade de lançar as *fintas* com destino ao reparo de várias pontes.

¹⁰³CHAVES, Antonio. Contribuição de melhoria. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, n.99. p.407-412, jan./mar. 1970. p.407.

Bilac PINTO refere-se a essa taxa de calçamento, noticiando que o tributo obteve maior notoriedade em razão dos pleitos a que deu lugar no fôro paulista: "Arguia-se a sua inconstitucionalidade e a Côrte de Appellação de São Paulo, em decisões reiteradas, entendeu que effectivamente a taxa violava a Constituição Federal e o Código Civil". (Contribuição de melhoria. p.62.).

Sobre tais taxas, vide relatório de Sá PEREIRA (op. cit. p.450-457.) em processo em trâmite perante a Côrte de Appellação.

de dois terços do custo total do empreendimento, recaindo o restante sobre o município. O outro diploma simplesmente fazia cobrar dos contribuintes adjacentes o custo total da obra. Muitos juristas se manifestaram contra essa imposição, não a entendendo nem como taxa nem como imposto. Posteriormente foi declarada sua inconstitucionalidade.¹⁰⁴

Uma das primeiras tentativas para a incorporação do instituto se deu através do anteprojeto de lei de 1928 (que não veio a ser aprovado) para regular a urbanização das cidades brasileiras, de autoria do urbanista francês Alfredo Agache, e que se fez através das "taxas de valorização" ali previstas.¹⁰⁵

Dentre as primeiras iniciativas legais relativas à contribuição de melhoria está a Lei nº 89, de 30 de setembro de 1931, promulgada pela Câmara Municipal de Taquaritinga-SP, a qual previa a cobrança de contribuição de melhoria pelo

¹⁰⁴MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.190.

¹⁰⁵Segundo Hilton J. GADRET (A contribuição de melhoria e sua aplicação no distrito federal. Rio de Janeiro : A.G.U.S.A., 1956. p.19.), no governo do prefeito Prado Junior foi contratado o urbanista francês Alfred Agache para elaborar o plano diretor de extensão e embelezamento da cidade do Rio de Janeiro. Ao apresentar o resultado de seu estudo, o professor Agache incluiu um ante-projeto de lei federal que autorizava cada entidade incumbida de trabalhos de utilidade pública cobrar, dos proprietários de imóveis beneficiados, uma parte da valorização para ajuda do seu custeio.

Bilac PINTO traz trecho do anteprojeto do Prof. Agache: "Art. VII - Todas as vezes que a realização de um plano E.R.E. (Plano de Extensão, Remodelação e Embellezamento), ou a construção de uma rede de transportes em comum, ou outros trabalhos de utilidade publica forem de natureza a provocar uma valorização dos immoveis ou terrenos circunvizinhos, a entidade incumbida desses trabalhos, (Estado, Municipalidade, Sindicato, etc.) será autorizada a cobrar aos interessados uma parte dessa valorização. § 1º - Para isso, a investigação sobre o projecto das obras, será extensiva às propriedades vizinhas, segundo um plano no qual será delimitada a superficie que engloba os terrenos e os immoveis susceptiveis de valorização. O auto consecutivo a esta investigação mencionará a delimitação dessa zona e indicará as taxas de valorização, que deverão ser cobradas aos proprietários dos terrenos ou dos immoveis englobados ...". (Contribuição de melhoria. p.81.).

Também Antonio Carlos LOVATO (op. cit. p.159.) refere-se a essa tentativa, durante o governo de Washington Luiz.

calçamento das vias públicas.¹⁰⁶ Essa Lei, porém, foi revogada, por se haver suscitado sua inconstitucionalidade.¹⁰⁷

Ainda no período do Governo Provisório tivemos o primeiro diploma legislativo federal a consagrar e regulamentar o instituto, por inspiração do *special assessment* norte-americano e do Plano Agache: o Decreto-lei nº 21.390, de 11 de maio de 1932, que criou a "taxa especial de benefício" a ser cobrada pela União, Estados e Municípios. Este Decreto-lei, contudo, jamais veio a ser regulamentado e não foi aplicado.¹⁰⁸

As exações com perfil de contribuição de melhoria foram tendo suas normas aprimoradas. E a contribuição de melhoria foi finalmente consagrada na Constituição Federal de 1934. Seu art. 124 permitia à Administração responsável pela execução de obra valorizadora de imóveis a cobrança da contribuição de melhoria:

Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

Foi o estado de São Paulo que assumiu a primazia de se valer da autorização constitucional, promulgando, em 2 de janeiro de 1936, a Lei nº 2.509, regulamentada, para aplicação no município de São Paulo, pelos Atos nº 1.074 de 25.4.1936 e nº 1.238 de 24.3.37. Porém, apesar da previsão legal, a

¹⁰⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. op. cit. p.402.

¹⁰⁷CHAVES, Antonio. op. cit. p.407.

Contra essa lei, segundo Bilac PINTO (Contribuição de melhoria. p.63), foi interposto recurso para o Senado Estadual, que o acolheu, de início, com base no Parecer nº 36, de 1922: "Considerando que a lei em questão, ao criar para os proprietários de prédios situados em certas ruas, a obrigação de pagar as despesas do calçamento dellas, violou a Constituição, o Código Civil e a própria lei de Organização Municipal, fóra de duvida nos parece que o recurso deverá ser provido. Com effeito, o acto da Camara fêre a Constituição estabelecendo desigualdades perante a lei, quando quer obrigar os proprietarios urbanos de uma parte da cidade a pagar o calçamento das ruas publicas, sem que a mesma obrigação exista para os proprietários de outras ruas..."

¹⁰⁸PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. p.259.

aplicação da contribuição de melhoria se viu frustrada nesse estado.¹⁰⁹

A Carta de 1937 não fez alusão à contribuição de melhoria.

A Constituição de 1946 consagrou definitivamente a contribuição de melhoria:

Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
I- Contribuição de Melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

[...]

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

No plano nacional, a contribuição de melhoria foi regulamentada pela Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949.¹¹⁰

Com a reforma tributária de 1965, a Emenda Constitucional nº 18 admitiu a contribuição de melhoria como tributo específico (art. 19).

A contribuição de melhoria foi também prevista na Constituição Federal de 1967:

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

[...]

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

[...]

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

A Lei nº 5.172 de 25.10.1966, denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar 36, de 1967 (art. 7º), disciplinou, nos seus artigos 81 e 82, a contribuição de melhoria:

¹⁰⁹GADRET, Hilton J. op. cit. p.21. PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. Contribuição de melhoria : a lei federal normativa. p.26.

¹¹⁰ACCIOLO, Aristóphanes. op. cit. p.113-118.
Vide texto integral da Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949, no anexo 1 ao presente estudo.

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

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

I- publicação prévia dos seguintes elementos:

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

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

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

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

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.¹¹¹

Em 24 de fevereiro de 1967 (antes mesmo de entrar em vigor a Constituição de 1967), foi editado o Decreto-lei nº 195, que dispôs sobre a cobrança da contribuição de melhoria para todo o país.¹¹²

A Emenda Constitucional nº 1 de 1969 também previu a contribuição de melhoria:

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

[...]

II. Contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados pelas 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.

O dispositivo acima teve seu contorno modificado pela Emenda Constitucional nº 23 de 1983, a chamada Emenda Passos Porto:

¹¹¹O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, tendo sido publicado no Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966.

¹¹²Vide texto integral do Decreto-lei nº 195/67 no anexo 2 ao presente estudo.

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

[...]

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

Também a Constituição Federal de 1988 prevê a contribuição de melhoria:

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

[...]

III- contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

Mesmo consagrada constitucionalmente desde 1934, a aplicação da contribuição de melhoria entre nós tem sido bastante rara, inclusive após a Constituição de 1988, principalmente por esta não se referir ou indicar qual o critério a ser utilizado para a cobrança do tributo, o que tem causado grande controvérsia, como se verá mais adiante.¹¹³

¹¹³Vide capítulo específico sobre o tema.

6 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: IDENTIFICAÇÃO

6.1 DISPUTAS DOUTRINÁRIAS QUANTO A IDENTIFICAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO ESPÉCIE DE TRIBUTO

Apesar da consagração da contribuição de melhoria como espécie do gênero tributo pela Constituição Federal, o que se deu a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, controvérsias existem na doutrina acerca da identificação da contribuição de melhoria como sendo *tertia species* de tributo, ao lado dos impostos e das taxas, ou simplesmente como espécie tributária autonomamente identificável.

Bilac PINTO, Geraldo ATALIBA, Aliomar BALEEIRO, Hely Lopes MEIRELES, Navarro COELHO e Baptista MOREIRA elevam a contribuição de melhoria à terceira espécie tributária. Em contrapartida, Carvalho PINTO, Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO, J.H.Meirelles TEIXEIRA, Temístocles CAVALCANTI e Alfredo Augusto BECKER a consideram como taxa ou como imposto.¹¹⁴

Porém, em nosso ordenamento jurídico, a contribuição de melhoria configura-se como espécie tributária autônoma, distinguindo-se das demais, quais sejam, os impostos, as taxas,

¹¹⁴PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. p.13. ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.47. BALEEIRO, Aliomar. Direito... p.319. MEIRELES, Hely Lopes. Finanças municipais. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1979. p.16. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.84. MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.98. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. A contribuição de melhoria e a autonomia municipal. São Paulo : Prefeitura do município de São Paulo, 1952. p.19. TEIXEIRA, J. H. Meirelles. Estudos de direito administrativo. v.I. São Paulo : Departamento Jurídico da Prefeitura do Município de São Paulo, 1949. p.144. BECKER, Alfredo Augusto. op. cit. p.351. CAVALCANTI, Themístocles. Contribuição de melhoria. Revista dos Tribunais. São Paulo, a.45, v.243, p.36-42, jan. 1956. p.38.

os empréstimos compulsórios e as demais contribuições - estes últimos modernamente considerados tributos.¹¹⁵

Em verdade, a identificação da contribuição de melhoria como espécie autônoma do gênero tributo é incontestável, mesmo porque as Constituições assim têm reiterado, a exemplo da Constituição de 1988.

6.2 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PERANTE AS ESCOLAS TRICOTÔMICA E DICOTÔMICA DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

A temática da contribuição de melhoria presta-se à compreensão das escolas tricotômica e dicotômica de classificação dos tributos, "ambas filhas empíricas da teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados".¹¹⁶

Os alemães distinguem imposto, taxa e contribuição de melhoria (Escola Tricotômica de classificação dos tributos) com ênfase na natureza fática das respectivas hipóteses de

¹¹⁵Como comenta Fábio NUSDEO (Contribuição de melhoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo : José Bushatsky, 1977, p.53-69. p.65.), com base no direito positivo brasileiro sustentam diversos autores uma divisão quinquipartida dos tributos.

Segundo Ives Gandra da Silva MARTINS e Rogério Vidal Gandra da Silva MARTINS (op. cit. p.399.), a contribuição de melhoria se distingue do empréstimo compulsório, entre outros elementos, pelo aspecto da restituição do montante pago pelo contribuinte no empréstimo, hipótese não prevista para a contribuição de melhoria. Distingue-se ainda das contribuições especiais porque estas ou se destinam ao financiamento da Seguridade Social (contribuições sociais), ou são instrumentos de intervenção no domínio econômico, ou são instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas, hipóteses nas quais a contribuição de melhoria não se encaixa.

O Ministro Carlos Velloso, em voto no Recurso Extraordinário nº 116.147, ensina que, "As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 42), são as seguintes: a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1) de melhoria (CF, art. 145, III); c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195) e c.2.2) salário-educação (CF, art. 212, § 5º); c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)." (REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília, v.138, p.614-625, nov. 1991. p.620.).

¹¹⁶COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.79.

incidência, cujo fundamento lógico é a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal, adotado pelo constituinte brasileiro e pelos autores do Código Tributário Nacional.¹¹⁷

Os tributos são, portanto, classificados em vinculados e não-vinculados, de acordo com o aspecto material de sua hipótese de incidência.¹¹⁸

Assim sendo, é a materialidade da hipótese de incidência (conceito do fato descrito hipoteticamente pela hipótese de incidência) que permite classificar os tributos em vinculados e não-vinculados. Tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, consiste num fato qualquer que não uma atuação estatal:

é que esta averiguação enseja afirmar que - no primeiro caso - o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária ao desempenho de uma atividade estatal e - no segundo - não.

No Brasil, tal critério é constitucionalmente consagrado de modo expresso, impedindo postura diversa do legislador ordinário.¹¹⁹

A classificação dos tributos pela consistência do aspecto material da hipótese de incidência, tão propagada por Geraldo ATALIBA, é também adotada - embora com variada

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.75.

¹¹⁸ Hipótese de incidência seria a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência "in concreto" a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária, e é composta, segundo Geraldo ATALIBA, dos seguintes aspectos: material (descrição hipotética de um fato), pessoal (descrição dos sujeitos ativo e passivo), espacial (previsão de circunstância de modo e lugar) e temporal (momento da configuração). Acontecendo a hipótese prevista na lei tem-se um fato imponível, fato jurígeno, empiricamente observável, apreensível, sensível, dimensionável, determinável, localizado no tempo e no espaço. A base imponível (vulgarmente chamada de base de cálculo) seria "a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei especifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação em cada obrigação tributária concreta, do 'quantum debetur'". (Hipótese... p.69.).

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.115.

formulação - por Roque CARRAZZA, Paulo de Barros CARVALHO, e Sacha Calmon Navarro COELHO, entre outros.¹²⁰

Diz-se, portanto, que o tributo contribuição de melhoria está vinculado a uma referibilidade estatal representada pela obra pública.¹²¹

Para a Escola Dicotômica os tributos são impostos ou taxas: são taxas, se o fato imponible vincular-se à atividade estatal; são impostos, se o fato imponible se vincular a fato do contribuinte:

Para a escola dicotômica os tributos são impostos ou taxas, se o fato gerador vincular-se a fato estatal. A base de cálculo mede-o e certifica-o. Trata-se de taxa. Se o fato gerador não se vincular a fato estatal, mas a fato do contribuinte, com base de cálculo confirmando sua *materialidade* e medindo-a, trata-se de imposto. (grifo nosso).¹²²

Sendo BECKER partidário da Escola Dicotômica de classificação dos tributos, entende que a contribuição de melhoria não constitui um gênero específico de tributo, sendo ora imposto, ora taxa, com fundamento na base de cálculo, elemento confirmatório do fato gerador.¹²³

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.115. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 3 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991. p.263. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 5 ed. São Paulo : Saraiva, 1991. p.29. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.5.

¹²¹ LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.157.

Como comenta Sidney Saraiva APOCALYPSE (op. cit. p.15.), na contribuição de melhoria, a atuação estatal refere-se indiretamente ao contribuinte, uma vez que a valorização do imóvel decorre da prestação do Poder Público indiretamente relacionada com o contribuinte e diretamente com o bem-estar da coletividade.

Na contribuição de melhoria, pode-se atribuir a capacidade tributária ativa à pessoa diferente da União, Estados ou Municípios, como, por exemplo, ao Metrô, ou qualquer entidade pública ou semipública que realize obras, conforme ensina Aires Fernandino BARRETO et al. (Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.24, n.98, p.161-166, abr./jun. 1991. p.161.).

¹²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p.80.

¹²³ BECKER, Alfredo Augusto. op. cit. p.344.

Os adeptos da Escola Dicotômica de classificação dos tributos adotam a base de cálculo (base imponible) como elemento confirmatório, veritativo, do fato gerador (fato imponible).

Assim, a contribuição de melhoria calculada com base no custo da obra não passaria de uma taxa de obras e que a contribuição de melhoria pela valorização da propriedade não passaria de imposto sobre a plus-valia, não existindo, portanto, a *tertia species* do gênero tributo.¹²⁴

O italiano Antonio BERLIRI está entre os doutrinadores que concluíram ser a contribuição de melhoria um imposto. J.M. MEIRELLES e Temístocles Brandão CAVALCANTI consideram a contribuição de melhoria uma taxa. Neste sentido também se manifestou Oswaldo Aranha Bandeira de MELLO.¹²⁵

Discorda-se dos seguidores da Escola Dicotômica de classificação dos tributos, pois realmente é a hipótese de incidência, particularmente seu aspecto material, exteriorizado pelo fato imponível, o ponto determinante para a identificação de um tributo, no que está a pesquisadora afinada com as idéias de Geraldo ATALIBA.¹²⁶

¹²⁴BECKER, Alfredo Augusto. op. cit. p.351.

Para Alfredo Augusto BECKER, no plano jurídico, a contribuição de melhoria não constitui gênero jurídico específico de tributo: "A contribuição de melhoria é tributo cuja base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência) consiste: a) ou na mais-valia da coisa privada (quase sempre imóvel) que teve seu valor acrescido em virtude de serviço estatal; b) ou no custo do serviço estatal que foi a causa da referida mais-valia. A circunstância de a lei estabelecer que, na hipótese 'a' (base de cálculo: mais-valia), o montante do tributo estará limitado ao montante do custo do serviço rateado entre os múltiplos contribuintes, não significa que a base de cálculo tornar-se-ia mista (mais-valia e custo de serviço). Um momento de reflexão revelará que a base de cálculo continua sendo exclusivamente a mais-valia, pois a limitação ao custo do serviço é limitação à alíquota do tributo... Por outro lado, se a lei determinar que, na hipótese 'b' (base de cálculo: custo do serviço estatal), o montante do tributo estará limitado ao montante da mais-valia, a base de cálculo, nesta hipótese 'b', continua sendo exclusivamente o custo do serviço. A contribuição cuja base de cálculo for a mais-valia (letra 'a' supra) será uma espécie do gênero imposto de renda. A contribuição de melhoria cuja base de cálculo for o custo do serviço estatal (letra 'b' supra) será uma taxa". (op. cit. p.351.) (grifo nosso).

¹²⁵BERLIRI, Antonio. Principi di diritto tributario. v.1. Milano : Dott. A. Giuffrè Editore, 1952. p.209. TEIXEIRA, J.H. Meirelles. op. cit. p.144. CAVALCANTI, Themístocles Brandão. op. cit. p.38. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. op. cit. p.19.

¹²⁶ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.115.

Como já ressaltado, o Sistema Tributário Nacional está calcado na classificação tricotômica dos tributos, por força da própria Constituição Federal, ou seja, há solução constitucional para a controvérsia.

6.3 CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E OS "TIPOS" DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

6.3.1 Aspecto Material da Hipótese de Incidência: Generalidades

Os tributos são caracterizados segundo sua hipótese de incidência, mormente seu aspecto material.¹²⁷

O aspecto material é o núcleo da hipótese de incidência, ou seja, o arquétipo, a previsão legal de incidência do tributo.

Quando esse arquétipo ocorre de fato, é designado de fato imponível, que nada mais é que o "fato gerador" do tributo, termo largamente empregado, inclusive pelo Código Tributário Nacional (art.114).

6.3.2 Aspecto Material da Hipótese de Incidência da Contribuição de Melhoria e os "Tipos" de Contribuição de Melhoria

No caso da contribuição de melhoria, o núcleo da hipótese de incidência, traduzida no fato imponível, seria a realização de obra pública geradora de valorização imobiliária.¹²⁸

¹²⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.110.
Sobre os aspectos da hipótese de incidência segundo os ensinamentos de Geraldo Ataliba, vide nota nº

¹²⁸ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.150.

Para a maioria da doutrina, a obra pública em questão deve gerar valorização imobiliária para os terrenos por ela beneficiados. É o que pensam Geraldo ATALIBA, Bilac PINTO, Bernardo Ribeiro de MORAES, Aliomar BALEEIRO e Hely Lopes MEIRELLES, entre outros.¹²⁹

Sobre a valorização imobiliária como pressuposto da contribuição de melhoria, afirma Geraldo ATALIBA que esta lhe é essencial, sendo o verdadeiro suporte do tributo.¹³⁰

Por ser a base imponible exteriorização ou quantificação do fato imponible, terá esta suporte também na valorização imobiliária, conforme ensina Geraldo ATALIBA:

JÁ, na contribuição de melhoria, a base imponible não está em nenhuma dimensão da atuação, mas sim na medida de sua consequência, a valorização imobiliária. Efetivamente, o critério da contribuição de melhoria é a medida da valorização e não qualquer dimensão da obra pública. Em outras palavras: o tributo se proporciona à valorização e não à obra.¹³¹

Para outros autores como Baptista MOREIRA, a materialidade da hipótese de incidência da contribuição de melhoria seria a realização de obra pública acrescida de um benefício presumido (não necessariamente valorização do imóvel) que o contribuinte auferir por ocasião da obra. Ocorrendo esta hipótese teríamos, portanto, o fato imponible da contribuição de melhoria.¹³² A base imponible, por sua vez, não levaria em conta esse benefício, mas o custo da obra a repartir entre os

¹²⁹ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.105. PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. p.170. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de direito tributário: sistema tributário na Constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p.239. BALEEIRO, Aliomar. Direito... p.319. MEIRELLES, Hely Lopes. Finanças municipais. op. cit. p.17. BIAVA, Adriano Henrique Rabelo. Contribuição de melhoria: necessidade de inovação fiscal. p.82.

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.129.

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.133.

¹³² MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.98.

beneficiados, segundo modelos matemáticos que consideram o uso, a metragem e as testadas dos imóveis.

Devido às posições antagônicas na doutrina, costuma-se dizer que há dois "tipos" de contribuição de melhoria: a baseada no critério custo e a baseada no critério valorização.¹³³

Pode-se afirmar que, no "tipo custo", a base imponible do tributo cabível, quando da realização da obra pública, que beneficie proprietários de imóveis atingidos, é a própria distribuição do custo da obra. Neste sentido, a contribuição de melhoria seria unicamente um tributo que visa ressarcir gastos estatais, como observa Baptista MOREIRA: "A contribuição de melhoria, isto sim, obedece ao Princípio de Recuperação do gasto público, em proporção ao patrimônio melhorado".¹³⁴

Já no "tipo valorização", a base imponible está calcada na mais-valia imobiliária que atinge imóvel localizado em zona de influência de obra pública, ainda que tenha como um limite (teto máximo) o custo da obra (devidamente proporcionado).

Nesse contexto, para alguns autores, a contribuição de melhoria não é tributo recuperatório de custo de obra estatal, mas sim um meio de se atribuir ao Estado a mais-valia imobiliária causada por obra por este empreendida. É o que pensam Aires BARRETO et al.: "A finalidade da contribuição de

¹³³ COSLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.46.

¹³⁴ MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.105.

A visão deste autor se fundamenta na experiência alemã da *beitrag*.

Conforme Navarro COSLHO (Comentários... p.75.), a velha Alemanha, para fazer face aos custos de modernização e também para cobrar os custos das reconstruções, determinados pelos estragos das guerras, logo encontrou um meio autoritário de recuperar os custos das obras públicas urbanas dos proprietários beneficiados por estas, deixando de lado o fator "valorização" para se fixarem no "custo da obra", sendo que o benefício não é tomado como base imponible, mas como indicativo do contribuinte.

melhoria não seria a de fazer face ao custo da obra, mas, sim, propiciar a incorporação da mais valia imobiliária causada por obra pública ao patrimônio do Estado".¹³⁵

Outros autores, embora partidários do critério "valorização", concebem a contribuição de melhoria como tendo caráter meramente recuperatório.¹³⁶

Observe-se que adeptos da Escola Tricotômica de classificação dos tributos (como Geraldo Ataliba e Baptista Moreira) concordam que a contribuição de melhoria é espécie autônoma de tributo, distinguível das taxas e impostos. Porém discordam quanto à hipótese de incidência: para alguns, é a valorização imobiliária causada por obra pública; para outros, a realização de obra pública geradora de benefício. Para aqueles, a base imponible está calcada na valorização; para estes, no custo da obra, rateado entre os seus beneficiários.

São, portanto, duas as configurações doutrinárias usualmente postuladas quanto à espécie contribuição de melhoria: a contribuição pela realização de obra provocadora de mais-valia imobiliária (critério valorização) e a contribuição pela realização de obra pública geradora de benefícios aos imóveis lindeiros, cujos custos são rateados (critério custo).

Reside, pois, na materialidade da hipótese de incidência a principal celeuma em torno da contribuição de melhoria, particularmente na sua perspectiva dimensível, a base imponible, a qual poderá ser calcada na mais-valia imobiliária (critério valorização) tendo ou não o custo como limite, e a

¹³⁵BARRETO, Aires Fernandino; FINGERMAN, Henrique; SILVA, Maria do Alívio Gondin e. Um modelo de cobrança da contribuição de melhoria. São Paulo : Resenha Tributária, 1975. p.10.

¹³⁶MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. p.203.

calcada exclusivamente no montante despendido pelo poder público na obra, a ser rateado entre seus beneficiários (critério custo).

Hipoteticamente, poder-se-ia dizer que o fato imponível da contribuição de melhoria poderia ser: a) simplesmente a realização de obra pública; b) a realização de obra pública que gere benefício aos imóveis atingidos; c) a realização de obra pública que gere benefício na forma de valorização imobiliária. Da mesma forma poderia a base imponible ser: 1) simplesmente o custo da obra; 2) simplesmente a valorização imobiliária; 3) o custo da obra conjugado com a valorização imobiliária ocasionada.

Porém a doutrina é unânime ao entender que a simples realização de obra pública não enseja a imposição da contribuição de obra pública. O que mais se discute, como visto no presente estudo, é a questão da valorização imobiliária como fator preponderante ou não no fato imponible e base imponible da contribuição de melhoria.

6.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, IMPOSTOS E TAXAS

Considerando-se a contribuição de melhoria *tertia species* do gênero tributário, cabe distinguí-la dos impostos e das taxas.¹³⁷

Pode-se estabelecer a inconfundibilidade da contribuição de melhoria (tributo vinculado) com os tributos não-vinculados, entre os quais os impostos. A contribuição de melhoria é

¹³⁷Apesar de entender também os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como espécies do gênero tributo, limita-se a pesquisadora, neste capítulo, a distinguir a contribuição de melhoria dos impostos e taxas, pelo fato de estas figuras serem frequentemente confundidas entre si.

inerente uma atuação estatal, uma obra pública da qual resulte benefício ao contribuinte, portanto, vinculada a esta referibilidade. Nos impostos não existe esta atuação imediata e direta; ela será deferida globalmente a toda coletividade.¹³⁸

Ensina Fábio NUSDEO que "O imposto corresponderá a um tributo não-vinculado, ou seja, a uma imposição fiscal sem qualquer contraprestação ao contribuinte a não ser a criação ou manutenção de serviços públicos gerais que a todos beneficiam", não havendo no imposto qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.¹³⁹

Ressalte-se que o termo contraprestação, utilizado pelo autor acima citado, não deve ser interpretado como figura convencional ou contratual, mas sim como a atuação do Estado diante da sociedade, ou prestando serviços específicos, ou executando obras públicas.

SCHMIDT JUNIOR estabeleceu as seguintes distinções entre a contribuição de melhoria e o imposto:

a) O imposto é arrecadado com o fim de prover ao custo de serviços de utilidade geral e caráter indivisível.... Ao contrario, na contribuição de melhoria, como na taxa, os serviços a cuja despesa ella provê, comportam uma vantagem particular para o contribuinte.

[...]

b) O imposto adapta-se a capacidade contributiva, determinada segundo diversos critérios, taes como a propriedade, a renda, a despesa, ou qualquer outro indicio da faculdade de pagar; e a sua repartição pode effectuar-se proporcional ou progressivamente. Ao contrario, a contribuição de melhoria só pode ser imposta segundo um unico criterio, que é o beneficio especial recebido, e o montante della deve ser proporcional a este...;

c) O campo de applicação do imposto é, sob o ponto de vista da natureza das despesas a serem providas por meio delle, illimitado; ao passo que, a contribuição

¹³⁸LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.165.

Ensina Sacha Calmon Navarro COELHO que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados: "O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições de melhoria; os não-vinculados, são impostos". (Comentários... p.4.).

¹³⁹NUSDEO, Fábio. op. cit. p.63.

Diz o artigo 16 do Código Tributário Nacional: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

de melhoria tem a sua esfera de acção limitada a prover ao custo de melhoramentos locais específicos.

[...]

d) No imposto, o poder publico, ao arrecadalo, não se compromete a effectuar, em compensação, uma acção ou um serviço determinado... Ao contrario, no caso da contribuição de melhoria, vigora o principio dos equivalentes, que implica uma prestação e uma contraprestação entre o contribuinte e o poder administrativo effectua um determinado acto particular; é um caso de permuta, isto é, de 'dar' e 'receber'.

e) O imposto tem por fim fazer face as despesas correntes do governo e effectuar em tempo a amortização da divida publica; a contribuição de melhoria tem por objetivo principal prover a conta-capital, quer dizer, augmentar o aparelhamento permanente da comunidade, desenvolver o seu capital fixo.¹⁴⁰

Verifica-se que esse autor entende a contribuição de melhoria como forma de ressarcimento pelas despesas do Estado com a obra pública, analisando-a exclusivamente sob o ângulo do direito financeiro. Cumpre observar a impropriedade de algumas expressões como "principio de equivalência" e "permuta", que não se adaptam ao carácter tributário da exigência. Discorda-se ainda quanto à afirmação que o principio da capacidade contributiva não pode ser aplicado à contribuição de melhoria.¹⁴¹

¹⁴⁰SCHMIDT JUNIOR, Augusto. op. cit. p.17.

¹⁴¹Aliquotas progressivas podem ser adotadas para a contribuição de melhoria, em função da área do imóvel ou mesmo da valorização ocasionada pela obra pública. Limites para isenção podem ser fixados, dependendo do grau de valorização da propriedade. Exemplo da aplicação do principio da capacidade contributiva para a contribuição de melhoria seria cobrá-la apenas se o contribuinte for também proprietário de outro imóvel, além daquele sobre o qual recai a valorização imobiliária causada por obra pública.

Reconhece-se, porém, a dificuldade em relacionar o principio da capacidade contributiva com os tributos vinculados: "Na medida em que os tributos vinculados não têm por pressuposto a riqueza privada, o mandamento normativo não é proporcionado a essa riqueza. Não se destinam, por sua estrutura, a captar parcela da riqueza privada, mas derivam da intensidade e dos efeitos da atuação estatal e do sujeito passivo" (JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. Caderno de pesquisas tributárias. n.14. São Paulo : Resenha Tributária, 1989. 357-395 p.383.). Poderia porém, segundo este autor, ocorrer de os tributos vinculados, quando descaracterizados e deformados, apresentarem efeito de confisco, vedado pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Apesar de não ser objeto do presente estudo, tem-se que o principio da capacidade contributiva (verdadeiramente manifestação do principio da isonomia no campo tributário) é aplicável à contribuição de melhoria (apesar do dispositivo constitucional se referir apenas aos impostos), no sentido de que deve haver uma correlação entre a atuação estatal e os efeitos desta atuação para o sujeito passivo da obrigação tributária, assim como deve haver atenção do legislador à capacidade econômica deste mesmo sujeito passivo. Reconhece-se, portanto, a dificuldade na aplicação do principio da capacidade contributiva à contribuição de melhoria, mas não sua impossibilidade.

Explica Antonio Carlos LOVATO que "[...] se a contribuição de melhoria é inconfundível com o imposto, em termos genéricos, mais ainda o será com a espécie que incida sobre o lucro nas transações imobiliárias". Para este autor, o imposto sobre lucro imobiliário - uma espécie de imposto que grava a renda obtida tomando por base o patrimônio imobiliário - incide exclusivamente sobre a valorização do imóvel, seja ela resultante de ação do Estado, seja por ação do particular: "As semelhanças, em termos econômicos, ambos os tributos incidindo sobre uma dada valorização, não podem induzir a uma analogia, se analisadas sob o aspecto jurídico".¹⁴²

Cabe observar que, no Brasil, o imposto sobre a renda gerada com o lucro imobiliário incide quando da aquisição da disponibilidade da valorização, o que se dá especialmente quando o contribuinte aliena o imóvel. A contribuição de melhoria não se preocupa com tal disponibilidade, já que incide quando da constatação de valorização imobiliária causada por obra pública.¹⁴³

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria não coincide com a hipótese de incidência do lucro imobiliário para

¹⁴²LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. 165.

¹⁴³Até o final de 1988, o lucro obtido nas operações imobiliárias era tributado na Cédula "G" do Imposto de Renda (art. 41 do RIR/80, valendo a equiparação do art. 98 do RIR/80 até o final do exercício de 1983). Até 30.6.77 (art. 107 do RIR/80), só era tributada a pessoa física que alienasse mais de três imóveis no período de um ano, ou mais de seis imóveis no período de três anos. O art. 32, § 2º da Lei nº 7.713 de 23.12.88 determinou que "integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 dessa Lei". A Lei nº 8134 de 28.12.90 também dispõe sobre a tributação do lucro obtido nas operações com imóveis: "Art. 18. É sujeita ao pagamento do Imposto de Renda, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a pessoa física que perceber: I-ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 32 da Lei n. 7.713, de 1988, observado o disposto no artigo 21 da mesma Lei;...".

fins de imposto de renda, e conseqüentemente não há coincidência de fato gerador ou base de cálculo entre estes tributos. Por outro lado, não há que se falar, como faz Baptista MOREIRA, em "bis in idem" da contribuição de melhoria exigida na esfera federal em relação ao imposto de renda (uma vez que não há coincidência de hipótese de incidência) ou em "bitributação" da contribuição de melhoria exigida em nível estadual ou municipal em relação ao imposto de renda, já que não haveria invasão de competência.¹⁴⁴

Mesmo estando patente a diferença entre a contribuição de melhoria e o imposto sobre a renda que tributa o lucro imobiliário, recomenda a melhor doutrina que o imposto de renda em transações imobiliárias tem de "compensar-se com a contribuição de melhoria paga". Tal determinação está inclusive nas legislações que regulamentaram a contribuição de melhoria no país: art. 8º da Lei nº 854/49 e art. 17 do Decreto-lei nº 195/67.¹⁴⁵

Para Geraldo ATALIBA, juridicamente, a contribuição de melhoria distingue-se do imposto e da taxa porque sua hipótese de incidência não é a obra (hipótese de incidência da taxa) nem

¹⁴⁴MOREIRA, Baptista. A contribuição... prefácio.

¹⁴⁵BARRETO, Aires et al. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. p.161.

Vale citar os ensinamentos de SCHMIDT JUNIOR, o qual considerava, em tese, que existiria uma cumulatividade entre a cobrança de contribuição de melhoria e de um imposto que grave as valorizações imerecidas. Para contornar tal problema sugere o autor: "Isto pode ser conseguido por dois métodos diferentes: um deles consiste em optar pelo imposto sobre as valorizações imerecidas, dando-lhes pleno e geral alcance, mas tendo-se sempre o cuidado de, no caso de cumulação das duas imposições, deduzir do lançamento do imposto sobre as valorizações imerecidas o montante da contribuição de melhoria paga; outro consiste em dar preferência a contribuição de melhoria e admitir o funcionamento do imposto sobre as valorizações imerecidas apenas com um carácter supletivo, isto é, aplicando-se unicamente aos casos em que a contribuição de melhoria não seja exigível, devido a insignificância da valorização, ou pelo facto d'esta manifestar-se numa localidade, em que a contribuição de melhoria não é aplicada". (op. cit. p.65.).

o mero enriquecimento do contribuinte (hipótese de incidência do imposto), mas a diferença do valor de uma propriedade antes e depois de uma obra pública: "Para que se configure o fato imponível, não basta que haja obra - que, em tese, ensejaria (taxa) - nem basta que haja incremento patrimonial, que ensejaria (imposto). É preciso haver direta relação de causa e efeito entre a obra e a valorização".¹⁴⁶

Sendo porém a contribuição de melhoria tributo vinculado, assim como a taxa, têm estes tributos pontos em comum, que podem eventualmente confundi-los, porém o próprio Código Tributário Nacional, através da caracterização que faz dos tributos, traz elementos para uma perfeita distinção entre eles.¹⁴⁷

Paulo de Barros CARVALHO, assim compara a contribuição de melhoria com as taxas:

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.¹⁴⁸

¹⁴⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.153.

¹⁴⁷ Dispõe o caput do artigo 77 do Código Tributário Nacional: "Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição". Por sua vez dispõe o art. 81 do Código Tributário Nacional: "Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado".

Observe-se que apenas na década de sessenta é que a contribuição de melhoria passa a ser constitucionalmente considerada espécie do gênero tributo, sendo que até então havia grande confusão mesmo na legislação, no sentido de diferenciar o fato imponível da contribuição de melhoria e da taxa. A própria Constituição de 1946, em seu artigo 27, autoriza a cobrança de taxas destinadas "exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas".

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. p.35.

Vicente Celso QUAGLIA transcreve trecho da introdução ao modelo de Código Tributário Municipal editado pelo IBAM, redigido pelo Prof. Renato Agostini Xavier, destacando interessante distinção entre taxa e contribuição de melhoria:

A contribuição de melhoria, ao contrário da taxa, não se destina a cobrir despesas de manutenção, mas, sim, a indenizar o Poder Público de despesas relativas a determinados investimentos. Assim, enquanto a taxa é cobrada quando da prestação do serviço, resultam benefícios de ordem pessoal ou diferencial e, por isso, suscetível de avaliação subjetiva, a contribuição de melhoria repousa sobre benefícios de caráter real, vale dizer, que atingem não ao indivíduo, mas ao seu patrimônio, e que são, por isso, suscetíveis de avaliação objetiva. Isso significa que a contribuição de melhoria só deve ser cobrada quando, em virtude de obra pública, resultar valorização objetivamente mensurável das propriedades.¹⁴⁹

O autor supracitado não foi feliz ao empregar o vocábulo "indenizar", que pode sugerir ato ilícito, nos termos do Código Civil, quando na verdade pretende se referir a um ressarcimento para cobertura das despesas oriundas da obra pública. Também não teria sido o autor feliz ao afirmar que a contribuição de melhoria atinge o patrimônio e não o indivíduo. Ora, a contribuição de melhoria evidentemente vai atingir a valorização ou benefício do imóvel, porém atingirá, na verdade, o sujeito passivo da obrigação tributária.

A taxa se relaciona com serviço público e a contribuição de melhoria com obra pública que gere valorização imobiliária. É justamente este o enfoque de Carvalho PINTO:

Os serviços, na realidade, têm em geral um caráter de continuidade, diverso portanto da obra pública; e, embora tragam inegável benefício aos imóveis, não produzem propriamente uma integração de valor, adicional ao patrimônio que eles representam, pois seus benéficos efeitos geralmente subsistem apenas durante a sua prestação; sendo ainda de se considerar que o financiamento do serviço público, principalmente em face do nosso direito financeiro (art. 19, § 2º, do decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940) constitui o adequado objeto das taxas.¹⁵⁰

Hely Lopes MEIRELLES faz distinção entre obra e serviço público, ensinando que o que a obra se caracteriza, e se distingue do serviço, pela predominância do material sobre a

¹⁴⁹QUAGLIA, Vicente Celso. Fundamentos de administração municipal. 4 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1976. p.231.

¹⁵⁰PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. op. cit. v.12. p.20.

atividade operativa.¹⁵¹

Geraldo ATALIBA exhibe quadro comparativo de diversas características diferenciais entre taxa e contribuição de melhoria.¹⁵²

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 97.805-4 (Primeira Turma), julgado em 5.12.83, tendo como Relator o Ministro Néri da Silveira, apreciou a diferença entre taxa e contribuição de melhoria, em Acórdão ora parcialmente transcrito:

Em data bem anterior, de resto, já proclamara esta Corte, no Recurso Extraordinário nº 70.010-FR (RTJ, vol. 61/160-170), Relator o Ministro Bilac Pinto, verbis: 'A nota distintiva essencial entre a contribuição de melhoria e a taxa é que a primeira está sempre vinculada a uma obra pública, ao passo que a segunda se condiciona a um serviço público especial'. Na mesma linha, no Recurso Extraordinário nº 87.762 (RTJ, vol. 85/714), no RE nº 83.561 (RTJ, vol. 90/162), no RE nº 87.604 (RTJ, vol. 89/594) e no RE nº 90.090 (RTJ, vol. 94/340).¹⁵³

Em verdade as diferenças entre a contribuição de melhoria, os impostos e as taxas são plenamente nítidas. O

¹⁵¹MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. p.227.

¹⁵² CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	TAXA
a) só cabe a atuação se a atuação for benéfica (valorização)	a) cabe qualquer que seja a atuação, mesmo que com detrimento.
b) fato gerador = valorização decorrente da obra.	b) atuação do estado ou simples disponibilidade.
c) assento: só valorização imobiliária.	c) disponibilidade do serviço.
d) natureza: é gravame sobre a mais valia específica.	d) é forma de remuneração da atuação do estado.
e) o custo é simples limite exógeno, não essencial; essencial é a repercussão da obra: a valorização.	e) o custo é essencial, como ponto de partida; a repercussão do serviço é negligenciada.
f) objetivamente avaliável - mede-se a valorização	f) objetivamente inavaliável - não se mede o valor da disponibilidade de um serviço.
g) equilíbrio patrimonial absoluto, ou relativo, em favor do contribuinte.	g) pode haver taxa sem qualquer expressão patrimonial; não há qualquer equilíbrio; pode desfavorecer o contribuinte.
h) alguma idéia de recuperação - nenhuma de remuneração, senão, caberia mesmo com detrimento.	h) sempre remuneração de serviço (contrapartida).
i) cumula-se com taxa.	i) não se cumula sob pena de <i>bis in idem</i> .

(ATALIBA, Geraldo. Natureza...p.111.)

¹⁵³BDM - BOLETIM DE DIREITO MUNICIPAL. p.156-157. fev. 1993. p.156.

imposto é tributo não-vinculado à atividade estatal; as taxas e contribuição de melhoria o são, porém aquelas são devidas em função da prestação efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível ou exercício do poder de polícia, e estas, quando da realização de obra pública que valorize a propriedade imobiliária.

7 A DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA PÁTRIAS FRENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO

7.1 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1934

A contribuição de melhoria, ainda que de forma rudimentar, já existia no país antes da Constituição de 1934, porém, foi a partir desta Carta que a figura foi consagrada em nível constitucional.

Dispunha o art. 124 da Constituição de 1934 no capítulo dedicado à "Ordem Econômica e Social":

Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiverem efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

Explica-se porque a contribuição de melhoria, na Constituição de 1934, foi prevista no capítulo da "Ordem Econômica e Social": o art. 124 do Texto Magno teve sua origem no art. 127 do Anteprojeto da Comissão do Itamaraty que consagrava o tributo sobre qualquer valorização da propriedade imobiliária (no sistema do *unearned increment* do direito norte-americano), e não um tributo no sistema do *special assessment* norte-americano.¹⁵⁴

Dispunha o Anteprojeto:

Art. 127. A valorização resultante de serviços públicos ou do progresso social, sem que o proprietário do imóvel para isso tenha concorrido, pertencerá, pelo menos em metade, à Fazenda Pública.

§ 1º - O produto dessa valorização, como o do imposto de transmissão causa mortis e dos bens que passaram ao Estado por falta de herdeiros, serão aplicados exclusivamente nos serviços de instrução primária e assistência social.

§ 2º - Nos municípios em que as necessidades dos serviços sanitários não esgotarem a quota de 10% do art. 12, o saldo será aplicado também nestes serviços.¹⁵⁵

¹⁵⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina... p.85.

¹⁵⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina... p.85.

Para Bernardo Ribeiro de MORAES, esse Anteprojeto era a consagração de um tributo socialista, sobre a plus-valia, autorizando o Estado a apropriar-se de toda e qualquer valorização da propriedade imobiliária. Eis a razão do artigo em questão ter sido colocado no título da "Ordem Econômica e Social" da Magna Carta.¹⁵⁶

Theotônio Monteiro de Barros Filho, Roberto Simonsen, Alcântara Machado, Macedo Soares e outros constituintes apresentaram um substitutivo que cuidava exclusivamente da contribuição de melhoria, em que "verificada a valorização de bens imóveis, por motivo de execução de um serviço público, poderá ser exigida dos proprietários beneficiados uma contribuição cujo produto não exceda a metade do custo do melhoramento". Tal dispositivo acabou por ser aprovado.¹⁵⁷

A principal tentativa de implantação da contribuição de melhoria sob a égide da Constituição de 1934 se deu com a promulgação, pelo governo de São Paulo,¹⁵⁸ da Lei nº 2.509, de 2 de janeiro de 1936, a qual teria sido inspirada na legislação norte-americana.¹⁵⁹

Disponha o artigo 1º dessa Lei:

Art. 1º- Quando de obra ou melhoramento publico resulte valorização do imovel, o Estado, ou o Municipio, que os realizar, poderá cobrar dos beneficiados taxas de melhoria, na forma prevista nesta lei.¹⁶⁰

¹⁵⁶MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina... p.85.

¹⁵⁷MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina... p.85.

¹⁵⁸A Constituição do Estado de São Paulo, de 9 de julho de 1935, havia estatuído em seu art. 97: "A lei estabelecerá, para o Estado e Municípios, as condições de criação da taxa de melhoria, a que se refere o art. 124 da Constituição Federal".

¹⁵⁹PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. p.258.

¹⁶⁰Observe-se a denominação errônea de "taxa de melhoria".

Com fundamento nessa lei geral, institui-a também, regulamentando-a logo após, o município da capital paulista (Ato nº 1.074 de 25.4.36 e Ato nº 1.238 de 24.3.37), porém não conseguiu, a exemplo do estado, pôr em execução as normas relativas à contribuição de melhoria.¹⁶¹

Comenta Geraldo ATALIBA que, durante o período entre as Constituições de 1934 e 1937, não pôde a contribuição de melhoria ter aplicação cabal e completa pela evidente angústia do tempo, mas também porque a legislação nem sempre era adequadamente redigida, e devido à nítida resistência jurisprudencial e incompreensões doutrinárias acerca do instituto.¹⁶²

Realmente, não havia à época conhecimento suficiente sobre o tributo em estudo, e nem mesmo sua perfeita identificação, o que se estendeu e se refletiu no período da Constituição de 1937, como se verifica a seguir.

7.2 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1937

A Constituição de 10 de novembro de 1937 não reproduziu o artigo 124 da Constituição de 1934.

Na época, Bilac PINTO analisava se o tributo poderia ser instituído, por exemplo, pelos municípios, mesmo ante a omissão da Carta Magna. Concluiu pela possibilidade :

¹⁶¹PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. op. cit. v.12. p.26.

Segundo este autor, em 1945, através do Decreto-lei nº 319, de 15 de dezembro, administração do município de São Paulo veio a confessar sua inaptidão para o processamento da contribuição de melhoria, declarando suspensa a aplicação dos citados Atos.

¹⁶²ATALIBA, Geraldo. En prol... p.28.

2 - A Constituição de 10 de novembro não adota uma rígida discriminação de renda. Permite expressamente que os municípios decretem não apenas os tributos atribuídos a sua competência pela Constituição Federal, mas também aqueles que o forem pelas constituições e pelas leis dos Estados (Art. 26, letra "b").

Autoriza, ainda, a Constituição, no seu artigo 24, que os Estados criem outros tributos.

O sistema constitucional vigente, no que concerne aos tributos não enumerados é o da competência concorrente.

Assim sendo, não somente a 'Contribuição de Melhoria' como qualquer outro tributo não referido na Constituição Federal, poderá ser decretado concorrentemente, pela União, pelos Estados ou ainda pelos Municípios, desde que autorizados pela Constituição ou leis estaduais.

[...]

4 - A competência fiscal dos municípios, entretanto, quando não decorra da Constituição Federal, somente poderá originar-se das Constituições e leis estaduais.¹⁶³

Portanto, para esse autor, devido ao fato de não haver uma rígida discriminação de competência tributária na Constituição de 1937, qualquer município poderia instituir a contribuição de melhoria, desde que com fundamento em constituição ou lei estadual.

J.H. Meirelles TEIXEIRA, em parecer sobre a questão¹⁶⁴ da subsistência do Ato Municipal nº 1.074/36 da Prefeitura de São Paulo, conclui que haveria autorização constitucional para sua cobrança. E justifica realizando o seguinte raciocínio: a Carta de 1937 dispôs expressamente que "continuam em vigor, enquanto não revogadas, as leis que, explícita ou implicitamente não contrariem as disposições desta Constituição", tendo declarado a competência da União para "cobrar taxas de outros serviços federais", dos estados para "cobrar taxas de serviços estaduais", dos municípios as "taxas sobre serviços municipais", dada a natureza da contribuição de melhoria,

¹⁶³PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria - sua constitucionalidade em face da carta de 10 de novembro - os municípios de todos os estados poderão instituir "contribuição de melhoria" desde que autorizados por lei estadual. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.25-26, dez. 1938. p.25.

¹⁶⁴Tal parecer respondia indagação do Departamento de Obras de São Paulo sobre a constitucionalidade da Lei Estadual nº 2.509/36 e Ato Municipal nº 1074 de 25.4.36, que regulavam a cobrança da taxa de melhoria.

compreende-se indubitavelmente na expressão "serviço" empregada pela Constituição as obras e melhoramentos ensejadores da contribuição de melhoria.¹⁶⁵

Não tendo surgido uma lei geral que pusesse termo às controvérsias sobre a possibilidade da instituição da contribuição de melhoria sob a égide da Constituição de 1937, o problema da constitucionalidade de sua exigência foi suscitado nos tribunais.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, no Agravo de Instrumento nº 8.272, julgado em 7 de março de 1940, entendeu que "A contribuição de melhoria não é contrária, antes, é permitida pela Constituição de 1937".¹⁶⁶

O Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de apreciar a constitucionalidade da contribuição de melhoria no Recurso Extraordinário nº 7.283, julgado em 29 de janeiro de 1945, como se depreende da transcrição parcial do respectivo Acórdão:

TAXA DE CONSERVAÇÃO DE ESTRADA - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

- É constitucional a cobrança, pelo Município, de taxa de conservação de estrada. Não importa que da estrada se utilizem, além do proprietário das terras valorizadas, outras pessoas não sujeitas à taxa.

- Se o atual texto constitucional não consigna a contribuição de melhoria, nem por isso estará esta excluída como tributo correspondente à ação administrativa dos Municípios.¹⁶⁷

A época da Constituição de 1937 não havia clara distinção entre taxa e contribuição de melhoria, sendo ambas confundidas, ou mesmo sendo a contribuição de melhoria considerada subespécie de taxa. Neste sentido vale citar trecho do voto do Ministro Orosinbo Nonato, em Acórdão proferido pelo

¹⁶⁵ TEIXEIRA, J. H. Meirelles. op. cit. p.160.

¹⁶⁶ REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro, jul. 1940, p.123.

¹⁶⁷ REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.IV, p.196-198, abr. 1946. p.196.

Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 6.851, ora parcialmente transcrito:

E ninguém nega a legitimidade de cobrança das contribuições de melhoria, permitida ainda no regime da Carta, de 1937, pois que podia esse tributo colocar-se entre as taxas sobre serviços municipais previstas no art. 28, nº IV como receita dos municípios.¹⁶⁸

É evidente e justificável essa confusão entre taxa e contribuição de melhoria. Não havia diferenciação em nível legislativo e havia controvérsia na doutrina, como se observa das justificativas bastante diferentes que Bilac PINTO (considerando a contribuição de melhoria espécie do gênero tributo) e J. H. Meirelles TEIXEIRA (considerando-a subespécie de taxa) dão para a possibilidade da exigência da contribuição de melhoria sob a égide da Constituição de 1937.¹⁶⁹

De qualquer forma, a não previsão da contribuição de melhoria pela Constituição de 1937 retardou ainda mais a implantação do instituto no país.

7.3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

A contribuição de melhoria foi restabelecida no texto de 1946, por direta influência de Aliomar Baleeiro.¹⁷⁰

Estabelecia o art. 30 da Constituição de 1946:

Art.30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
I-Contribuição de Melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;
[...]

¹⁶⁸REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.22, p.66-70, out./dez. 1950. p.69.

¹⁶⁹PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria - sua constitucionalidade em face da carta de 10 de novembro... p.25. TEIXEIRA, J. H. Meirelles. op. cit. p.160.

¹⁷⁰ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.28.

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

Comentava Affonso ALMIRO que o objetivo do tributo, expresso no artigo 30 da Constituição, era a recuperação de parte das despesas realizadas em obras de interesse público, "[...] através de uma taxaço especial sobre a valorização que porventura venham a produzir em imóvel particular".¹⁷¹

A Câmara de Vereadores do Distrito Federal antecipou-se em editar uma lei instituindo a contribuição de melhoria prevista na Constituição Federal e na Lei Orgânica Municipal através da Lei nº 157 de 23.10.1948, que enumerava e determinava:

- os casos de incidência;
- uma relação pormenorizada das obras consideradas como passíveis de suscitar valorização de imóveis e, portanto, susceptíveis de provocarem a cobrança da contribuição;
- a organização dos projetos técnico-financeiros sujeitos à Câmara, para anteciparem o lançamento do tributo;
- o limite máximo da contribuição em 15% sobre o valor do imóvel depois da valorização incorporada;
- a cobrança, em dinheiro, com desconto, se feita de uma só vez, ou em apólices e em imóveis beneficiados e em prestações, no prazo máximo de 20 anos, à taxa de 6%;
- a criação de uma conta especial com o produto da contribuição e da venda dos lotes resultantes dos remanescentes das áreas desapropriadas, para aplicação na execução dos planos de melhoramentos autorizados pela Câmara;
- adoção para valores iniciais dos imóveis, dos declarados no D.R.I. ou calculados na base de 20 vezes o valor locativo;
- autorização da Câmara ao Prefeito para contrair empréstimos garantidos pela contribuição de melhoria;
- isenção para os imóveis de valor inferior a Cr\$50.000,00.¹⁷²

Para efetividade do art. 30, parágrafo único, da Constituição de 1946, surgiu o Projeto nº 5, de 1946, de autoria do Deputado Aliomar Baleeiro, relatado pelo Deputado Barbosa Lima, adotando a linha das iniciativas anteriores

¹⁷¹ALMIRO, Affonso. Questões de técnica e de direito financeiro. Rio de Janeiro : Financeiras, 1957. p.213.

¹⁷²GADRET, Hilton J. op. cit. p.26.

inspiradas na prática norte-americana mais aperfeiçoada, ou seja, a do *special assessment*.¹⁷³

Nas diretrizes gerais, esse Projeto seguia os mesmos princípios da lei paulista de 1936 (Lei nº 2.509 de 2 de janeiro de 1936) e do Anteprojeto Bilac Pinto - Anhaia de Melo, todavia afastando-se deste em alguns pontos.¹⁷⁴

Esse projeto foi arquivado definitivamente em 2 de junho de 1947, na mesma data em que o Deputado Aliomar Baleeiro apresentou em plenário novo projeto sobre contribuição de melhoria, bastante semelhante ao anterior, o qual foi transformado na Lei nº 854/49, primeiro diploma legal a dispor sobre a contribuição de melhoria em nível nacional.¹⁷⁵

Promulgada a Lei nº 854/49, foi esta bastante combatida pela doutrina. Geraldo ATALIBA tece várias críticas a esta Lei, mormente em relação à sua amplitude. Critica primeiramente o estabelecimento do rol de obras cuja realização, ensejando valorização imobiliária, permitiria a cobrança da contribuição de melhoria. Esclarece que o legislador ordinário recebe, com toda a amplitude, a outorga constitucional de competência para instituição de tributo, não tendo cabimento a redução do âmbito dessa competência por norma geral, do que se depreende que não teria qualquer sentido uma enumeração de obras, que seria sempre restritiva da ampla possibilidade aberta pela Constituição.¹⁷⁶

¹⁷³PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. v.12. op. cit. p.1.
Perante a Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, Bilac PINTO (Contribuição de melhoria. Revista de direito administrativo. p.396-415) fez longa exposição sobre o Projeto nº 5, criticando-o em alguns pontos, em posterior debate com os Srs. Deputados, entre eles Gabriel Passos e Aliomar Baleeiro.

¹⁷⁴BALEEIRO, Aliomar. Direito... p.326.

¹⁷⁵BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.

¹⁷⁶ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.29.

Quanto ao estabelecimento da tabela de alíquotas para cobrança da contribuição de melhoria, e da delimitação da "zona de influência", comenta o mesmo autor que se trata de inaceitável restrição à competência tributária, impossível de ser expressa pelo legislador federal, repudiando, ainda, a exigência da publicação do plano da obra para eventuais impugnações.¹⁷⁷

Geraldo ATALIBA conclui suas críticas afirmando que a Lei nº 854/49, não obstante o carinhoso cuidado que cercou a sua elaboração, não conheceu sucesso porque não teve jamais cabal aplicação.¹⁷⁸

Observe-se que a amplitude da Lei nº 854/49, tão criticada, havia de certa forma sido explicada no então Projeto nº 5, posteriormente substituído pelo Projeto nº 248:

A respectiva justificação de motivos encarece a necessidade de regulamentação federal da matéria, não só com a invocação da citada competência normativa da União em direito financeiro, como também com a ponderação de que, em geral, não contam os legisladores e administradores estaduais e municipais 'com experiência no trato desse tributo novo em nosso arsenal financeiro e nem se pode presumir que esteja suficientemente divulgada, no país, a literatura sobre o assunto'. Por outro lado, lembra ainda a exposição de motivos a urgência em se aparelhar a própria União para a recuperação, ao menos em parte, 'do que pretende inverter e vem invertendo em obras públicas, que devem trazer acréscimos de valor a imóveis particulares, em todo o território nacional'.¹⁷⁹

Tal explicação não agradou Carvalho PINTO que, ao tratar do então Projeto de lei, disse que este transpunha a órbita normativa para descer a detalhes próprios da estruturação regional, ou mesmo da respectiva regulamentação, sendo este um vício fundamental do Projeto que "[...] a não ser corrigido, sacrificaria decisivamente a generalização da taxa de melhoria em todo o país".¹⁸⁰

¹⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.29.

¹⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Natureza... p.29.

¹⁷⁹ PINTO, Carlos Alberto de Carvalho. op. cit. v.12. p.1.

¹⁸⁰ PINTO, Carlos Alberto de Carvalho. op. cit. v.12. p.9.

Havia, já à época da Constituição de 1946, dissensão jurisprudencial e disputas doutrinárias quanto à base imponível da contribuição de melhoria, conforme ilustra ementa de Acórdão da 6ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo:

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - RECUPERAÇÃO DO CUSTO DA OBRA REALIZADA - BASE PARA SEU CÁLCULO.

A base para o cálculo da contribuição de melhoria não é a simples repartição do custo da obra realizada, sim, essa repartição combinada com a valorização individual da propriedade beneficiada. (TJSP, 6ª C.Cível, Agr.pet. n. 114.987, J. em 10-4-64 -unânime)¹⁸¹

Aristóphanes ACCIOLY criticava a lei então vigente (Lei nº 854/49), que fazia da valorização a base de cálculo da contribuição, e principalmente por haver adotado o critério de taxaço progressiva (art. 4º).¹⁸²

A grande crítica de Carvalho PINTO ao Projeto nº 5 era também quanto ao processo para distribuição dos encargos da contribuição de melhoria (base imponível), já que, segundo ele, o critério valorização seria justo, mas não sendo efetivável em países desenvolvidos, igualmente não poderia vingar no Brasil.¹⁸³

Concluindo-se os comentários sobre a contribuição de melhoria sob a égide da Constituição de 1946, tem-se que foi a partir da edição da Lei nº 854/49 que o instituto começou a ganhar consistência no direito positivo brasileiro, com regulamentação em lei de caráter nacional. Porém aí também se

¹⁸¹REVISTA DOS TRIBUNAIS. p.170.

¹⁸²ACCIOLY, Aristóphanes. op. cit. p.73.

¹⁸³Carlos Alberto A. de Carvalho PINTO assim argumenta: "é por todas essas razões que se nos afigura francamente impraticável o projeto, com a pretendida generalização, a todas as regiões do País, da modalidade de 'assessment' baseada no cálculo rigoroso da valorização proporcionada a cada um dos imóveis atingidos, mediante a dupla avaliação, antecedente e conseqüente ao melhoramento. Admitir o contrário, seria pressupor o milagre de dispormos de uma aptidão administrativa e fiscal superior à da própria América do Norte, onde essa fórmula avançada figura ainda como um ideal, prestigiado pela doutrina, mas que a prática, na esmagadora maioria dos casos, ainda não foi capaz de atingir". (op. cit. v.13. p.9.).

iniciaram as grandes controvérsias que cercam a contribuição de melhoria, quais sejam, a base imponível a adotar, a amplitude da lei regulamentadora e a invasão de competência dos Estados e Municípios, a questão da cópia errônea do instituto norte-americano, entre outras, que se prolongam até o presente, como se demonstra no transcorrer deste estudo.

Afirma-se porém que, descartando-se suas imperfeições, a Lei nº 854/49 tem muitas virtudes, principalmente a de ser o primeiro diploma legal que trouxe à tona o instituto da contribuição de melhoria, tirando-o de sua obscuridade e inoperância.¹⁸⁴

7.4 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967 E EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 1 DE 1969

A Constituição de 1967 "deu à matéria todo o realce", pois foi a primeira a instituir, em capítulo especial, um "sistema tributário", que incorporou, em sua maior parte, a Emenda Constitucional nº 18/65, distinguindo os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuição de melhoria.¹⁸⁵

Disponha o art. 19, III, § 3º da Constituição Federal de 1967:

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

[...]

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

[...]

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

¹⁸⁴Outros projetos de lei sobre a contribuição de melhoria surgiram sob a égide da Constituição de 1946, os quais acabaram por ser arquivados definitivamente: Projeto de lei nº 773/47, do Deputado Domingos Vellasco, Projeto de lei nº 2.518/52, do Deputado Saturnino Braga e Projeto de lei nº 2.480/64, do Deputado Roberto Saturnino. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL).

¹⁸⁵CHAVES, Antonio. Contribuição de melhoria. op. cit. p.408.

Em que pese a Constituição de 1967 não ter se referido ao "limite individual" para a cobrança da contribuição de melhoria, a ele se chega através da expressão "imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram".¹⁸⁶

Sobre os pressupostos da contribuição de melhoria sob a égide da Constituição de 1967, ensina Pontes de MIRANDA serem essenciais:

a) ser para obra pública, que está se fazendo, ou se fez; b) haver benefício para certa área determinada e limitada (só assim se pode saber qual a obra realizada, ou a realizar-se, e quem deve contribuir); c) não exceder, somadas as contribuições, o dinheiro despendido pelo Governo, ainda acrescido dos juros legais, se houve adiantamento sem cobrança da obra feita; d) ser, no máximo, igual ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado. O tributo só é cabível depois da melhoria.¹⁸⁷

Estava em vigor à época o Código Tributário Nacional.¹⁸⁸

O Código Tributário Nacional teve como embasamento o Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa. No entanto, na parte relativa à contribuição de melhoria, o Código Tributário Nacional diverge bastante deste Anteprojeto, que dedicava seus

¹⁸⁶MESQUITA, Luiz José de. Contribuição de melhoria. LTR Suplemento tributário. São Paulo, a. 22, n. 59, p. 283-316, 1986. p. 294.

¹⁸⁷MIRANDA. Pontes de. Comentários à constituição de 1967. tomo II. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1967. p. 367.

¹⁸⁸A Lei nº 5.172 de 25.10.66 entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 1967. Logo depois foi chamada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/67, de 13.03.67, cujo art. 7º dispôs: "A Lei nº 5.172 de 25.10.66 e alterações posteriores passam a denominar-se 'Código Tributário Nacional'". É o que informa Zola FLORENZANO (O sistema tributário na constituição de 1969. Rio de Janeiro : Instituto de Cultura Jurídica, 1970. p. 25.)

artigos 95 a 103 a este tributo.¹⁸⁹

¹⁸⁹Dispunham os artigos 98 a 103 do Anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa:
 "Art. 98. A contribuição de melhoria tem como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal o acréscimo de valor venal de bem imóvel, como definido no art. 43 do Código Civil, situado no território da pessoa jurídica de direito público interno que a instituir, quando tal acréscimo decorra, no todo ou em parte, da execução ou início de execução de obra pública realizada pela referida pessoa jurídica.

Parágrafo único. A iniciativa da realização da obra pública compete:

I- A própria pessoa jurídica de direito público interno referida neste artigo;
 II- A dois terços dos proprietários de imóveis suscetíveis de serem por ela valorizados, em requerimento dirigido à autoridade competente.

Art. 99. O produto da contribuição é destinado exclusivamente à recuperação do custo da obra pública, cessando a respectiva arrecadação desde que seja integralmente coberto o referido custo, compreendidas nele as despesas de administração, fiscalização, cobertura de riscos, desapropriações, financiamentos, comissões, diferenças de tipo de empréstimos ou prêmios do respectivo reembolso e outras que sejam usuais em relação ao plano financeiro adotado ou à natureza ou situação da obra pública.

Parágrafo único. Salvo lei especial em contrário, o Presidente da República poderá determinar que a contribuição, instituída com fundamento em obra pública realizada nos Territórios pela União ou pela respectiva administração, seja cobrada em proveito dos Municípios da sua respectiva situação.

Art. 100. A contribuição será instituída em cada caso por lei tributária especial, em função da natureza ou situação da obra pública e dos imóveis suscetíveis de valorização, observadas, sem prejuízo das demais disposições deste Capítulo, as seguintes regras:

I- A administração pública competente publicará previamente o plano especificado da obra e respectivo orçamento, os limites das áreas consideradas suscetíveis de valorização, o valor venal de cada um dos imóveis nelas situados e o cálculo provisório do montante total da contribuição e de sua distribuição pelos contribuintes, expressos em porcentagens sobre o valores venais atual e futuro de cada um dos imóveis referidos nesta alínea;

II- Os contribuintes poderão apresentar, contra qualquer dos elementos referidos na alínea I deste artigo, reclamação prévia, que será processada e julgada desde logo se versar sobre o valor venal atual do imóvel, ou, nos demais casos, arquivada para processo e julgamento conjuntamente com a reclamação que seja apresentada contra o lançamento;

III- Executada a obra na sua totalidade ou em parte que justifique, a juízo da administração pública competente, a cobrança da contribuição quanto a todos ou alguns dos imóveis referidos na alínea I deste artigo, será efetuado o respectivo lançamento, depois de publicada a demonstração das despesas já efetuadas, observado o disposto no art. 101;

IV- As reclamações referidas na alínea II deste artigo, e as que sejam apresentadas contra o lançamento, serão processadas e julgadas na forma regulada no Livro VIII, tratando-se de contribuição instituída pela União, ou, nos demais casos, na forma regulada pela lei tributária referida neste artigo;

V- Ocorrendo redução apreciável do poder aquisitivo da moeda, ou outros fatores estranhos à realização da obra pública, suscetíveis de contribuir para a valorização de imóvel antes do lançamento, o contribuinte poderá, na reclamação apresentada contra este, pleitear a sua retificação, através de índices corretivos;

VI- Os contribuintes poderão eleger, as suas expensas, uma comissão composta de cinco membros no máximo, com poderes para fiscalizar, diretamente ou através de assessores técnicos que designar, a execução da obra pública, considerando-se eleito o contribuinte que obtiver um quinto do total do sufrágio, adotado, na falta, o critério majoritário.

Art. 101. A contribuição é calculada, por alíquota ou tarifa fixada na lei tributária referida no art. 100, na base do excesso do valor venal do imóvel, constante do lançamento, sobre o valor venal referido na alínea I daquele artigo, não podendo o lançamento relativo a cada imóvel individualmente considerado ultrapassar o excesso referido neste artigo.

§12. Os valores venais referidos neste artigo são determinados por arbitramento da autoridade administrativa ou, em caso de contestação, por avaliação contraditória, administrativa ou judicial, podendo a lei tributária reservar expressamente à Fazenda Pública, o direito de preferência para aquisição do imóvel pelo valor atribuído pelo contribuinte, fazendo-se, neste caso, a emissão de posse desde que a Fazenda Pública deposite em dinheiro a respectiva importância, para seu levantamento por quem de direito, mediante o pagamento das custas e despesas relativas ao depósito.

§22. A lei tributária determinará as reduções a serem aplicadas à alíquota ou tarifa referida neste artigo:

I- Quando a obra pública valorizar outros imóveis além dos que lhe sejam imediatamente adjacentes;

II- Quando a obra pública servir de fundamento à instituição, pela mesma pessoa jurídica de direito público interno, de preços públicos ou taxas, inclusive pedágio, cobrados dos mesmos contribuintes da contribuição, ou de terceiros.

§32. Sem prejuízo do disposto na alínea V do art. 100, e de outras deduções que sejam previstas em lei tributária, serão deduzidos por ocasião do lançamento da contribuição:

I- O valor comprovado pelo contribuinte ou, na falta, determinada na forma do disposto no §12 deste artigo, das acessões e benfeitorias ocorrentes ou efetuadas no imóvel entre a publicação referida na alínea I do art. 100 e o lançamento;

II- O juro calculado sobre o valor venal do imóvel antes da valorização à taxa fixada na lei tributária, correspondente ao tempo decorrido entre a publicação referida na alínea I do art. 100 e o lançamento.

Art. 102. É facultado ao contribuinte efetuar o pagamento total ou parcial da contribuição em títulos emitidos especialmente para financiamento da obra pública que sirva de fundamento à sua instituição, os quais serão recebidos pelo seu valor nominal.

Parágrafo único. Tratando-se de contribuição instituída pela União, serão ainda observadas as seguintes regras quanto ao seu pagamento:

I- A contribuição não será cobrada quando o montante do respectivo lançamento, com exclusão de juros de mora e penalidades pecuniárias, não exceder de Cr\$ 1.000,00;

II- A contribuição poderá ser paga em prestações anuais, acrescida do juro de 6% ao ano, quando o montante do respectivo lançamento com exclusão dos juros de mora e penalidades pecuniárias, exceder de 5% do valor venal do imóvel antes da valorização;

III- Será isento do pagamento da contribuição relativa ao único imóvel de sua propriedade, o contribuinte que, no exercício em que aquela seja lançada, esteja isento de imposto de renda por possuir renda inferior ao mínimo legal, desde que o valor venal do referido imóvel, depois de valorizado, não seja superior ao aludido mínimo.

Art. 103. Contribuinte da contribuição é o proprietário do imóvel, ou o detentor da respectiva posse direta ou domínio útil, com ou sem título jurídico.

Parágrafo único. O pagamento da contribuição não confere a quem o fizer a presunção de título legítimo à propriedade, à posse ou ao domínio útil."

Pelo Anteprojeto, o fato gerador da contribuição de melhoria seria o acréscimo de valor venal de bem imóvel - quando tal acréscimo decorresse de execução de obra pública - devendo o produto da contribuição ser destinado exclusivamente à recuperação do custo da obra pública, cessando a respectiva arrecadação desde que integralmente coberto o referido custo.

O grau de detalhamento desse Anteprojeto foi criticado, o que levou à supressão e modificação total de seu texto.¹⁹⁰

No relatório apresentado e inicialmente aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, encontram-se as seguintes observações relativas ao artigo 49 do Projeto do Código Tributário Nacional:

Ao formular a definição de contribuição de melhoria, a Comissão se ateve exclusivamente aos elementos constantes do art. 30 nº I e § único, da Constituição, visando precipuamente evitar que o tributo seja desvirtuado em imposto sobre a valorização imobiliária. Com esse objetivo, acentuou-se a causalização do tributo, pela referência expressa à recuperação do custo da obra pública, que já se contém implícita na limitação do seu total ao montante da despesa efetiva, e do seu lançamento individual à valorização de cada imóvel beneficiado.

[...]

Definida embora a contribuição de melhoria como espécie única do gênero 'contribuição', nem por isso deixa ela própria de ser uma figura genérica, no sentido de que a sua instituição exige, em cada caso, lei especial, que lhe defina as características específicas em função da hipótese particular de que se trate.¹⁹¹

¹⁹⁰Vale transcrever tais comentários: "Artigos 98 a 103-Sugestão do Dr. Carlos da Rocha Guimarães, aprovada: Suprimam-se. Justificação: os artigos 98 a 100 a 103 constituem matéria de competência local; o artigo 99 merece a mesma crítica que foi feita ao 94, e o seu § único, é matéria para lei especial". Vencido o Dr. Gilberto de Ulhãa Canto, que votou pela manutenção dos artigos 98 e 99, opinando, quanto aos demais: 'Artigos 100 a 103- o anteprojeto adotou a regulamentação da Lei 854, de 10-X-1949, que instituiu o tributo na órbita federal, fixando um roteiro demasiado rígido para os Estados e Municípios. Parece-nos que somente aqueles mínimos que servem à caracterização do tributo, para impedir-lhes a adoção com tal nome, quando em realidade outra seja a natureza real, devam constar no código. Assim, por exemplo, a limitação do montante total a arrecadar, ao custo da obra, a adoção de um processo de apuração da contribuição individual, que corresponda à valorização resultante, e outros elementos que são integrativos do tributo, devem constar. O mais, seria deixado ao ente público instituidor'". (CANTO, Gilberto de Ulhãa; GUIMARÃES, Carlos da Rocha; REZENDE, Tito; PÉRICLES, Jayme. Codificação do direito tributário (contribuição do I.B.D.F. ao estudo do projeto de código tributário nacional). Rio de Janeiro :Financeiras, 1955. p.171.).

¹⁹¹TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Rio de Janeiro : Ministério da Fazenda, 1954. p.161.

Por essas razões, não pareceu ao legislador conveniente conservar, no Projeto, a transcrição das disposições da Lei nº 854 de 1949, que ocupavam os arts. 98 a 103 do Anteprojeto.

Em verdade, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que em seu capítulo V cuida da contribuição de melhoria, acabou por ser razoavelmente detalhista em relação a este tributo.

Os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional estabelecem:

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

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

I. publicação prévia dos seguintes elementos:

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

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

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

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

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

Para Josaphat LINHARES, nos dispositivos dos artigos do Código Tributário Nacional sobre a contribuição de melhoria podem ser apreciadas as diversas exigências estabelecidas para impedir abusos do poder público com "extorsões descabidas" aos contribuintes proprietários de imóveis que venham a ser valorizados com obras públicas, quais sejam: o projeto da obra, o seu custo, lançamento da contribuição, prazo para impugnação,

se ao proprietário do imóvel parece necessário fazê-la em defesa de seus interesses, entre outros.¹⁹²

Critica Geraldo ATALIBA o art. 81 do Código Tributário Nacional, o qual teria, entre outros, o defeito de dispor que "é instituída a contribuição..." pois não seria função deste diploma criar tributos, mas simplesmente ser ele norma geral, complementar à Constituição.¹⁹³

Quanto à redação do art. 82, Geraldo ATALIBA aponta, entre outros, o defeito relativo à questão da publicação prévia de memorial descritivo do projeto, orçamento da obra etc., o que não teria nenhuma relação com a realização do fato imponível da contribuição de melhoria.¹⁹⁴

Atribui-se a exigência da publicação prévia de memorial descritivo e possibilidade de impugnação da exigência da contribuição de melhoria a uma cópia errônea de instituto norte-americano: nos Estados Unidos, em ciência das finanças, o fenômeno por nós chamado de contribuição de melhoria tem sido estudado sob a designação genérica de *special assessment* (para a ciência das finanças o que interessaria seria o fenômeno da transferência da expressão financeira da valorização imobiliária). Nos livros desta especialidade, publicados nos Estados Unidos, sob a rubrica genérica de *special assessment*,

¹⁹²LINHARES, Josaphat. A reforma tributária e sua implicação nas finanças dos estados e municípios. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1973. p.350.

¹⁹³ATALIBA, Geraldo. Em prol... p.39.

Não é somente em relação à contribuição de melhoria que o Código Tributário Nacional extrapola seu papel de norma geral. Geraldo ATALIBA (Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. Revista de direito público. São Paulo, a.III, v.10, p.45-80, out./dez. 1969. p.79) comenta que o CTN, em seus 217 artigos, "viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios".

¹⁹⁴ATALIBA, Geraldo. Em prol... p.40.

cuida-se de dois institutos diferentes, o *benefit assessment* (instituto verdadeiramente tributário) e o *cost assessment* (instituto semicontratual). O legislador brasileiro teria "copiado", erroneamente, o *cost assessment*.¹⁹⁵

Geraldo ATALIBA, em obra recente, reitera suas críticas aos dispositivos do Código Tributário Nacional, reafirmando sua opinião no sentido de que houve uma cópia errônea do instituto norte-americano :

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

- a) o requerimento dos interessados;
- b) com consentimento, quanto ao projeto e custos, por parte dos interessados;
- c) os quais podem opinar, discutir e questionar a conveniência e oportunidade da obra, seu projeto e orçamento;
- d) o pagamento, afinal, na medida do custo, repartido proporcionalmente por todos.

[...]

Ora, isto nada tem a ver com outro *special assessment*, 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 assessment*" (cobrança pelo benefício).¹⁹⁶

Quanto a essa controvérsia sobre a publicação prévia dos editais e possibilidade de impugnação, é pertinente o pensamento de Geraldo ATALIBA, quando este afirma que "Não há no mundo tributo cuja cobrança dependa do consentimento do contribuinte", do que se apura a impropriedade do procedimento

¹⁹⁵ATALIBA, Geraldo. *Em prol*... p.41.

Sobre as variações do *special assessment* nos Estados Unidos da América, vide capítulo 4.

¹⁹⁶ATALIBA, Geraldo. *Hipótese*... p.158.

Já em 1967 pretendia-se modificar o Código Tributário Nacional, adaptando-o à nova ordem Constitucional. Também no tocante à contribuição de melhoria foram oferecidas sugestões para mudanças. Coube a Geraldo ATALIBA (A contribuição de melhoria no código tributário nacional em elaboração. p.180-190) apresentar anteprojeto de lei complementar sobre contribuição de melhoria, o que fez em 26 artigos, o qual não vingou, já que outro Código Tributário não surgiu até os nossos dias.

descrito no Código Tributário Nacional para a imposição da contribuição de melhoria.¹⁹⁷

Aparentemente, o procedimento consagrado no Código Tributário Nacional não tem seu fundamento no cuidado do legislador para evitar "extorsões descabidas", mas realmente numa cópia errônea do instituto norte-americano análogo.

Em que pese a abrangência do Código Tributário Nacional ao tratar da contribuição de melhoria, extrapolando o campo das normas gerais de direito tributário, e seus vários defeitos, entre eles o do procedimento envolvendo a exigência da publicação de editais etc., seus artigos 81 e 82 foram observados pelas legislações que surgiram à época.

Editou-se, ainda antes de entrar em vigor a Constituição de 1967, o Decreto-lei nº 195 de 24.2.1967.

Estabelecia o art. 1º desse Decreto-lei:

Art. 1º. A contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.¹⁹⁸

¹⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese... p.158.

A Jurisprudência se manifestou sobre a questão da publicação prévia dos editais, a exemplo da decisão abaixo transcrita, que inclusive argumentou com o Decreto-lei nº 195/67, diploma objeto de várias controvérsias, como se verá a seguir: "O art. 82, I, do CTN, fala apenas em publicação prévia do edital, sem esclarecer o momento, se antes ou depois da realização da obra. Entretanto, o art. 5º do Decreto-lei nº 195/67 estabelece que a Administração deverá publicar edital 'para a cobrança da contribuição de melhoria', o que leva a crer que a publicação de edital não deve preceder, obrigatoriamente, a realização da obra, mas sim à cobrança do tributo. Tal posicionamento se justifica até por razões de ordem prática, porque seria um contra-senso afirmar que a execução da obra pública depende da aquiescência dos atingidos, lindeiros, vizinhos ou direitos beneficiários, ou que a Administração Pública ficasse condicionada a que seus projetos, plantas, cronogramas e outros meios e instrumentos fossem aprovados ou impugnados pelos administrados.

A realidade é que a eventual impugnação do contribuinte não impede a realização da obra pública, mas, tão-somente, dependendo do caso, a cobrança do tributo, se ele demonstrar a inexistência de benefício ou mesmo a desvalorização de seu imóvel. Não se pode admitir que uma minoria de pessoas beneficie-se em detrimento da coletividade, toda vez que a Administração Pública tenha de lançar mão de investimentos para patrocinar o desenvolvimento urbano ou rural, para realização de obra no interesse geral. (TA-PR, Apelação Cível nº 30.082 - in 4ª C. j. 26.9.90)". REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, n.665, p.160-164, mar. 1991. p.161.

¹⁹⁸ Vide transcrição do Decreto-lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967, no anexo 2 do presente estudo.

O Decreto-lei nº 195/67 repetia muitas das disposições do Código Tributário Nacional sobre contribuição de melhoria, detalhando-as e regulamentando a aplicação do tributo em nível federal, estadual e municipal.

A abrangência e o grau de detalhamento esboçado pelo Decreto-lei nº 195/67 foram fortemente criticados pela doutrina.¹⁹⁹

Tal Decreto-lei teria extravasado os limites de competência derivados da outorga constitucional, uma vez que em nosso sistema não é consentida a intervenção legislativa da União nas esferas estaduais e municipais com o fim de regular a competência tributária. Teria este diploma legal, com a finalidade de regular a contribuição de melhoria, assumido características de lei complementar.²⁰⁰

Encontrava-se em vigor, à época da edição do Decreto-lei nº 195 de 24.2.67, a Constituição de 1946 com as emendas que lhe foram feitas. Em 7 de dezembro de 1966 foi baixado o Ato Institucional nº 4, que convocou o Congresso Nacional para se reunir, a fim de discutir e promulgar a Constituição, apresentando (artigo 9º, parágrafos 1º e 2º) exceções que concediam ao Presidente da República competência para baixar

¹⁹⁹Também a confirmação da adoção do critério valorização foi criticada. Em simpósio promovido pelo IBAM sobre o tema contribuição de melhoria, muitos opinaram no sentido de que, erigindo a valorização em critério básico para a cobrança da contribuição de melhoria, o Decreto-lei 195 dificultaria, ou mesmo impediria a utilização do tributo no país, pelos óbices consideráveis que se antepõem à determinação do valor das propriedades beneficiadas antes e depois da realização das obras. (SIMPÓSIO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: Relatório Final. Revista de administração municipal. n.86, p.63-73, jan./fev. 1986. p.64.).

As dificuldades na aplicação do Código Tributário Nacional e dos dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, levaram o Senador Ney Braga a apresentar o Projeto nº 8/68, sugerindo nova redação a estes diplomas legais. Este Projeto acabou por ser arquivado definitivamente em 1972. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.).

²⁰⁰APOCALYPSE, Sidney Saraiva. op. cit. p.18.

atos complementares, bem como decretos-leis sobre matéria de defesa nacional, administrativa e financeira até 15 de março de 1967, quando passou a vigorar a Constituição de 1967.²⁰¹

Foi justamente nesse período que surgiu o Decreto-lei nº 195, subentendendo-se que a matéria tributária faria parte da administrativa ou financeira.

Em verdade, durante a vigência da Constituição de 1946, não havia qualquer distinção, a não ser em nível doutrinário, entre norma geral de direito financeiro e de direito tributário. Somente a partir da Constituição de 1967 dispensou-se tratamento diversificado ao direito financeiro e ao direito tributário, orientação que foi mantida pelas Constituições subseqüentes.²⁰²

Da mesma forma, foi apenas a partir da Constituição de 1967 que se dispôs sobre o procedimento legislativo especial (*quorum* especial) da lei complementar (a Constituição anterior apenas fazia referência a este tipo de lei). Em nível de processo legislativo não havia qualquer diferença entre lei complementar e lei ordinária.

Portanto, não há que se falar que o Ato Institucional nº 4, quando autorizou a União a legislar sobre normas gerais de direito financeiro, não compreendeu as normas gerais de direito tributário. Não existiria, assim, nenhum vício formal em se considerar o Decreto-lei nº 195/67 como lei complementar, havendo quem tenha denominado este tipo de decreto-lei (em

²⁰¹APOCALYPSE, Sidney Saraiva. op. cit. p.19.

²⁰²CRUZ, Diniz Ferreira. Lei complementar em matéria tributária. São Paulo : José Bushatsky, 1978. p.148.

situação análoga), de "decretos-leis complementares".²⁰³

Ocorre, porém, que o Decreto-lei nº 195/67, fazendo as vezes de norma geral de direito tributário, teria extrapolado os limites aceitáveis de uma norma geral, que teria a função, segundo Geraldo ATALIBA, de preencher lacunas no texto constitucional e de evitar, na medida do possível, os conflitos de competência entre as pessoas constitucionais.²⁰⁴

O Decreto-lei nº 195/67, para autores como Sidney Saraiva APOCALYPSE, não tem força de lei complementar à Constituição, sendo simples decreto-lei, obrigando tão-somente na esfera federal, não podendo ser considerado pelo município ou pelo estado como norma vinculante para a instituição da contribuição de melhoria.²⁰⁵

Segundo outros autores, o Decreto-lei nº 195/67 teria cometido flagrantes inconstitucionalidades ao disciplinar o instituto, porquanto pretendeu submeter aos seus mandamentos não apenas a União, mas também os estados e municípios, extrapolando assim de sua competência.²⁰⁶

Antonio Carlos LOVATO combate também esse diploma legal quando dispõe sobre a contribuição de melhoria, assim como a abrangência do Código Tributário Nacional:

²⁰³ Luiz Rafael Mayer, citado por Marçal JUSTEN FILHO (O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985. p.67.).

²⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais... p.63.

²⁰⁵ APOCALYPSE, Sidney Saraiva. op. cit. p.21.

²⁰⁶ Os participantes do Simpósio realizado pelo IBAM sobre contribuição de melhoria recomendaram, em consequência, que o Decreto-lei nº 195 "fosse expungido dos dispositivos que o tornavam de observância obrigatória pelos estados e municípios."(SIMPÓSIO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: Relatório Final. p.67.).

Mas não podemos admitir que questões como lançamento, arrecadação, prazos para pagamento, conveniência e oportunidade de realização da obra, poderes próprios da entidade tributante, sejam regulados por uma suposta lei complementar (DL Nº195/67) e por uma lei complementar (CTN), cujas finalidades seriam apenas para estabelecerem normas gerais de direito tributário.²⁰⁷

O autor acima é, portanto, pela ineficácia do art. 82 do Código Tributário Nacional com relação aos estados e municípios, sendo porém cogente para a União, valendo para esta como lei federal. Quanto ao Decreto-lei nº 195/67 entende que não tem eficácia alguma, quer para o município, estado ou União, já que é nulo, eis que o decreto-lei, mesmo que autorizado pelo Ato Institucional nº 4, só poderia regular matéria administrativa e financeira, mas não tributária.²⁰⁸

Comenta Heron ARZUA que, destarte a veiculação de regras minuciosas até sobre prazo e forma de pagamento, não há que se questionar a forma de decreto-lei e não de lei complementar, pois "[...] o de nº 195 foi tirado com fulcro no AI 4/66, num período em que o Congresso se encontrava em recesso". Assim a forma de veiculação das normas estaria perfeita, porém o conteúdo teria extrapolado o de lei complementar, o que seria para o autor facilmente solucionado: "Também parece não haver óbice jurídico em coexistirem numa mesma lei preceito de feição complementar e normas de Direito Tributário federal".²⁰⁹

O autor citado concebe, portanto, o Decreto-lei nº 195 como diploma vigente que, ao mesmo tempo, contém comandos que são verdadeiras normas gerais de Direito Tributário, ao lado de dispositivos que valem simplesmente como lei ordinária federal, o que afastaria inúmeros problemas jurídicos que, de outro

²⁰⁷ LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.162.

²⁰⁸ Essa última questão já foi solucionada acima.

²⁰⁹ ARZUA, Heron. Considerações em torno da contribuição de melhoria. Revista de direito tributário. São Paulo, n.2, p.188-193, out./dez. 1977. p.190.

modo, obstariam a própria cobrança da contribuição de melhoria.²¹⁰

Observe-se que há autores que apregoam que o Decreto-lei nº 195/67 revogou os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional,²¹¹ o que não procede, pois o Decreto-lei em causa em nada contrariou o Código Tributário Nacional, mas sim o complementou.

Cumprе observar porém que nem todos os autores apregoam apenas os vícios do Decreto-lei nº 195, a exemplo de Luiz José de MESQUITA que o defende, afirmando seu caráter "regulamentar, regulamentador ou mesmo complementar do CTN".²¹²

Sobre esse ponto, escreveu Aliomar BALEEIRO: "O Decreto-lei nº 195, de 24-02-67, expedido antes de entrar em vigência a C.F. de 1967 (Súmula nº 496), tem caráter complementar do CTN, cujo art. 82 se refere à lei relativa a contribuição de melhoria...".²¹³

Diz a Súmula nº 496: "São válidos, porque salvaguardados pelas Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1967, os decreto-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967".

Outra questão suscitada foi a da necessidade de regulamentação do Decreto-lei nº 195/67, já que este, em seu

²¹⁰Geraldo ATALIBA ensina que pode acontecer de lei complementar, incidentalmente, ditar regra em matéria não própria e específica do seu campo: "Então, teríamos um ou alguns artigos ou parágrafos, inseridos no texto da lei complementar, os quais entretanto seriam, em rigor técnico e para efeitos exegeticos, lei ordinária - desta natureza dotados tais mandamentos, por força do sistema". (Lei complementar na constituição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971. p.37.).

²¹¹TOURINHO, Arx da Costa. op. cit. p.160.

²¹²MESQUITA, Luiz José de. op. cit. p.289.

²¹³BALEEIRO, Aliomar. Direito... p.250.

art. 20, previa que "dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente Decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação".

Entende-se, no entanto, que o Decreto-lei nº 195/67 seria perfeitamente executável sem a regulamentação em causa.²¹⁴

Sobre o Decreto-lei nº 195/67 foram, em suma, suscitadas as seguintes irregularidades:

- a) seria nulo, eis que a permissão do Ato Institucional nº 4 não envolveu matéria tributária;
- b) mesmo em se considerando matéria de direito financeiro (norma geral de direito financeiro, que envolveria norma geral de direito tributário), a competência dos estados e municípios teria sido invadida, já que o Decreto-lei nº 195/67 não contém apenas normas gerais, mas regulamenta minuciosamente a aplicação da contribuição de melhoria, sendo portanto apenas cogente para a União;
- c) o Decreto-lei nº 195/67 dependeria de regulamentação.

Passando-se à análise jurisprudencial, tem-se que tais controvérsias ligadas ao Decreto-lei nº 195/67, inclusive quanto à necessidade de regulamentação por ele prevista, foram apreciadas diversas vezes pela Corte Maior, a exemplo do Recurso Extraordinário, cuja ementa é transcrita abaixo:

Tributário. Contribuição de Melhoria. Municípios. O Supremo Tribunal Federal tem decidido que a instituição e a cobrança de Contribuição de Melhoria pelos Estados e Municípios independem de regulamentação prometida pelo art. 3º, caput, do Decreto-lei nº 195, de 24.02.1967 (RE 76.278, Relator o Sr. Ministro Djaci Falcão, RTJ 69/814; RE 77.176, Relator Sr. Ministro Bilac Pinto, DJ de 05.12.75, p. 9162; RE 86.830, Relator o Sr. Ministro Moreira Alves, DJ de 02.12.77, p. 3749/50), mas não

²¹⁴O Deputado Mariano Beck chegou a apresentar o Projeto de Lei nº 124/67, que regulamentava o Decreto-lei nº 195/67, porém, após tramitar nas Comissões da Câmara Federal, tal projeto foi definitivamente arquivado em 9 de abril de 1970. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.).

que esse decreto-lei, nas suas normas gerais de direito tributário, seja inaplicável aos Estados e Municípios.

Conhecimento e provimento parcial do Recurso Extraordinário do Contribuinte, para sujeitar a cobrança da Contribuição de Melhoria no Município de Guaratuba à regra do art. 12 do citado Decreto-lei nº 195. (Acórdão nº 92.209-1 publicado em 18.04.80; Rel. Min. Décio Miranda).²¹⁵

Outros magistrados haviam anteriormente decidido de forma diversa, conforme Recurso "ex officio" nº 175.915 do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, apreciado em 1º de agosto de 1972, cujo Acórdão é parcialmente transcrito abaixo:

Não há dúvida que os termos do precitado Decreto-lei são perfeitamente compatíveis com a Constituição de 1967 e, especialmente, a demanda de regulamentação pelo Poder Executivo Federal e, também, as exigências dos arts. 5º e 6º do mencionado Decreto-lei, segundo os quais o devido diploma, para ser exequível, depende de regulamentação anterior.

Inferre-se, daí, sem sombra de dúvida, que, enquanto o referido Decreto-lei Federal nº 195 estiver sujeito a regulamentação, inadmissível a cobrança pretendida pelo Prefeito Municipal de Ipaçu.²¹⁶

Sobre o aspecto de Lei complementar dado ao Decreto-lei nº 195/67, declarou o Relator do Recurso "ex officio" nº 203.517 do Tribunal de Alçada de São Paulo, em Acórdão ora parcialmente transcrito:

A Constituição é de 24.1.1967, mas entrou em vigor em 15.3.1967.

Em 24.2.1967, foi baixado o Decreto-lei federal nº 195, dispondo sobre a contribuição de melhoria.

Veio a Emenda Constitucional de 1969, que manteve a contribuição de melhoria (art. 18, nº II), porém não mais se referiu à lei para fixação de critérios e formas previstas no art. 19, §3º, da Constituição de 1967.

Não se argumente com o art. 18, §1º, da Constituição de 1969, que dispõe: 'Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário' etc., porque a Constituição de 1967 assim também dispunha no art. 19, §1º.

Se o novo texto não mais exigiu lei específica, regulando os critérios, limites e formas da contribuição de melhoria, evidentemente, o legislador dispensou a complementação, talvez em face do Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82) e do Decreto-lei federal nº 195, de 1967, que são leis complementares.²¹⁷

O Supremo Tribunal Federal, em Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 92.186, publicado no Diário da

²¹⁵ISS, IPTU, TAXAS, CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Coletânea de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre tributos municipais- 1966/80. Brasília : Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, 1981. p.104.

²¹⁶REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, n.447, jan. 1973, p.153..

²¹⁷REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.125, p.243-246, jul./ set. 1976.

Justiça da União de 30.05.80, reconheceu o Decreto-lei nº 195/67 como sendo norma geral de direito tributário, e eficaz, independente de regulamentação:

Contribuição de melhoria. Legitimidade de sua instituição e cobrança, independentemente de regulamentação do Dec.-lei 195, de 1967. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Inobservância, no caso, do art. 12, do citado Decreto-lei, que fixa limite máximo para a cobrança do tributo, com força de norma geral de direito tributário (Constituição, art. 18, §12). Recurso Extraordinário conhecido e provido em parte.²¹⁸

A solução jurisprudencial para as questões suscitadas foi, como se depreende das decisões acima transcritas, no sentido de reconhecer o Decreto-lei nº 195/67 como sendo norma geral de direito tributário, não necessitando este de regulamentação, podendo ser aplicado à União, estados, municípios e distrito federal.

Cabe novamente ressaltar que o Decreto-lei nº 195/67 foi editado sob a égide da Constituição de 1946 e mediante a autorização do Ato Institucional nº 4, que permitia que a União legislasse sobre direito financeiro. Conforme já exposto, somente a partir da Constituição de 1967 é que se diferenciou norma geral de direito financeiro de norma geral de direito tributário. Não haveria portanto qualquer ilegalidade em se conceber o Decreto-lei nº 195/67 como norma geral de direito tributário (não interessando se lei complementar ou não, já que à época não havia definição de rito para esta modalidade normativa), o qual teve sua validade salvaguardada pela Súmula nº 496.

Admite-se, no entanto, como faz a melhor doutrina, que o Decreto-lei nº 195/67 extrapolou os limites de norma geral, ao

²¹⁸ DJU - DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO. 30.05.80, p.3952.

Existem diversas decisões do Supremo Tribunal Federal no mesmo sentido, entre elas a proferida no RE nº 77.176, publicado no DJU de 05.12.75 e RE nº 86830, publicado no DJU de 02.12.77.

regulamentar o tributo em nível federal, estadual e municipal, desta forma invadindo competências tributárias.²¹⁹

A melhor solução seria, portanto, considerar o Decreto-lei nº 195/67 como norma geral de direito tributário nos dispositivos com conteúdo de norma geral, e como norma federal, impositiva apenas para a União, nos demais.²²⁰

A Constituição Federal de 1967, na redação primitiva, foi modificada pela Emenda nº 1, de 1969, que, no art. 18, II, estabelece como limite individual da contribuição de melhoria o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, e como limite total o custo:

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

[...]

II. Contribuição de melhoria arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados pelas 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.

Sobre a redação do art. 18, II, afirma Geraldo ATALIBA que seu "maior pecado" está em estabelecer "como limite total a despesa realizada":

Não se sabe se esse preceito decorre de uma louvável prudência - no sentido de evitar que o legislador venha a converter esse tributo numa fonte pura e simples de receita, equiparável aos impostos, com o risco de resvalar sob o assédio das tentações fiscalistas - ou se (o que infelizmente é mais provável) resultar do preconceito de supor que a contribuição de melhoria remunera o custo da obra.²²¹

²¹⁹Essa questão foi muito discutida na doutrina, ensinando Roque Antonio CARRAZZA que a lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição: "Para além destas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime, os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas, no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos e de suas competências" (op. cit. p.396.).

²²⁰Tratando da extravasão incidental da matéria própria de lei complementar, ensina Geraldo ATALIBA que "teríamos alguns artigos ou parágrafos, inseridos no texto da lei complementar, os quais entretanto seriam, em rigor técnico e para efeitos exegéticos, lei ordinária - desta natureza dotados tais mandamentos, por força do sistema." (Lei complementar na constituição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971. p.37.).

²²¹ATALIBA, Geraldo. Em prol... p.36.

Revela-se, nesse aspecto, a controvérsia já suscitada anteriormente, quanto à concepção da contribuição de melhoria como forma de se atribuir a mais-valia imobiliária ao poder público que realizou a obra pública, ou à concepção da contribuição de melhoria como tributo essencialmente recuperatório dos gastos despendidos com as obras públicas.

Em verdade esse limite total da contribuição de melhoria já existia na Constituição de 1946 e é forma legislativa encontrada para se evitar que o sujeito passivo da obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria contribua (somadas todas as contribuições de todos os sujeitos passivos localizados na zona de influência na qual se verificou valorização) com valor superior ao despendido no empreendimento, já que a finalidade primária da contribuição de melhoria é absorver a mais-valia imobiliária, mas traz como consequência o custeio parcial ou total da obra pública. Se o poder público arrecadar mais do que gastou com a obra, verifica-se que não haverá correlação perfeita entre a atividade estatal e sua consequência para o sujeito passivo, o que efetivamente deve ocorrer, por se tratar de tributo vinculado.

Lembre-se, nesse sentido, que na contribuição de melhoria a referibilidade entre a atuação estatal e o sujeito passivo se faz de forma indireta, ou seja, pela valorização imobiliária, a qual deve ser combinada com a causa desta valorização, a atuação estatal em si, consubstanciada pela obra pública, pelo investimento público.

7.5 OS EFEITOS DA EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 23 DE 10 DE DEZEMBRO DE 1983

A Emenda Constitucional nº 23, de 10 de dezembro de 1983, alterou as feições do instituto da contribuição de melhoria na legislação pátria, ocasionando inúmeras discussões na doutrina e jurisprudência. A redação do dispositivo constitucional passou a ser a seguinte:

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

[...]

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

A Emenda Constitucional introduziu duas alterações em relação ao texto anterior: substituiu a expressão "imóveis valorizados" por "imóveis beneficiados" e omitiu a expressão "tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado".

A aplicação deficitária da contribuição de melhoria em todo o país foi a causa para tais mudanças. Autores como Baptista MOREIRA, Joaquim Castro AGUIAR, Carvalho PINTO, entre outros, muito criticavam e adiantavam a não exeqüibilidade da contribuição de melhoria, segundo eles devida à adoção do critério valorização.²²²

²²²MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.75. AGUIAR, Joaquim Castro. op. cit. p.145. PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. op. cit. v.12. p.30.

Hugo WAHRLICH e Homero SENA afirmavam que "é fácil perceber que o critério da 'mais-valia' torna-se praticamente inexequível. É difícilimo, e só mesmo em raros casos realmente possível, comprovar o *quantum* da valorização verificada, providência entretanto indispensável para fixar o limite individual de taxaço. O resultado é que as raras tentativas de institucionalizar a cobrança dessa contribuição não têm logrado êxito...". (Contribuição de melhoria. Revista de administração municipal. p.508-512, jan./fev. 1986. p.508.).

Em Simpósio realizado pelo IBAM em 1968, criticou-se a adoção do critério valorização pelo Decreto-lei nº 195/67, e recomendou-se ao governo federal a modificação da redação dos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, de modo a possibilitar o lançamento da contribuição de melhoria fundada quer na valorização dos imóveis beneficiados, quer no custo das obras públicas que lhe deu causa. Pelo anteprojeto sugerido, o artigo 81 do Código Tributário Nacional teria a seguinte redação: "Art. 81- A contribuição de melhoria poderá ser instituída pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo da obra pública de que decorra valorização imobiliária, podendo a lei: I-estabelecer sua cobrança com base no custo total ou parcial da obra, a ser rateado entre os imóveis beneficiados em função de índices estabelecidos para o cálculo da contribuição, ou, II-instituir como base de cálculo a valorização de cada imóvel caracterizada pela diferença entre os valores venais anterior e posterior à obra, não podendo o total arrecadado exceder o custo desta". (SIMPÓSIO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: Relatório Final. p.70.).

Merece respeito a palavra de Carvalho PINTO, o qual, já em 1949, atribuiu a não exequibilidade da contribuição de melhoria no país à adoção do critério avaliativo "mais evoluído", ou seja, o critério da valorização imobiliária:

De nossa parte, não temos a menor dúvida em renunciar à sedutora fórmula de critério avaliativo mais evoluído. Entre a injustiça, porventura decorrente de uma menos perfeita distribuição dos encargos que são todos eles isoladamente justos - e a injustiça muito maior e muito mais danosa de continuar o nosso poder público praticamente desaparelhado para recolher toda a valorização extraordinária levada ao patrimônio de alguns pelo esforço de todos, preferimos a primeira das contingências.²²³

Joaquim Castro AGUIAR trilha o mesmo caminho do autor anteriormente citado:

E, infelizmente, a legislação federal não tem dado acolhida à teoria que considera o tributo uma técnica de financiamento de obras públicas. Com efeito, vem-se consagrando no Brasil a doutrina da mais valia, que tem contribuído apenas para por em descrédito a eficácia do tributo. A Constituição do Brasil adotou, aliás, o princípio da mais-valia.²²⁴

Apesar da polêmica gerada pela supressão do termo "valorização" no texto constitucional, como se verá adiante, era esta a grande aspiração de João Baptista MOREIRA, que em 1981 apregoava ser a contribuição de melhoria, da forma configurada na Constituição de 1967, Emenda Constitucional nº 1 de 1969 e art. 81 do Código Tributário Nacional, "um corpo estranho ao legítimo instituto da contribuição de melhoria", e que a valorização imobiliária decorrente de obra pública "é apenas um objetivo do fato gerador do imposto de renda sobre o lucro imobiliário".²²⁵

Discorda-se das opiniões desse autor: o "legítimo instituto da contribuição de melhoria" tem como fato imponível a valorização imobiliária, que não se confunde com o fato

²²³PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. op. cit. v.12. p.30.

²²⁴AGUIAR, Joaquim Castro. op. cit. p.150.

²²⁵MOREIRA, João Baptista. A contribuição... p.91.

imponível do imposto de renda sobre o lucro obtido nas operações imobiliárias.²²⁶

Cabe aqui abrir um parênteses para novamente observar que a questão da suposta cumulatividade com imposto de renda, que ocorreria para o autor citado acima, já houvera sido contornada pela Lei nº 854/49 (art. 8º) e pelo Decreto-lei nº 195/67 (art. 17).

Surgiu, então, a Emenda Constitucional nº 23/83, conhecida por Emenda Passos Porto. Sobre as alterações trazidas por esta, comenta Navarro COELHO que havia clara intenção de se substituir o critério valorização pelo critério custo, o que faria com que a legislação complementar sobre a contribuição de melhoria (no caso os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e Decreto-lei nº 195/67) tivesse se tornado incompatível com o dispositivo constitucional.²²⁷

Régis Fernandes de OLIVEIRA comenta que o constituinte pretendeu eliminar da base de cálculo o fator valorização como requisito necessário à identificação da hipótese de incidência (bastaria o benefício que da obra resultar aos contribuintes previamente definidos por critérios objetivos) e, também, dispensar o limite individual de valorização que decorre da construção de obra pública.²²⁸

A mudança introduzida pela Emenda Constitucional nº 23/83 leva Regis Fernandes de OLIVEIRA a afirmar que, na verdade, ao dispor apenas sobre o elemento "custo", transmudou-

²²⁶Sobre o tratamento legislativo do imposto de renda incidente sobre o lucro obtido com operações de alienação de imóveis, vide nota nº 143.

²²⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.78.

²²⁸OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Inexistência da contribuição de melhoria no direito brasileiro. Revista de direito tributário. São Paulo, a.10, n.36, p.62-66, abr./jun. 1985. p.62.

se a contribuição de melhoria em mera taxa de obras, motivo pelo qual não mais existiria contribuição de melhoria após a edição de tal Emenda:

Os parâmetros exigidos anteriormente sofreram substancial alteração. A base de cálculo passa a ser o custo do serviço e não mais a valorização decorrente da obra. É irrelevante, hoje, o aspecto valorização do imóvel. Basta o benefício, que pode traduzir-se em mera comodidade para os proprietários dos imóveis limítrofes, sem que daí decorra mais-valia. A simples facilidade de locomoção através de veículos, por exemplo, servirá de embasamento para exigência da contribuição de melhoria.²²⁹

Apreciando as modificações trazidas pela Emenda em referência, votaram os Juizes da 4ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada do Estado do Paraná:

Observe-se, portanto, que a intenção do legislador em matéria constitucional-tributária foi eliminar na base de cálculo o fator valorização como requisito necessário à identificação da hipótese de incidência, bastando o benefício que da obra resultar aos contribuintes, uma vez que exclui a expressão 'imóveis valorizados' por 'imóveis beneficiados', bem como dispensou o limite individual de valorização que decorre da construção de obra pública.

Embora existam entendimentos de que a Emenda Passos Porto não tenha alterado a definição do fato gerador da contribuição de melhoria, procurando igualar o sentido das expressões 'benefício' e 'valorização' (RT 596/113, 1ª TACIVSP; RF 288/155, artigo de Antonio Carlos Lovato), o fato é que o legislador jamais teria usado expressões inúteis, ou alterado o texto constitucional, modificando e suprimindo expressões, como o fez, sem objetivar uma efetiva mudança na definição do fato gerador daquele tributo. Perderia sentido a própria emenda constitucional, que resultaria na sua inutilidade. (Ap. Cível nº 30.082-1-4ª C. do Tribunal de Alçada do Paraná).²³⁰

Conforme aludido na decisão transcrita, grande parte dos doutrinadores pátrios entendeu que as modificações introduzidas pela Emenda Passos Porto não mudaram substancialmente o tributo, e que o limite valorização estaria, de qualquer forma, implícito no texto constitucional.

Nesse sentido discorre Antonio Carlos LOVATO, entendendo que a supressão foi feita por ser desnecessária a fixação explícita do limite valorização, já que ele está implícito na

²²⁹OLIVEIRA, Regis Fernandes de. op. cit. p.63.

Cabe aqui reiterar que a obra pública pode ensejar a imposição de contribuição de melhoria, e que a prestação de serviço público específico e divisível pode ensejar a imposição de taxa.

²³⁰REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.665, p.160-164, mar. 1991. p.163.

contribuição de melhoria, "pois a atribuição acima da valorização conflita com os próprios fundamentos do tributo".²³¹

Arx da Costa TOURINHO chega a conclusão semelhante através de outro raciocínio. Para este, a Emenda Constitucional, substituindo a expressão "valorização imobiliária" por "benefício", deu maior amplitude ao fato gerador, uma vez que toda valorização é benefício, mas nem todo benefício é valorização. Porém o limite individual seria respeitado, não por disposição expressa, mas de forma implícita, em cumprimento ao princípio da capacidade contributiva.²³²

Discorda-se da opinião esposada acima, já que a única forma objetiva de aferição de benefício proporcionado por obra pública à propriedade imobiliária é a quantificação da valorização.²³³

É justamente nesse sentido o ensinamento de Geraldo ATALIBA, entendendo que a dicção "imóvel beneficiado" ganha, no contexto, a mesma significação que ostentava sua antecessora "imóvel valorizado", e alegando que o "benefício", por ser critério para determinação de tributo, não pode deixar de ter consistência econômica imediatamente apreensível. Para o autor, portanto, a alteração constitucional não modificou o enfoque da contribuição de melhoria, de vez que o único objetivo é a valorização, sem o que seria inadmissível falar-se na possibilidade de cobrança do tributo.²³⁴

²³¹LOVATO, Antonio Carlos. op. cit. p.161.

²³²TOURINHO, Arx da Costa. op. cit. p.149.

²³³Ressalte-se que tem de haver, sempre, uma compatibilidade entre a materialidade da hipótese de incidência e a base impositiva do tributo.

²³⁴ATALIBA, Geraldo. Contribuição de melhoria. Revista de informação legislativa. Brasília, a.21, n.81, 1984. p.386.

Em outro trabalho, realizado em conjunto com Aires BARRETO e Cléber GIARDINO, coloca Geraldo ATALIBA:

é dizer: o termo 'beneficiado' não se refere a proprietário, senão indiretamente; o imóvel é que deverá ser beneficiado pela obra. Do ponto de vista subjetivo poderá haver, ou não, benefício. O critério de aferição do tributo, todavia, descarta esse ângulo; importa apenas o benefício agregado ao imóvel e isto fatalmente se traduz em valorização.

Além do mais, a manutenção da designação 'contribuição de melhoria', como espécie de tributo, ao lado das taxas e dos impostos, obriga o intérprete a reconhecer, nessa rigorosa sistematização, a persistência de uma fidelidade aos postulados científicos elaborados pela doutrina. Em consequência, não pode esse tributo confundir-se com taxa, nem ter regime semelhante. Continua sendo um 'tertium genus', rigorosamente distinto das demais espécies. O custo da obra não constitui sua base de cálculo; na forma constitucional, é mero 'limite' de cobrança, a qual, portanto, poderia ser maior, não fosse essa restrição. Com as alterações procedidas, é certo, o texto constitucional perdeu em clareza e objetividade.²³⁵

Afirma também Luiz José de MESQUITA que mesmo após a Emenda nº 23/83, necessariamente deve ser obedecido ao critério do benefício, ou, mais objetivamente, da valorização trazida a cada imóvel.²³⁶

Afinado com as opiniões da doutrina, o Tribunal de Justiça de São Paulo, na Apelação nº 464.027-3 (julgada em 14.8.91) apreciou a questão, em Acórdão parcialmente transcrito:

Não há dúvida que, a partir de janeiro de 1984, houve reformulação na conceituação da contribuição de melhoria, por força da Emenda Constitucional nº 23/83, que deu nova redação ao inc. II do art. 18 da anterior Constituição Federal.

Entretanto, é absolutamente inconteste que o legislador não alterou o conceito da contribuição de melhoria. Não houve essa intenção e nem isso se extrai, de forma implícita ou explícita, da Emenda Passos Porto.

O fato gerador da obrigação é o mesmo.

²³⁵ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber. Reforma tributária (emenda constitucional n.23 de 19 de dezembro de 1983). Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro. v.155, p.355-365, jan./mar. 1984. p.355.

²³⁶MESQUITA, José Luiz de. op. cit. p.308.

Em 3 de novembro de 1983 o Deputado Lúcio Alcântara apresentou projeto de lei sobre contribuição de melhoria, adotando o critério valorização: "Art. 19- A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo de valor do imóvel localizado em áreas beneficiadas, direta ou indiretamente, por obras públicas;". Esse projeto foi arquivado definitivamente em 5 de abril de 1989. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.).

Em absoluto se pode considerar a obra pública, tomando-se por base exclusivamente o seu custo, sob pena de desaparecimento do elemento básico do instituto.
A valorização é a essência da contribuição de melhoria, que não por outro motivo, tem esse nome.
[...]".²³⁷

Também o Supremo Tribunal Federal, em decisões sobre o efeito da Emenda Constitucional nº 23, em matéria de contribuição de melhoria, entendeu que a valorização continuou a ser o requisito ensejador da imposição deste tributo, a exemplo do Recurso Extraordinário nº 116.147:

²³⁷BDM- BOLETIM DE DIREITO MUNICIPAL. p.68-69, jan. 1992. p.68.

Nesse mesmo sentido decidiu a 4ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no Acórdão 448.861/5: "Esta 4ª Câmara, em Acórdão sempre citado, relator o então Juiz e hoje Desembargador Olavo Silveira, deixou assentado: 'é certo que a contribuição de melhoria está disciplinada por outra forma, desde 1.1.84, por força da EC 23/83, dando nova redação ao nº II do artigo 18 da CF. Contudo, apesar da nova redação, é preciso, desde logo, salientar que não terá sido intenção do legislador alterar o conceito de contribuição de melhoria, mesmo porque, a prevalecer a tese de que a Emenda Passos Porto teria alterado a definição do fato gerador desse tributo, para considerá-lo apenas como a realização da obra pública, e tendo por base somente o custo dessa obra, já não se cuidaria mais do tipo legal, por ausência de elemento fundamental. O certo é que a valorização foi sempre considerada como pressuposto da contribuição de melhoria. E, em verdade, assim continua, mesmo porque o texto do nº II do art. 18 da CF, mesmo após a EC 23, não afastou esse pressuposto, continuando a se referir aos imóveis 'beneficiados' por obra pública. E assim deve ser porque se não resulta valorização, isto é, benefício para a propriedade privada, não se pode afirmar que ela possa gerar a contribuição de melhoria. E, como é obra pública, e não serviço, também não pode gerar taxa, porque destinada a todos, cumprindo ser atendida com os impostos gerais'" (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.9/92, maio 1992. p.168.).

Ainda no mesmo sentido o Acórdão nº 454.304-2 da 7ª Câmara do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, julgado em 17.03.92 (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA, n.11/92, junho 1992. p.207.).

Por outro lado, a 6ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, assim decidiu no Acórdão 472.059-0, julgado em 08.10.91: "[...] o serviço foi prestado pela Municipalidade e a autora beneficiada pela obra pública. Partindo-se do princípio de que a ninguém é lícito enriquecer-se à custa de outrem, no caso, dos munícipes, fácil é concluir-se que devido e bem pago foi a contribuição de melhoria lançada. Aliás, a 3ª Câmara desta Corte, com preciso senso de Justiça, deixou assentado, na Apelação nº 388.502, que: 'Contribuição de Melhoria - Asfaltamento de via pública - Cobrança dos proprietários de imóveis nela situados - Apuração apenas do quantum despendido pelo Poder Público para rateio entre os beneficiados pela obra - Inteligência do art. 18, II, da CF, com redação da EC 23/83. Tratando-se de asfaltamento de via pública, fica claro que imóveis beneficiados pela obra, para fins de contribuição de melhoria, são os que se situam em tal via. Depois da EC 23/83 para lançamento da contribuição de melhoria há que se apurar somente o quantum despendido pelo Poder Público, pois tal quantia é que há de ser rateada entre os proprietários dos imóveis beneficiados pela obra'" (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.2/92, jan. 1992, p.32.).

Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Contribuição de melhoria. Art. 18, II, CF/67, com a redação dada pela EC nº 23/83.

Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional nº 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito insito à contribuição de melhoria - persiste como fato gerador dessa espécie tributária. RE conhecido e provido. (Relator Ministro Célio Borja. Julgamento em 29.10.91.)²³⁸

De forma conclusiva, coloca José Marques Domingues de OLIVEIRA que, malgrado a redação do art. 18, II, da Constituição de 1967, determinada pela Emenda nº 23/83, a melhor doutrina e jurisprudência sustentaram a prevalência do limite individual de cobrança do tributo (valorização que da obra resultar para cada imóvel beneficiado).²³⁹

Há que se ressaltar o surgimento do Projeto de Lei Complementar nº 242-A de 1984, que ainda tramita no Congresso Nacional, com o propósito de modificar os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e de revogar o Decreto-lei nº 195 de

²³⁸REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília, v.138, p.614-625, nov. 1991. p.614.

No mesmo sentido o Recurso Extraordinário nº 115.863 (Relator Ministro Célio Borja), publicado no mesmo volume da REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. (p.600-613.).

²³⁹OLIVEIRA, José Marques Domingues de. Espécie de tributos. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v. 183, p.42-55, jan./mar. 1991. p.49.

24 de fevereiro de 1967, e que ignora o aspecto valorização para a contribuição de melhoria.²⁴⁰

A exposição de motivos desse Projeto traz parecer do Sr. Ministro da Fazenda Ernane Galvêas:

[...]

2. Em suas linhas gerais, o Anteprojeto objetiva, basicamente, adequar a legislação complementar à atual redação do item II, do art. 18 da Constituição, o qual, a partir da modificação procedida pela Emenda nº 23, de 19 de dezembro de 1983, tornou viável a exigência daquela espécie tributária, eis que suprimida foi a referência a limite individual, caracterizado pelo acréscimo de valor...²⁴¹

O trâmite de tal projeto levou a 6ª Câmara do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, na Apelação Cível nº 386.926, julgada em 29.11.88, a considerar inadmissível a cobrança da contribuição de melhoria após a Emenda Constitucional nº 23/83, sem que fosse este regulamentado, como se verifica da transcrição parcial do Acórdão em referência:

²⁴⁰ "O Congresso Nacional decreta:

Art. 19. Os arts. 81 e 82 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passam a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 81. A Contribuição de Melhoria instituída e cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, tem como fato gerador o benefício recebido por imóvel em razão de obra pública.

Parágrafo único. Contribuinte do tributo é o proprietário, o titular do domínio útil ou possuidor, a qualquer título, do imóvel.

Art. 82. A Contribuição de Melhoria terá como limite total a despesa realizada.

§19. Para efeito de determinação do limite total serão computadas as despesas de estudo, projetos, fiscalização, desapropriação, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamentos ou empréstimos, cujo valor será atualizado à época do lançamento, na forma da lei.

§20. O valor do tributo a ser cobrado de cada contribuinte será fixado de acordo com critérios definidos em lei e seu lançamento efetuado após a conclusão da obra.

§32. Quando se tratar de obra realizada por etapas, o tributo deverá ser lançado em relação aos imóveis efetivamente beneficiados em cada etapa.

§42. O montante anual da contribuição de melhoria, atualizado à época do pagamento, ficará limitado a 20% (vinte por cento) do valor venal do imóvel, apurado administrativamente.'

Art. 29. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Art. 39. Ficam revogados o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, e demais disposições em contrário." (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL).

Em informação obtida junto ao BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL, em 22 de novembro de 1993, o último movimento desse Projeto, em 23 de março de 1993, foi o encaminhamento à Comissão de Finanças e Tributação.

²⁴¹ Exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 242-A de 1984. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.).

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA-Cobrança inadmissível após a vigência da EC 23/83- Alteração no nº II do art. 18 da CF, suprimida a referência ao limite individual do tributo-Dispositivo não auto-aplicável-Necessidade de modificação da legislação complementar (arts.81 e 82 do CTN)a fim de viabilizar sua exigência- Hipótese em que defeso à municipalidade o lançamento.

[...]

O novo dispositivo constitucional, autorizador da instituição de contribuição de melhoria (art. 18,II, da Constituição em vigor), como tantos outros, não é auto-aplicável. Sua aplicação depende de adequação da lei complementar em vigor, no caso, o Código Tributário Nacional- arts. 81 e 82. Não fosse assim, face à alteração introduzida na Constituição pela Emenda Passos Porto, o Poder Executivo não necessitaria tomar a iniciativa, que tomou, de mandar ao Poder Legislativo o já apontado Projeto de Lei Complementar 242, de 1984, que procurou 'adequar a legislação complementar à atual redação do item II do art. 18 da Constituição, o qual, a partir da modificação procedida Emenda 23, de 1.12.83, tornou viável a exigência daquela espécie tributária, eis que suprimida foi a referência ao limite individual, caracterizado pelo acréscimo de valor que da obra resultasse para cada imóvel beneficiado, mas de difícil aferição' (v. Projeto citado, Exposição de Motivos 124, de 22.10.84, do Ministério da Fazenda) (fls.17).²⁴²

Com a Emenda Constitucional nº 23/83 faziam-se necessárias a promulgação e publicação de lei complementar, para a efetiva cobrança (aos moldes da Emenda), pelo poderes públicos interessados, do tributo contribuição de melhoria.²⁴³

Aparentemente, a Emenda Constitucional nº 23/83 aparentemente optou pela adoção do critério benefício-custo da obra na aplicação da contribuição de melhoria, sem considerar a valorização dos imóveis beneficiados. Este, porém, não foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Ressalte-se que tal Emenda jamais foi regulamentada.

²⁴²REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.638, p.109-112, dez. 1988. p.109.

²⁴³MESQUITA, Luiz José de. op. cit. p.299.

Para o citado autor, proposta a revogação do Decreto-lei nº 195/67, pelo art. 3º do Projeto de Lei Complementar, tem-se que, enquanto não vigente o Projeto de Lei Complementar nº 242/84, que só entraria em vigor na data de sua publicação, haveria um período de *vacatio legis*, continuando em vigor as normas pretéritas aplicáveis à espécie, isto é, as do primitivo art. 82 do CTN e do Decreto-lei nº 195/67, com o que se discorda, já que partindo-se da interpretação de que a Emenda Passos Porto modificou o caráter do tributo, considerando apenas o aspecto "custo", passaria a haver incompatibilidade do CTN e do Decreto-lei nº 195/67 com o texto constitucional.

7.6 A INDEFINIÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL DE 1988 QUANTO À BASE IMPONÍVEL A ADOPTAR E SUA APLICABILIDADE

Histórica e normativamente, como já visto, existem dois tipos possíveis de contribuição de melhoria, com bases imponíveis diferentes: a baseada no critério valorização, tendo por objetivo captar a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública, ainda que com limite no custo da obra; e a fundada no critério custo, que objetiva unicamente recuperar os gastos estatais com dada obra pública beneficiadora de imóveis sítos em sua área de influência.²⁴⁴

Sobre a contribuição de melhoria, reza o art. 145, III, da Constituição Federal de 1988:

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

[...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

Especificamente sobre a redação do dispositivo constitucional, com inferências no critério supostamente adotado, vários doutrinadores se manifestaram.

Aires Fernandino BARRETO comenta o artigo 145, III, da Constituição Federal dizendo que, como não se teve equacionada a polêmica gerada pela Emenda Passos Porto (já tratada no presente estudo), partiu o constituinte para uma solução mais singela, "contribuição de melhoria decorrente de obras públicas", o que, a seu ver, nada mudou, já que um imóvel só absorve benefício manifestado e exteriorizado pelo valorização.²⁴⁵

²⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.76.

²⁴⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Os municípios na nova constituição brasileira. In: A constituição brasileira de 1988 : interpretações. Rio de Janeiro : Forense, 1988. p.91.

Celso Ribeiro BASTOS lamenta o laconismo do dispositivo do art. 145, III, da Constituição, o que não permitiria que fossem ignorados os aspectos dos limites inferior e superior da cobrança, já que estes seriam inerentes à própria natureza do tributo:

é uma modalidade tributária indiretamente vinculada. Por que indiretamente? Porque não basta que o Estado pretenda cobrar o tributo, é necessário que ele faça alguma obra e, mais, deve esta obra produzir uma 'plus valia' da propriedade individual. Note-se que o atual Texto, lamentavelmente, não faz estas duas exigências, sobretudo não limita a cobrança do tributo aos gastos efetivamente realizados pelo poder público nem limita, individualmente, para cobrar de cada contribuinte, a quantia em que seu imóvel foi valorizado.

[...]

No entanto, a despeito desta omissão do Texto Constitucional, que agora fala em contribuição de melhoria decorrente de obras públicas, é de se concluir que muito certamente não haverá a cobrança constitucional sem a satisfação desses princípios, porque eles são como que inerentes à própria natureza do tributo; aliás, pelo seu próprio nome, 'contribuição de melhoria', seria um absurdo cobrar tal contribuição quando o poder público realizasse uma obra que não acarretasse melhoria alguma, ou, pior, produzisse prejuízo para o cidadão.²⁴⁶

Também Barbosa NOGUEIRA, interpretando o mesmo art. 145, III, é partidário da adoção do critério valorização na imposição da contribuição de melhoria: "Entendemos que a contribuição de melhoria continua levando em conta a obra pública, que, uma vez concretizada, provoque valorização dos imóveis por ela atingidos, vale dizer: a contribuição de melhoria continua vinculada à valorização imobiliária."²⁴⁷

Há quem entenda que a contribuição de melhoria prevista na Constituição de 1988 elegeu o "critério custo" da Emenda Constitucional nº 23/83, através de um processo de desconstitucionalização do dispositivo da Carta anterior:

²⁴⁶BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 11 ed. São Paulo : Saraiva, 1989. p.350.

²⁴⁷NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9 ed. São Paulo : Saraiva, 1989. p.168.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - Pressuposto do limite total da despesa realizada - Exigência mantida pela EC 23/83, que continua subsistindo após o advento do art. 145, III, da CF, uma vez que aquela regra jurídica, embora não sendo constitucional, continua validamente no mundo jurídico como lei ordinária, por não contrariar a atual Constituição Federal - Inconstitucionalidade inexistente.²⁴⁸

A tese esposada na decisão acima é inaceitável, já que não há qualquer norma que expressamente disponha sobre desconstitucionalização²⁴⁹ do dispositivo sobre contribuição de melhoria na ordem constitucional anterior.

Apreciando a controvérsia da Emenda Passos Porto, porém em data posterior à edição da Constituição de 1988, os Ministros que atuaram no Recurso Extraordinário nº 116.147 (julgado em 29.10.91) confirmaram a valorização imobiliária como sendo fato gerador da contribuição de melhoria, antes ou após a novel Constituição.²⁵⁰

A 7ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo decidiu no sentido de considerar a valorização imobiliária elemento essencial para a exigência da contribuição de melhoria, em Apelação Cível (Acórdão nº 469.498-2), julgada em 17.11.92, segundo transcrição parcial da ementa respectiva:

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - FATO GERADOR - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - NÃO COMPROVAÇÃO - AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE EDITAL - INEXIGIBILIDADE.

'[...] esta C. Câmara apreciou idêntica questão, então sustentando (com o aporte doutrinário de Geraldo Ataliba) o mesmo entendimento ora trazido pela remessa, no sentido de que a contribuição de melhoria 'é típico e perfeito tributo especial, no

²⁴⁸REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, abr. 1990. p.113.

²⁴⁹Desconstitucionalização é o fenômeno pelo qual certas normas constitucionais anteriores podem não deixar de vigorar com a entrada em vigor da nova Constituição; podem, simplesmente, passar da categoria de normas constitucionais a normas de direito ordinário. Porém a desconstitucionalização tem de ser prevista por uma norma. É o que ensina Jorge MIRANDA (Manual de direito constitucional. v.II. 2 ed. Coimbra : Coimbra Editora Limitada, 1983. p.241.).

²⁵⁰REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília, v.138, p.614-625, nov. 1991. p.625. Em seu voto, assim expôs o Ministro Carlos Velloso: "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 a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra, vale dizer, o *quantum*, da valorização imobiliária. "

sentido de que não é imposto nem taxa', e isto porque 'a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária causada por obra pública', razão por que reafirma: 'Sua base impositiva é a valorização; a medida da valorização é a medida do tributo'; e saliente: 'é errada a definição que agrega ao conceito de contribuição de melhoria a frase: para fazer face ao custo da obra. Nem sob a perspectiva da ciência das finanças esse conceito é correto. É que isso seria nota típica de taxa'. Após, observa que, 'juridicamente, não se define nenhum tributo por sua finalidade', obtemperando que 'a contribuição de melhoria é instrumento puro e simples de realização do princípio constitucional 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'. [...] Nessa linha de entendimento, não cumpriu a ré a demonstração da existência de melhoria para o imóvel do autor (como ressaltado em primeiro grau-fls. 56), da mesma forma que desatendera ao prescrito no art.8º da Lei Municipal 2.109/86, deixando de publicar edital antecedente ao início da execução, com os requisitos do melhoramento a empreender-se.²⁵¹

Pela decisão acima transcrita, reafirma-se que o fato impositivo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária como decorrência de obra pública.²⁵²

Ressalte-se porém decisão da 4ª Câmara do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo (Acórdão 479.761-3, julgado em 29.04.92), onde se entendeu:

[...] O óbice que sempre existiu à cobrança da contribuição de melhoria foi a grande dificuldade da mensuração da valorização econômica experimentada pelo imóvel. Nem por isso, já se viu, pode o constituinte dispensar a 'valorização' como fato gerador. Valorização, por certo, decorrente de obras públicas. Abandona-se, então, a valorização como base de cálculo e toma-se o custo da obra como tal. Tem-se: fato gerador, a valorização do imóvel; base de cálculo: o custo da obra pública. É a conciliação buscada pelo legislador. [...] ²⁵³

O entendimento acima esposado é inaceitável, pois sugere que o fato gerador e a base de cálculo de um tributo podem não

²⁵¹REFERTÓRIO IOB DE JURISPRUDENCIA n.2/93, p.29, jan. 1993.

Em recente decisão, o 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo decidiu que a construção de uma ponte que atenda a todos os habitantes de certa localidade não é um motivo suficiente para que um município cobre contribuição de melhoria, que só poderia ser cobrada se os bens tivessem sofrido o influxo direto ou indireto do benefício (CONTRIBUIÇÃO de melhoria é anulada. Gazeta Mercantil. São Paulo, p.31. 30 nov. 1993.).

²⁵²Cabe acrescentar que para os doutrinadores que defendem a adoção do critério valorização para a base impositiva da contribuição de melhoria, a questão do suposto "bis in idem" deste tributo com o imposto de renda alegada pelos estudiosos que advogam a adoção do modelo alemão de contribuição de melhoria, seria sanada com uma compensação, conforme dispõe Geraldo ATALIBA et al.: "deve a lei do imposto de renda em transações imobiliárias compensar-se com a contribuição de melhoria paga". (Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.184-202, jul./set. 1988. p.184.).

²⁵³REFERTÓRIO IOB DE JURISPRUDENCIA. n.15/92. agosto de 1992. p.282.

ter ligação entre si, ao contrário do que sustenta a melhor doutrina (como já discorrido em capítulo próprio), ou seja, que a base de cálculo ou base imponível reflète a dimensão da materialidade da hipótese de incidência ou fato gerador da obrigação tributária.

Surge ainda na doutrina a questão da eficácia e da regulamentação do art. 145, III, da Constituição Federal:

- a) não haveria necessidade de integração por lei complementar para que as pessoas políticas pudessem exigir o tributo;
- b) seria premente a necessidade de complementação;
- c) ou essa legislação complementar já existiria, na figura dos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e Decreto-lei nº 195/67.

Sacha Calmon Navarro COELHO está no primeiro grupo, entendendo que a competência tributária das pessoas políticas é plena, cabendo-lhes escolher como, quando e quanto haverão de cobrar a título de contribuição de melhoria dos proprietários dos imóveis beneficiados e/ou valorizados pelas obras que realizarem.²⁵⁴

O autor acima, usando a conhecida classificação de José Afonso da SILVA, enquadra o dispositivo do art. 145, III, da Constituição como sendo de eficácia contida, ou seja, que se aplica imediatamente, mas pode ser contido pela legislação infraconstitucional superveniente. Haveria, portanto, liberdade para as pessoas políticas instituírem a contribuição de

²⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.77.

melhoria (como melhor entendessem) até e enquanto não sobrevier lei complementar definindo o tipo e modo desta.²⁵⁵

Discorda-se desse posicionamento, já que o art. 146, III, da Constituição Federal reza que cabe à lei complementar "[...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies...".

O dispositivo constitucional não dá elementos suficientes para um perfeito delineamento do tributo. Há necessidade de legislação complementar.²⁵⁶

Alertando sobre a relevância do *quantum* de acréscimo patrimonial individual decorrente da obra pública ensejadora da contribuição de melhoria, Paulo de Barros CARVALHO sugere a necessidade de legislação complementar:

Hoje, no entanto, a competência é posta em termos amplos e genéricos, bastando que a obra pública acarrete melhoria dos imóveis circundantes, mas é óbvio que a lei complementar mencionada no art. 146 caberá estabelecer de que modo, dentro de que limites e debaixo de que condições específicas a contribuição de melhoria poderá ser criada.

[...]

Dúvidas não existem de que o legislador complementar tem poderes para estipular minuciosa disciplina, ao tratar dessa matéria. Há algo, todavia, que deverá respeitar: o *quantum* de acréscimo patrimonial individualmente verificado. Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública.²⁵⁷

²⁵⁵ Segundo José Afonso da SILVA (Aplicabilidade das normas constitucionais. 2 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1982. p.72), dividem-se as normas constitucionais, quanto à eficácia e aplicabilidade em: a) normas de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; b) normas de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral; c) normas de eficácia limitada:, declaratórias de princípios institutivos ou organizativos; declaratórias de princípios programáticos.

²⁵⁶ Hugo de Brito MACHADO entende que, "em face do art. 146, inciso III, letra a, da Constituição, não é possível no sistema tributário brasileiro a instituição de um tributo sem que o seu perfil, ou âmbito de incidência, esteja conformado por lei complementar". (Lei complementar tributária. Caderno de pesquisas tributárias. v.15. São Paulo : Resenha Tributária, 1989. p.453-466. p.456.).

²⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. p.34.

Geraldo ATALIBA defende uma legislação complementar que discipline as linhas gerais da matéria, sempre repudiando a adoção do critério custo para a contribuição de melhoria, como expôs em Seminário realizado pelo IDEPE - Instituto de Direito Público e Empresarial: "Temos de ter condições para influir na elaboração da legislação complementar que vem aí.... Desapareceu o limite custo, que perturbava muito não só a administração como a própria compreensão do instituto. Portanto, o limite vai ser a valorização."²⁵⁸

Para Ives Gandra da Silva MARTINS e Rogério Vidal Gandra da Silva MARTINS, não haveria necessidade de complementação do dispositivo constitucional, pois já existe legislação infraconstitucional que regulamenta o tributo. O Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195/67, que estabelecem os requisitos mínimos a serem atendidos pela lei instituidora da contribuição de melhoria :

Ao nosso ver, regem hoje este tributo, além da Constituição, o Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195/67, pois ambos estavam inseridos no sistema tributário anterior à promulgação da Carta de 1988 e foram recepcionados pelo novo Texto Supremo, a teor do que dispõe o art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, verbis:

'Art. 34- [...]

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

[...]

Assim sendo, para o estudo desta modalidade tributária entendemos aplicáveis a C.F. de 1988, o C.T.N. e o Decreto-lei nº 195/67.²⁵⁹

Os ensinamentos dos autores acima citados vão de encontro aos de Navarro COELHO, para o qual ter o Decreto-lei nº 195/67 como vigente sob a égide da atual Constituição

²⁵⁸ ATALIBA, Geraldo et al. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.184-202, jul./set. 1988. p.190.

²⁵⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. op. cit. p.400.

implicaria reprivatização atípica,²⁶⁰ antecipando a escolha do tipo de contribuição pelo legislador complementar, que poderá até omitir-se, deixando a escolha para as pessoas políticas:

Onde a Constituição não distingue, quando podia fazê-lo, não cabe ao intérprete distinguir. O *minus dixit* na espécie seria uma temeridade. Isto posto, os municípios são competentes, assim como os Estados e a União para adotarem o tipo de contribuição de melhoria que julgarem conveniente, até e enquanto não sobrevenha lei complementar.²⁶¹

Ensina Jorge MIRANDA que a superveniência da nova Constituição acarreta *ipso facto*, pela própria função e força desta, o desaparecimento do direito ordinário anterior com ela desconforme, havendo os que falam em "revogação, os que falam em caducidade, os que falam em ineficácia etc."²⁶²

Cabe aqui inserir os ensinamentos de Geraldo ATALIBA, o qual afirma que "[...] a lei válida que vem a ser tornar incompatível com a nova Constituição, é meramente tornada ineficaz" e que "O que a norma superior acarreta é a perda da eficácia da norma inferior e anterior":

²⁶⁰Nos termos do § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, "salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência".

Sobre reprivatização ensina Michel TEMER: "A legislação infraconstitucional que perdeu sua eficácia diante de um texto constitucional, não se restaura pelo surgimento de nova Constituição. Essa restauração de eficácia é categorizável como *reprivatização*, inadmitida em nome do princípio da segurança e da estabilidade das relações sociais. O permanente fluxo e refluxo de legislação geraria dificuldades insuperáveis ao aplicador da lei, circunstância não desejada pelo constituinte". (Elementos de direito constitucional. 7 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990. p.40.).

²⁶¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários... p.78.

Porém em outra obra, comentando o artigo 146, III, "a" da Constituição Federal, este autor ensina: "O art. 146, III, 'a', reservou à lei complementar, de modo incisivo, as seguintes matérias: (a) Definição de tributo e de suas espécies; (b) No tocante aos impostos discriminados na Constituição, a definição dos FATOS GERADORES, BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUÍNTES. ... Com efeito, o CTN define TRIBUTO, IMPOSTO, TAXA E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Então, no que tange a definição do tributo e de suas espécies, temos lei complementar". (Lei complementar tributária. Caderno de pesquisas tributárias. v.15. São Paulo : Resenha Tributária, 1990. p.147-161. p.150.).

²⁶²MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. op. cit. p.248.

A nova ordem constitucional destitui de eficácia todas as normas com ela incompatíveis. A nova Constituição só revoga a Constituição anterior. As leis que vierem a ser editadas na conformidade da nova Constituição é que vão revogando as leis antigas, algumas já ineficazes *ex ope* de sua incompatibilidade com princípios, normas ou mesmo com o espírito do novo sistema constitucional.²⁶³

Mesmo em se considerando os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e as disposições do Decreto-lei nº 195/67 incompatíveis com a anterior Constituição Federal, após a Emenda Passos Porto, tem-se que tais normas jamais foram declaradas inconstitucionais, e nem mesmo foram revogadas, quer expressamente ou tacitamente por legislação infraconstitucional sobre o tema em nível nacional; perderam, sim, eventualmente, a eficácia sob a égide da Constituição anterior, após a edição da Emenda Passos Porto.

Aos moldes do apregoado por Ives Gandra da Silva MARTINS e Rogério Vidal Gandra da Silva MARTINS, a eficácia de tais normas teria sido recuperada com a Constituição de 1988.²⁶⁴

Não seria esse o entendimento formado com base nos ensinamentos de Jorge MIRANDA, para o qual, se a norma ordinária é incompatível com a nova Constituição, embora não tenha sua inconstitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário, tem sua subsistência cessada:

Quando qualquer lei ordinária *ab initio* contradiz a Lei Fundamental, ela fica desde logo ferida de invalidade, juridicamente incapaz de produzir os efeitos específicos que deveria provocar e incapaz de regular as situações da vida sobre que versa - podemos, desde já, antecipar. O mesmo não acontece com a lei que fica sendo inconstitucional num momento subsequente ao da sua produção, por virtude de novo princípio ou norma da Constituição; mas no momento da entrada em vigor deste princípio ou norma, tal lei ordinária automaticamente cessa a sua subsistência, embora o evento tenha ou não de ser declarado pelos órgãos competentes.²⁶⁵

²⁶³ATALIBA, Geraldo. Lei complementar... p.54.

²⁶⁴MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. op. cit. p.400.

²⁶⁵MIRANDA, Jorge. op. cit. p. 248.

Certo é que os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e Decreto-lei nº 195/67 jamais foram revogados ou declarados inconstitucionais ante a Emenda Passos Porto (aliás esta Emenda jamais foi regulamentada no tocante à contribuição de melhoria).

Ter-se-ia de perquerir se os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e do Decreto-lei nº 195/67 são ou não incompatíveis com a Constituição de 1967, após a Emenda nº 1/69 e a Emenda Passos Porto (sobre este aspecto há dissensão doutrinária e jurisprudencial, conforme exposto no item anterior).²⁶⁶

Ressalte-se que parte da jurisprudência entendeu que a Emenda Passos Porto nem mesmo modificou o tributo, considerando que "benefício" só pode se traduzir em "valorização".²⁶⁷

Em se entendendo que há tal incompatibilidade, parece estar com razão Jorge MIRANDA ao afirmar que tal espécie de dispositivos teria automaticamente cessada sua subsistência.²⁶⁸ Tê-los, portanto, como eficazes após a edição da nova Constituição implicaria realmente reprivatização atípica.

Mesmo em se considerando vigente a legislação hoje existente sobre o tributo em nível federal (disposições do

²⁶⁶Sobre esse aspecto, vide item específico sobre os efeitos da Emenda Constitucional nº 23/83.

²⁶⁷Vide item específico do presente estudo.

²⁶⁸MIRANDA, Jorge. op. cit. p.251.

Código Tributário Nacional e Decreto-lei nº 195/67),²⁶⁹ é urgente a edição de lei complementar, pois há necessidade de um delineamento definitivo do tributo em questão, o que não é feito de forma satisfatória por tais normas.

Tramita no Congresso Nacional Projeto de Lei Complementar de nº 31/91²⁷⁰ regulamentando o art. 145, III, da Constituição Federal, de autoria do Deputado Carrion Junior, que surpreendentemente ignora a mais-valia imobiliária como pressuposto da contribuição de melhoria, utilizando o critério custo-benefício. Carrion Junior expõe em sua Justificação que até 1988 a legislação vinculava, de alguma forma, a incidência do tributo à valorização do imóvel beneficiado, no que a atual Constituição inovou, criando como única vinculação a existência de obra pública (inciso III do art. 145).²⁷¹

Esse Projeto, em seu art. 15, revoga expressamente os artigos 81 e 82 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário) e o Decreto-lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967.

Na mesma linha desse Projeto, ou seja, ignorando-se a "plus-valia" imobiliária como elemento crucial da contribuição

²⁶⁹ A 4ª Câmara do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no Acórdão 479.761-3, em julgamento realizado em 29.04.92, entendeu que os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional não foram derogados pela Constituição Federal, e, não contrariando preceito seu, foram por ela recepcionados. (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.15/92, agosto de 1992. p.282.).

No mesmo sentido entendeu a 8ª Câmara do Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, no Acórdão 455.077-4. (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.12/92, junho de 1992. p.228.).

²⁷⁰ Vide texto integral do anteprojeto de lei complementar nº 31/91 no anexo 3 do presente estudo.

²⁷¹ Projeto de lei complementar nº 31 de 1991 do Deputado Carrion Junior. (BANCO DE DADOS DO SENADO FEDERAL.) No dia 22 de novembro de 1993 constava como último movimento desse projeto : "Em tramitação nas comissões deste 6 de agosto de 1992".

de melhoria, foi sancionada a Lei paranaense de nº 8.924, de 28 de dezembro de 1988, que instituiu o tributo neste estado.²⁷²

O posicionamento do Projeto do Deputado Carrion Junior é inaceitável. Conforme demonstrado no transcorrer deste estudo, o elemento "valorização imobiliária" é essencial à imposição da contribuição de melhoria. A simples adoção da repartição dos custos desnatura o instituto, transformando-o em figura teratológica perante o nosso sistema tributário: não seria imposto porque é tributo vinculado; não seria taxa porque não pressupõe exercício do poder de polícia ou utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Pelo critério custo, não há correlação entre a obra e o benefício recebido pelo contribuinte, o que denota ainda uma total afronta ao princípio da capacidade contributiva.²⁷³

De todas as controvérsias suscitadas e aqui expostas, extrai-se conclusão no sentido de que a melhor solução no caminho de uma efetiva aplicação da contribuição de melhoria no

²⁷²Art. 29. A contribuição de melhoria tem como fato gerador a realização de obras públicas de que decorra benefício a bens imobiliários.

Parágrafo único- a contribuição de melhoria será cobrada para fazer face ao custo de obras públicas e terá como limite de sua cobrança o custo da obra que poderá ter sua expressão monetária atualizada à época do lançamento.

[...]

Art. 49. Para fixação da contribuição devida adotar-se-á como critério, o benefício resultante da obra, em sua expressão monetária, calculado através do rateio proporcional do seu custo total ou parcial, em relação às respectivas áreas de influência delimitadas em edital.

[...]".

²⁷³Utilizando-se dos ensinamentos de Marçal JUSTEN FILHO (op. cit. p. 383) afirma-se que o mandamento normativo da contribuição de melhoria deriva da intensidade dos efeitos da atuação estatal sobre o sujeito passivo da obrigação tributária. Quando tal correlação entre atuação estatal e efeito para o sujeito passivo não ocorrer, haveria desnaturação do tributo, e eventual efeito de confisco. Tem, portanto, de haver necessária correlação entre a obra pública e seus efeitos, que unicamente podem ser avaliados de forma objetiva através da apuração da mais-valia imobiliária. Ao lado desta correlação, deve haver consideração particular à situação econômica do contribuinte, observando-se assim plenamente o princípio da capacidade contributiva.

país seria a edição de uma lei complementar que desse os principais contornos do tributo, definindo sua hipótese de incidência, sempre com base no critério valorização, deixando às pessoas políticas a instituição e regulamentação detalhada do tributo.

O que se deve objetivar é que o tributo passe a ser aplicado de forma efetiva e obrigatória no país, e não como faculdade do administrador.²⁷⁴

²⁷⁴Já Carlos Alberto A. de Carvalho PINTO (op. cit. v.12. p.17.) comentava sobre a imperatividade da aplicação da contribuição de melhoria e Antonio Carlos LOVATO (op. cit. p.175.) mais recentemente discorreu sobre sua obrigatoriedade.

8 DA IMPOSIÇÃO DE TAXA OU CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA QUANDO DA REALIZAÇÃO DE OBRAS PÚBLICAS

Questão controvertida e antiga no direito brasileiro é a da imposição de contribuição de melhoria ou taxa, pelo poder público, quando da execução de obras como asfaltamento e calçamento, principalmente em nível municipal.

A dúvida quanto à forma de imposição cabível por ocasião da realização de obras públicas que valorizam ou beneficiam imóveis, tem dado causa a inúmeras consultas e pareceres, demandas judiciais e conseqüentemente acórdãos dos tribunais superiores.

Tratando da impossibilidade de se optar pela cobrança de taxa ou contribuição de melhoria, pelo município, quando da realização de obra de pavimentação, Dirceu GALDINO comenta que a pavimentação não é um serviço público (o que ensejaria a imposição de taxa), mas uma obra pública (o que ensejaria a imposição de contribuição de melhoria); que a pavimentação não pode ser específica (sendo específica, ensejaria a imposição de taxa), pois a pista asfáltica não pode ser destacada em unidades autônomas; e que não pode ser dividida (sendo divisível, ensejaria a imposição de taxa) para que cada usuário tenha a utilização individualizada, porque é de uso coletivo.²⁷⁵

No mesmo sentido expressam sua opinião Hely Lopes MEIRELLES e José Afonso da SILVA, em resposta à consulta em que

²⁷⁵GALDINO, Dirceu. Taxa de pavimentação e contribuição de melhoria. Vox Legis. a.12, n.142, p.36-51, out. 1980. p.41.

se indagava qual tributo deveria ser lançado pela Prefeitura Municipal de Dourados-MS, quando da execução de obras de pavimentação.²⁷⁶

Cumpra distinguir a contribuição de melhoria, por exemplo, em decorrência de obra de calçamento que gere valorização imobiliária, de taxa de conservação de calçamento, cujo fato gerador é o serviço prestado. Neste caso a contribuição de melhoria e a taxa apresentam hipóteses de incidência diferentes, podendo eventualmente ser exigidas cumulativamente se se comprovar que houve valorização imobiliária decorrente da obra, e que se prestou serviço público específico e divisível.

Ruy Barbosa NOGUEIRA, em parecer sobre contribuição de melhoria e taxa de iluminação pública, não admitiu tal cumulatividade, eis que naquele caso concreto não seria possível a cobrança da taxa de iluminação pública, pois não se configurou prestação de serviço público específico e divisível:

Em conclusão, enquanto dentro da lei e da lógica ou harmonia do Sistema Tributário Nacional entendemos cabível a contribuição de melhoria para indenizar os custos da obra pública de iluminação e dos estamentos desta, entendemos que não é constitucional, legal ou juridicamente possível a cobrança de taxa dos municípios, para custear a manutenção do serviço comum da iluminação pública. O custo dessa manutenção é despesa geral, a ser custeada com a arrecadação dos impostos.²⁷⁷

Em tese, porém, não há óbice à cumulatividade da cobrança de contribuição de melhoria e de taxa, já que os tributos têm hipóteses de incidência diferentes. O que não se pode aceitar é a opção do administrador em exigir um ou outro tributo.

²⁷⁶ MEIRELLES, Hely Lopes, SILVA, José Afonso da. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, v.16, p.362-375, abr./jun. 1971. p.363.

²⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Contribuição de melhoria e taxa de iluminação pública. Revista da faculdade de direito da universidade de São Paulo. São Paulo, v.LXXXI, p.39-52, jan./dez. 1981. p.52.

Carlos Hélio Alves de MOURA afirma que, em algumas hipóteses, e particularmente no caso de pavimentação, o município pode optar entre a taxa ou a contribuição de melhoria com base em certas decisões jurisprudenciais, como a Súmula 129 do STF: "Na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança de taxa de calçamento."²⁷⁸

Também Joaquim Castro AGUIAR é da mesma opinião, alegando que a legislação federal sobre contribuição de melhoria (no caso o Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195/67) não continha proibição, nem implícita nem explicitamente, ao lançamento da taxa para custeio das obras que enumera: "Demais disso, não poderia trazer preceito proibitivo neste sentido, para imposição obrigatória a Estados e Municípios". Baseia-se o autor também na Súmula 129 do STF, assim como na Súmula 348 do mesmo Tribunal: "É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas'".²⁷⁹

O entendimento desses autores é hoje inaceitável.

Esclareça-se que a Súmula 129 do STF (que legitimaria a opção entre contribuição de melhoria e taxa) foi editada na vigência da Carta de 1946 e teve bases decisórias de 1962. Somente a partir de 1967 a Lei Maior passou a trazer em seu bojo a definição dos fatos geradores de taxa e do pressuposto

²⁷⁸MOURA, Carlos Hélio Alves de. Contribuição de melhoria e taxa de pavimentação. Revista de direito público. São Paulo, n.64, p.251-255, out./ set. 1982. p.251.

²⁷⁹AGUIAR, Joaquim Castro. op. cit. p.162.

da contribuição de melhoria, pelo que estaria superada a Súmula 129.²⁸⁰

O Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, tem entendido que o poder público não pode optar pela cobrança de taxa ou contribuição de melhoria. Se o tributo for decorrente da realização de obra pública, há que se exigir contribuição de melhoria; se de serviço público, taxa.

No Recurso Extraordinário nº 70.010-PR, decidiu o Supremo Tribunal Federal que "a nota distintiva essencial entre a contribuição de melhoria e a taxa é que a primeira está sempre vinculada a uma obra pública, ao passo que a segunda se condiciona a um serviço público".²⁸¹

Aplicados os princípios que prevalecem na Suprema Corte, não se abriria ao poder público a possibilidade de opção entre a cobrança de taxa ou de contribuição de melhoria.²⁸²

Mais recentemente decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo, na Apelação nº 442.639-9, julgada em 7 de agosto de 1991, que "A extensão da rede de pavimentação e calçamento é considerada obra pública, sendo cabível a exigência de

²⁸⁰CATALDO, Paulo Cesar. Taxa de contribuição de melhoria : natureza jurídica. Revista de direito público. São Paulo, n.61, p.81-89, jan./mar. 1982. p.87.

Sob a égide da Constituição de 1946 não havia perfeita distinção entre o fato impositivo da contribuição de melhoria e da taxa. Rezava o artigo 27 da Constituição de 1946: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas".

²⁸¹REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDENCIA. Brasília, v.61, p.160-170, jul. 1972. p.162.

²⁸²O Supremo Tribunal Federal decidiu reiteradamente neste sentido: RE nº 90.090 (DJU de 09.05.80), RE nº 91.373 (DJU de 14.09.79), entre outros.

contribuição de melhoria e vedada a cobrança de taxa".²⁸³

Cabe ainda acrescentar comentário de Geraldo ATALIBA, sobre a controvérsia em análise:

Não há a menor relação entre taxa de pavimentação, taxa de calçamento ou qualquer outra taxa com contribuição de melhoria. Não é possível estabelecer paralelismo, porque são dois tributos radicalmente diversos, de natureza diferentes, embora muitas vezes o legislador tenha designado como contribuição de melhoria o que, na verdade, era uma taxa.²⁸⁴

Definitivamente não há que se confundir as figuras da taxa e contribuição de melhoria para fins de "ressarcimento" do poder público pelas obras que realiza. A realização de obra pública não enseja a cobrança de taxa, mas sim de contribuição de melhoria, quando esta gerar valorização imobiliária.

²⁸³BDM- BOLETIM DE DIREITO MUNICIPAL. fev. 1993. p.156.

Vale ainda citar a Ementa do Acórdão nº 42.775 da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada de Minas Gerais, com julgamento em 28.03.89: "Tributos- Pavimentação asfáltica- Contribuição de melhoria- obra pública- cobrança na modalidade de taxa- impossibilidade- A pavimentação asfáltica de via pública só poderá ser exigida na modalidade de contribuição de melhoria, por tratar-se de obra pública, sendo incabível a sua cobrança através de taxa, uma vez que esta se condiciona a um serviço público especial" (REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA, n.9/90, maio de 1992. p.132.).

²⁸⁴ATALIBA, Geraldo et al. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.184-202, jul./set. 1988. p.200.

9 AS DIFICULDADES TÉCNICAS NA APLICAÇÃO DO TRIBUTO E SUGESTÕES PARA SUA SUPERAÇÃO

Além das dificuldades essencialmente jurídicas para compreensão e aplicação da contribuição de melhoria, tais como o perfil do tributo nas Cartas Constitucionais, a aplicabilidade dos artigos 81 e 81 do Código Tributário Nacional e dos dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, a base imponível a adotar, e os preconceitos que cercam o instituto (causados por falta de esclarecimento sobre seus fundamentos e temor generalizado de qualquer tributo que onere a propriedade), inúmeras dificuldades de ordem técnica cercam a contribuição de melhoria.

Embora a doutrina brasileira venha entendendo ser a contribuição de melhoria um tributo "justo" por excelência, percebe-se a resistência de vários doutrinadores, juristas e políticos que, apesar de reconhecerem seu fundamento e a expressa autorização constitucional, concluem pela inviabilidade de sua cobrança, levantando argumentos baseados nas dificuldades técnicas para a imposição do tributo, tais como a delimitação da zona beneficiada pela obra pública, bem como a aferição do fator de benefício que corresponde a cada imóvel situado na área de influência.²⁸⁵

Aliomar Baleeiro, citado por Sidney Saraiva APOCALYPSE, alinha fatores que excluem a pretensa inviabilidade para a cobrança do tributo, tais como: exclusão da aplicação aos casos

²⁸⁵APOCALYPSE, Sidney Saraiva. op. cit. p.23.

de pequena arrecadação, em que as quantias a receber não compensariam dispêndios e trabalhos de avaliação e lançamento; aproveitamento dos dados apurados, para outros fins, pelas repartições técnicas de engenharia, que levantariam as plantas das zonas atingidas, áreas, estado atual, projeto da modificação empreendida, especificações, cálculos dos custos da obra, custo unitário etc.; aproveitamento das estimativas previstas nos cadastros fiscais para fins de imposto territorial rural e urbano, ou ainda predial; e aproveitamento da técnica da avaliação para desapropriações, inteiramente conhecida e efetivamente praticada até para os casos individuais e de pequena monta (que seria de todo aplicável à contribuição de melhoria).²⁸⁶

As avaliações demandadas pela imposição da contribuição de melhoria são bastante complexas. Porém, o problema da avaliação não é peculiar ou exclusivo da contribuição de melhoria, mas permanece no fundo de muitos outros tributos: imposto territorial, imposto de transmissão "inter-vivos" e "causa-mortis", do imposto de renda em seus vários aspectos, como o da antiga cédula G, cálculo de valorização, depreciações etc.²⁸⁷

Hélio de CAIRES e José Carlos PELLEGRINO, engenheiros avaliadores em São Paulo, publicaram interessante trabalho sobre as dificuldades técnicas na aplicação do tributo, mormente a determinação das zonas de influência e valorização. Sobre a problemática da determinação da zona de influência,

²⁸⁶ APOCALYPSE, Sidney Saraiva. op. cit. p.24.

²⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar et al. Municipalismo em termos financeiros. (Coord. Affonso Almiro). Rio de Janeiro : Financelras, 195?. p.43. (Finanças em debate. v.IV).

comentam que desde logo deve-se combater qualquer tendência que objetive o seu estabelecimento *a priori*, fazendo-se necessária uma verificação *a posteriori* que permita comparar a realidade com a hipótese original, possibilitando o cálculo de coeficientes de adaptação local, em relação às demais fontes estatísticas, para eventual e futura aplicação corretiva.²⁸⁸

Lembram os engenheiros acima referidos que, quando ocorre uma obra de pavimentação numa determinada via pública, os imóveis nela situados têm diretamente o benefício, porém as ruas transversais sofrem também uma influência e, de certo modo, uma valorização que não é levada em conta e nem admitida pelo poder público como tributável para fins de cobrança de contribuição de melhoria, o que não seria recomendável.²⁸⁹

Atribuindo parte das dificuldades na aferição da valorização imobiliária para fins de contribuição de melhoria à legislação brasileira específica, comentam Hélio de CAIRES e José Carlos PELLEGRINO:

Ora, tal valorização não pode ser definitivamente fixada 'a priori', isto é, antes da obra estar concluída: tal procedimento implicaria o livre arbítrio pessoal, a opinião subjetiva e o risco de uma estimativa incorreta, o que se afigura extremamente indesejável. Portanto, é lícito que se associe à idéia de valorização dos imóveis beneficiados por um melhoramento público, os seus respectivos valores antes e depois da obra executada.²⁹⁰

²⁸⁸CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. Alguns enfoques sobre a contribuição de melhoria. Revista dos tribunais. n.471, p.267-275, jan. 1975. p.270.

²⁸⁹CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. op. cit. p.271.
Adriano Henrique Rabelo BIAVA (Contribuição de melhoria : necessidade de inovação fiscal. p.98), seguindo a recomendação de técnicos do Banco Interamericano de Desenvolvimento, propõe que a lei nacional de contribuição de melhoria deve incluir "conceito amplo de zona beneficiada" e deixar a faculdade de precisá-la casuisticamente nos ordenamentos específicos de cada obra, com base em estudos particularizados.

²⁹⁰CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. op. cit. p.272.
Estes autores, por não terem formação jurídica, usam as expressões "livre arbítrio" e "opinião subjetiva", certamente referindo-se ao poder discricionário da administração.

Tais autores sugerem um critério seqüencial para a solução da problemática da delimitação da zona de influência para fins de incidência da contribuição de melhoria.²⁹¹

Existem ainda, segundo os mesmos autores, outras formas de delimitação da zona de influência de melhoramentos grandes e de execução demorada:

São métodos empíricos que consistem em estabelecer curvas de declínio da valorização a partir da zona junto ao melhoramento. São usualmente empregadas fórmulas que consideram que a contribuição deve variar em proporção direta ao valor do terreno (e não do imóvel) e em razão indireta à distância. Seria, neste caso, uma variação linear. Algumas formas prevêm que a razão indireta deveria ser proporcional ao quadrado da distância. Outras fórmulas consistem em ligeiras avaliações desses dois critérios ou se apóiam em novas sugestões como a aplicação da curva de probabilidades e outras.²⁹²

Haveria, portanto, a necessidade de serem mantidos, permanentemente, planos e plantas genéricas de valores dos imóveis do município.

²⁹¹ a) as plantas genéricas de valores e os planos de valores municipais devem ser elaboradas com base em valores reais de mercado; assim evita-se o atual procedimento da grande maioria das prefeituras brasileiras de se conferir aos mesmos valores venais de tributação apenas para fins de lançamentos de impostos territorial e predial; a rigor, tal medida nenhum prejuízo traria às prefeituras, que passariam a trabalhar com alíquotas menores e valores reais, ao invés de se valerem dos baixos índices atuais, porém com grandes alíquotas; b) tais plantas ou planos deveriam ser obrigatória e anualmente atualizados, já que deles dependerá a eficiente cobrança da contribuição de melhoria; c) com base nos valores reais constantes desses planos ou plantas e com auxílio de computadores, far-se-ia a avaliação de terrenos cadastrados em zonas similares e comparáveis à beneficiada, mas sem nenhum novo melhoramento público; d) a divisão do montante correspondente à avaliação desses terrenos pela soma de suas áreas, forneceria o valor médio por metro quadrado, que seria comparado com o mesmo valor calculado após o período de observação, com a finalidade de se obter a valorização média neste período; e) concomitantemente, far-se-ia a avaliação dos terrenos compreendidos na zona admitida como influenciada e beneficiada, bem como das propriedades localizadas numa faixa de segurança que contornaria a referida zona; tal avaliação seria repetida anualmente no caso de melhoramentos de execução prolongada, com o fito de se fixar a variação mínima ou a estagnação do mercado na zona atingida pelo melhoramento; f) concluída a obra, iniciar-se-ia o período de observação da valorização, que poderia ser fixado, na grande maioria dos casos, em um ano; em outros casos especiais, esse período poderia ser estendido para dois anos; g) proceder-se-ia, então, após o período de observação, a uma nova avaliação de todos os imóveis localizados dentro da zona de influência e da zona de segurança, admitindo-se como imóveis valorizados todos aqueles cujo acréscimo percentual de valor suplantasse a valorização média." (CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. op. cit. p.274.).

²⁹² CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. op. cit. p.275.

Adriano Henrique Rabelo BIAVA (Contribuição de melhoria : necessidade de inovação fiscal. p.98.), comenta proposta feita por técnicos da Prefeitura do Município de São Paulo sobre critérios gerais de delimitação de zonas de influência para diferentes tipos de obras, de acordo com os benefícios especiais e as valorizações que podem gerar. Esta proposta contempla três formas básicas de distribuição dos benefícios: longitudinal, radial e mista.

Benedeto COCIVERA explica como a aferição da valorização para fins de imposição da contribuição de melhoria era feita na Itália: via automática e via presuntiva. Pela via automática, a valorização era apurada pela diferença entre o valor do imóvel antes da efetivação da obra e o valor do imóvel quando da sua venda, se esta fosse procedida em até cinco anos após a conclusão da obra pública. Pela via presuntiva, se até cinco anos após a conclusão da obra pública o imóvel não fosse alienado, far-se-ia uma avaliação, cotejando-se seu resultado com o valor do imóvel anterior à obra.²⁹³

Aires BARRETO et al. lançaram um modelo de cobrança da contribuição de melhoria para o país, no qual estudam a questão da fixação da zona de influência das obras públicas e a valorização dos imóveis, elaborando uma classificação para os melhoramentos públicos, de acordo com sua influência sobre os valores imobiliários, no meio em que se inserem.²⁹⁴

Explicam Aires BARRETO et al. que, após delimitada a área de influência do melhoramento, impõe-se a fixação dos índices cadastrais que definirão o *quantum* da contribuição em cada uma das zonas e subzonas de influência da obra, usando como parâmetros o limite total (custo da obra) e o limite individual (acréscimo de valor que da obra resultar para cada uma dos imóveis atingidos), assim como as disposições de ordem técnica contidas no Decreto-lei nº 195/67 (art.12), apesar de os autores serem contrários à exigência do limite total da obra e do limite de cobrança do art. 12:

²⁹³COCIVERA, Benedetto. op. cit. p.602.

²⁹⁴BARRETO, Aires Fernandino; FINGERMAN, Henrique; SILVA, Maria do Alívio Gondim e. op. cit. p.23.

Assim, neste estudo procurou-se uma solução que, respeitando as imposições legais, tornasse exequível a cobrança do tributo; em consequência, definiu-se que, para as áreas mais beneficiadas pelas obras, seria considerada, preliminarmente, a valorização máxima preconizada pelo Artigo 12 do Decreto-lei nº 195, ou seja, 3% (três por cento) do valor fiscal do imóvel, ao ano, graduando-a, a partir desse percentual máximo, para as demais áreas.²⁹⁵

Ressaltam AIRES BARRETO et al. que esses índices cadastrais não são "alíquotas" definitivas que incidirão sobre o valor fiscal dos imóveis para determinação do valor da contribuição a ser paga, mas apenas "alíquotas preliminares" a serem posteriormente corrigidas quando do cálculo e rateio da contribuição, já que existe a exigência de se delimitar a arrecadação da contribuição de melhoria ao custo da obra que lhe deu origem.²⁹⁶

Geraldo ATALIBA, sensível à precariedade e ineficiência da legislação complementar relativa à contribuição de melhoria, apresentou, quando da realização da 2ª Reunião Regional Latino Americana de Direito Tributário, minuta de Anteprojeto de Lei Complementar sobre a contribuição de melhoria,²⁹⁷ que tem como cerne os artigos 9º e 10º :

Art. 9º - A lei assegurará critério idôneo de determinação de valores imobiliários anteriores e posteriores à obra, para efeito de lançamento.

§ 1º- Antes de terminada a obra, poderá o poder público proceder a cálculos estimativos, com fundamento nos quais poderá iniciar lançamentos e cobranças parceladas.

§ 2º- Concluída a obra, o sujeito ativo lançará complementarmente a diferença eventual entre o tributo cobrado e o efetivamente devido, em face da apuração concreta da valorização real.

Art. 10º - Após terminados os estudos prévios e feita a estimativa da arrecadação, será esta cotejada com o custo da obra; se a arrecadação exceder o custo, abater-se-ão as importâncias lançadas, na proporção do excesso.²⁹⁸

²⁹⁵ BARRETO, Aires Fernandino; FINGERMAN, Henrique; SILVA, Maria do Alívio Gondim e. op. cit. p.23.

²⁹⁶ BARRETO, Aires Fernandino; FINGERMAN, Henrique; SILVA, Maria do Alívio Gondim e. op. cit. p.24.

²⁹⁷ Vide transcrição desse Anteprojeto de Lei Complementar no anexo 4 do presente estudo.

²⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. Em prol... op. cit. p.

Pelo exposto acima, observa-se ser bastante complexa a aplicação da contribuição de melhoria nos termos em que está configurada no Código Tributário Nacional e no Decreto-lei nº 195/67.

Para uma melhor aferição da valorização imobiliária causada por obra pública, é de capital importância o abandono de critérios apriorísticos de avaliação: o cotejo entre o valor do imóvel antes da realização da obra (obtido através de planos e mapas da cidade) e o valor do imóvel apurado em período razoável após o término da execução da obra pública é para tanto fundamental.

Porém, a complexidade na aplicação da contribuição de melhoria não impede sua aplicação, apenas exige técnicas sofisticadas, como sugerido pelos autores comentados. Tais técnicas podem perfeitamente ser colocadas em prática, devido ao desenvolvimento da "ciência" da avaliação, que teve grande impulso após o surgimento dos computadores.²⁹⁹ Em nosso ordenamento jurídico existem outros tributos, a exemplo do imposto de renda, extremamente complexos, mas que nem por esse motivo deixam de ser aplicados.

Justificar-se hoje a inaplicabilidade da contribuição de melhoria pelas dificuldades técnicas apresentadas não é absolutamente aceitável.

²⁹⁹As técnicas de avaliação são hoje extremamente sofisticadas, e os avaliadores profissionais têm acesso a novas tecnologias aplicáveis ao seu ofício.

10 CONCLUSÃO

A contribuição de melhoria é tributo exigível quando da execução de obra pública geradora de valorização imobiliária para os imóveis localizados em sua área de influência, levando-se em conta, para a apuração de seu montante, esta mais-valia ocasionada e tendo como limite o custo da obra.

Sendo a materialidade da hipótese de incidência da contribuição de melhoria a valorização imobiliária oriunda da realização de obra pública, e sua perspectiva mensurável (a base impositiva) calculada nesta valorização, não há que se falar em adoção exclusiva do custo da obra como base impositiva do tributo.

A contribuição de melhoria é, portanto, ao lado de técnicas como a do *unearned increment* e do *excess condemnation*, forma de captação da mais-valia imobiliária pelo Estado, já que a este ela pertence.

O grande marco na origem histórica da contribuição de melhoria é o surgimento, na Inglaterra do século XVII, do *betterment tax*.

Institutos análogos à contribuição de melhoria existem em diversos países, com experiências positivas e negativas na sua aplicação.

No Brasil, constatam-se rudimentos da contribuição de melhoria desde o período colonial. Houve consagração da figura em nível constitucional em 1934, ainda que somente a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 a tenha expressamente considerado como espécie tributária autonomamente distinguível, ao lado das taxas e dos impostos.

Apesar de sua previsão no ordenamento jurídico há tantos anos, a contribuição de melhoria não tem logrado efetiva aplicação no país, em função das questões essencialmente jurídicas suscitadas, dos problemas técnicos que envolvem o tributo (como delimitação de zona de influência da obra e aferição da valorização), tudo em decorrência de um real desconhecimento do tributo, e principalmente pela resistência dos proprietários, já que se trata de tributo que grava a propriedade.

Dentre as questões jurídicas que gravitam em torno da contribuição de melhoria está a deficiência dos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e do Decreto-lei nº 195 de 1967. Estes diplomas, apesar de consagrarem o critério da valorização para sua imposição, apresentam diversas imperfeições, tais como sua demasiada amplitude (extrapolando o campo de norma geral), falta de exatidão na definição da hipótese de incidência (ocasionada por uma cópia errônea do instituto norte-americano) e tendo ainda o condão de ocasionar problemas técnicos para delimitação da zona de influência e métodos de avaliação.

Também a edição da Emenda Constitucional nº 23 de 1983 ocasionou muitas discussões, já que esta, apesar de entendimento contrário de parte da doutrina e jurisprudência, pretendeu transformar o tributo em mera "taxa de obras", ao eleger o critério custo para sua imposição.

Com a Constituição de 1988 nova polêmica surge: o artigo 145, III teria eficácia plena, contida, ou limitada; os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195 de 1967 estariam ou não vigentes mesmo após a Emenda Constitucional nº 23 de 1983.

O dispositivo constitucional é de eficácia limitada, pelo que dependeria de integração por lei complementar, porém os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e o Decreto-lei nº 195 de 1967 estão em vigor, ou seja, há legislação infraconstitucional aplicável à contribuição de melhoria. Contudo, devido à imperfeição destas normas, é premente a necessidade da edição de lei complementar regulando a matéria, traçando-lhe novo perfil, respeitando os princípios cardeais da tributação, inclusive o da capacidade contributiva, considerando-se os ensinamentos da melhor doutrina.

A contribuição de melhoria é, dentre todos os tributos, um dos mais defensáveis sob o ponto de vista financeiro, ético e de equidade, e é forma eficiente para obtenção de recursos, que eventualmente podem financiar obras públicas, o que seria de vital importância em países em desenvolvimento como o Brasil.

Todas as dificuldades que cercam o tributo em estudo não justificam sua inoperância. Na verdade, a maior dificuldade para sua implantação no país é a falta de determinação política para sua implementação.

ANEXO 1 - LEI Nº 854 DE 10 DE OUTUBRO DE 1949

LEI Nº 854 DE 10 DE OUTUBRO DE 1949

Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 da Constituição.

O Presidente da República:

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º - A contribuição de melhoria, prevista no artigo 30 e parágrafo único da Constituição Federal, salvo lei especial, que lhe permita a exigência em outros casos, cobrar-se-á, quando resulte valorização de imóvel de propriedade particular, em virtude de qualquer das seguintes obras realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

- a) de abertura ou alargamento, de praças, parques, campos de desporto, logradouro e vias públicas, inclusive pontes, túneis e viadutos;
- b) de nivelamento, retificação, pavimentação, impermeabilização, arborização, iluminação e instalação de esgotos pluviais ou sanitários;
- c) de proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas e de saneamento em geral, diques, drenagens, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água; extinção de pragas prejudiciais a quaisquer atividades econômicas;
- d) de canalização de água potável e instalação de rede elétrica, telefônica, telegráfica, transportes e

- comunicações em geral, ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- e) de aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico;
 - f) de sistema de trânsito rápido, estações ferroviárias ou de tração elétrica, inclusive subterrâneas;
 - g) aeródromos e aeroportos.

Parágrafo único - Reputam-se feitas pela União as obras e melhoramentos executados pela administração dos Territórios, podendo o Presidente da República, salvo lei especial em contrário, determinar que a contribuição de melhoria relativa à valorização decorrente das mesmas seja cobrada em proveito dos municípios da respectiva situação.

Art. 2º - Responde pelo pagamento da contribuição de melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do respectivo lançamento e passa a responsabilidade aos adquirentes ou sucessores a qualquer título.

§ 1º - Em caso de enfiteuse, responde pela contribuição de melhoria o enfiteuta.

§ 2º - Em caso de locação, por prazo superior a dois anos, é lícito ao locador exigir aumento de aluguel proporcionalmente à valorização, quer sobre os imóveis adjacentes à obra, ainda que distantes, quer sobre outros, desde que beneficiados pelo melhoramento público.

Art. 3º - A iniciativa de obra ou melhoramento, que justifique a exigência de contribuição de melhoria, poderá caber;

- a) à própria administração que organizar o plano;
- b) aos proprietários que venham a ser beneficiados pela obra, ou melhoramento, desde que o têrço deles o requeira à autoridade competente.
- c) estabelecer os limites das zonas a serem beneficiadas, direta ou indiretamente;
- d) publicar o cálculo provisório da contribuição de melhoria e de sua gradual distribuição entre os contribuintes, expressos em percentagens sobre o valor atual e futuro dos imóveis a serem presumivelmente beneficiados.

§ 2º - Dentro de prazo não inferior a quinze dias, receberá a administração quaisquer reclamações dos interessados, redigidas em duas vias, uma das quais, se não houver provimento, será arquivada, devolvida ao reclamante a segunda via, com o despacho respectivo, devidamente autenticada, para usar dela como pretexto, na ocasião do lançamento definitivo.

§ 3º - Se não houver acordo entre a administração e o contribuinte acerca do valor do imóvel, antes da obra, ou melhoria, prevalecerá o último lançamento, salvo o disposto no § 5º.

§ 4º - Executada a obra, ou melhoramento, na sua totalidade, ou em parte suficiente para justificar a exigência da contribuição de melhoria sobre determinados imóveis, proceder-se-á ao respectivo lançamento, depois de publicado o

demonstrativo das despesas, assinando-se prazo não inferior a quinze dias para as impugnações do contribuinte, que será intimado pelo correio, sob registro, com aviso de recepção, sem prejuízo da publicação de editais, onde houver imprensa diária.

§ 5º - Se o contribuinte não concordar com o valor fixado pela administração, depois da obra, e não for deferida a revisão pretendida, poderá exigir que lhe compre o Governo pelo preço que este insistir em atribuir ao imóvel beneficiado.

§ 6º - É assegurado também à administração o direito de prelação, para adquirir o imóvel pelo valor que lhe atribuir o contribuinte, acrescido de dez por cento (10%), se não houver acordo na fixação desse valor para os efeitos do lançamento previsto no § 4º, ou para a prévia estimativa de que trata o § 3º. Nesse caso, far-se-á a imissão de posse, desde que a administração pública efetue o depósito com a prova da circunstância indicada neste parágrafo.

§ 7º - A avaliação judicial, contemporânea, do imóvel, prevalecerá sobre a administrativa repartindo-se as custas na proporção do vencido.

§ 8º - Serão admitidas deduções por acessões ou benfeitorias devidamente comprovadas e, quanto a terrenos baldios, também dos juros de 6% ao ano entre a avaliação prévia e o lançamento definitivo.

Art. 4º - A contribuição de melhoria, quando exigida pela União ou pela Prefeitura do Distrito Federal, será cobrada sobre a valorização obtida pelo imóvel, na base seguinte:

Pela que exceder de 20% até 30% do valor anterior.	7%
Pelo excesso de 30% até 50%	10%
Pelo excesso de 50% até 70%	12%

Pelo excesso de 70% até 100%	15%
Pelo excesso de 100% até 130%	20%
Pelo excesso de 130% até 150%	25%
Pelo excesso de 150% até 170%	30%
Pelo excesso de 170% até 200%	35%
Pelo excesso de 200% até 300%	40%
Pelo excesso de 300% até 400%	45%
Pelo excesso de 400%	50%

§ 1º - Em caso algum, o lançamento total excederá o custo da obra ou melhoramento, nem se cobrará a contribuição de melhoria que não exceder de Cr\$ 1.000,00 (mil cruzeiros), quando a obra for federal ou estadual, nem quando o valor do imóvel, que seja único pertencente a contribuinte isento do imposto sobre a renda, por não ganhar o mínimo tributável, não atingir depois de beneficiada a propriedade, trinta mil cruzeiros (Cr\$ 30.000,00).

§ 2º - Quando a obra ou melhoramento beneficiar outros imóveis além dos adjacentes, a administração estabelecerá duas ou mais zonas de valorização decrescente e aplicará a tabela deste artigo com o abatimento de 20 a 30%, na razão inversa do benefício verificado.

§ 3º - Serão concedidos os mesmos abatimentos do parágrafo anterior, se da obra ou melhoramento resultar para a administração o direito de cobrar preços e taxas, inclusive pedágios, aos usuários da instalação ou serviço.

§ 4º - Enquanto os Estados e Municípios não adotarem tarifa diferente, mas nunca superior à deste artigo, por este se regulará o lançamento da contribuição de melhoria resultante de obras estaduais ou municipais.

§ 5º - No custo da obra, ou melhoramento, serão computadas as despesas de administração, fiscalização, riscos, desapropriações e financiamento, inclusive comissões, diferenças de tipo do empréstimo, ou prêmio de reembolso, e outras de praxe.

§ 6º - Será arrecadada em prestações anuais, com juros não superiores a seis por cento (6%) ao ano, a contribuição de melhoria, que exceder de cinco por cento (5%) do valor do imóvel, antes de beneficiado.

§ 7º - É lícito ao contribuinte pagar o débito previsto nesta Lei, com títulos da dívida pública, pelo valor nominal, emitidos especialmente para o financiamento da obra, ou melhoramento, em virtude da qual for lançado.

§ 8º - É assegurado aos contribuintes interessados em cada obra ou melhoramento, sob o regime desta Lei eleger uma junta de fiscalização não excedente de cinco membros, a qual poderá delegar poderes a um técnico. Reputar-se-á eleito membro da junta qualquer contribuinte que receber 1/5 (um quinto) dos sufrágios com um nome só e, na falta, pelo critério majoritário.

Art. 6º - Quando a obra ou melhoramento for iniciado ou ultimado entre 18 de setembro de 1946 e a data da publicação desta Lei, cobrar-se-á a contribuição de melhoria, independente das formalidades iniciais (artigo 3º, §§ 1º e 2º), mas será concedida dedução de cinquenta por cento (50%), regulado o valor anterior do imóvel na forma do artigo 3º, § 3º, combinado com o § 5º do mesmo artigo.

Art. 7º - Se houver apreciável perda de poder aquisitivo da moeda, ou outros fatores estranhos à obra de melhoramento, que tenham contribuído para a valorização, entre a avaliação prévia do imóvel e o lançamento definitivo, é lícito, ao contribuinte, exigir a dedução através de índices corretivos, se a administração não se antecipar a calculá-la.

Art. 8º - Sobre o provento decorrente da valorização de imóveis, resultantes de obra pública, o imposto de renda recairá apenas sob a forma complementar progressiva, concedida a dedução da importância que o contribuinte houver pago, a título de contribuição de melhoria.

Art. 9º - A dívida fiscal, oriunda de contribuição de melhoria, terá preferência sobre outras dívidas fiscais quanto ao imóvel beneficiado ou seu preço, prescreverá em 5 anos, contados da notificação ou publicação do lançamento definitivo.

Art. 10 - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, independente de qualquer legislação, supletiva ou complementar dos Estados e Municípios, assim como de regulamentos de execução, os quais poderão cominar multas até o limite de 100% do tributo devido, em caso de fraude ou declaração não verdadeira.

Art. 11 - Revogam-se as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 10 de outubro de 1949; 128º da Independência e 61º da República.

ANEXO 2 - DECRETO-LEI Nº 195 DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967

DECRETO-LEI Nº 195 DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967

Art. 1º - A contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

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

- I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III - construção ou ampliação de sistema de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de sancamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

- VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Art. 3º - A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério os benefícios 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 por proprietários de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

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

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

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

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

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

- I - delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;
- II - memorial descritivo do projeto;
- III - orçamento total ou parcial do custo das obras;

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º - É nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao 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.

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

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

- I - valor da contribuição de melhoria lançada;
- II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;
- III - prazo para impugnação;
- IV - local do pagamento.

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

- I - o erro na localização e dimensões do imóvel;
- II - o cálculo dos índices atribuídos;
- III - o valor da contribuição;
- IV - o número de prestações.

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º - Mediante convênio, a União poderá legar aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação da Contribuição de Melhoria devida por obra pública

federal, fixando a porcentagem da receita, que caberá ao Estado ou Município que arrecadar a contribuição.

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

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

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

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

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

Art. 16 - Do produto de arrecadação de Contribuição de Melhoria, nas áreas prioritárias para a Reforma Agrária, cobrada pela União e prevista como integrante do Fundo Nacional da Reforma Agrária (art. 28, I, da Lei nº 4.504, de 30 de

novembro de 1964), o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária destinará importância idêntica a recolhida, para ser aplicada em novas obras e projetos de Reforma Agrária pelos mesmos órgãos que realizou as obras públicas do que decorreu a contribuição.

Art. 17 - Para efeito do Imposto sobre a Renda, devido sobre a valorização imobiliária resultante da obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, a título de Contribuição de Melhoria.

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

Art. 19 - Fica revogada a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949, e demais disposições legais em contrário.

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

ANEXO 3 - ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 31 DE 1991

ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 31 DE 1991

Art. 1º - A contribuição de melhoria, decorrente de obra pública, será instituída e cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.

Parágrafo único - o contribuinte do tributo é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, do imóvel beneficiado em razão de obra pública.

Art. 2º - A lei relativa à contribuição de melhoria conterá os seguintes requisitos mínimos:

- a) descrição da obra;
- b) estimativa do custo da obra;
- c) delimitação da parcela do custo a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio os imóveis abrangidos;
- d) delimitação das áreas direta e indiretamente abrangidas e a relação dos imóveis nelas compreendidas;
- e) a forma de pagamento e demais condições referidas no Art. 11 e seus parágrafos 1º, 2º, e 3º; e
- f) fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contados da data da publicação da lei, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

§ 1º - Após decorrido o prazo para impugnação e antes de iniciar a execução da obra pública, o Executivo baixará Decreto contendo:

- a) memorial descritivo do projeto da obra;
- b) orçamento total ou parcial do custo da obra, que não poderá exceder o valor estimado pela lei, devidamente corrigido;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados;
- d) delimitação das áreas direta e indiretamente atingidas e a relação dos imóveis nelas compreendidas;
- e) critérios para determinação do fator de absorção dos custos para a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas nela contidas.

§ 2º - A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c" do parágrafo 1º, pelos imóveis situados na zona abrangida pela obra, da forma estabelecida segundo o referido na alínea "e" do parágrafo 1º.

§ 3º - Por ocasião do respectivo lançamento cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

§ 4º - O disposto neste artigo aplica-se também aos casos de cobrança da contribuição de melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos.

Art. 3º - É lícita a cobrança de contribuição de melhoria no caso de execução de qualquer das seguintes obras públicas:

- I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessários ao funcionamento do sistema;
- IV - serviços e obras de abastecimentos de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico ou ecológico;

IX - escolas, delegacias de polícia, postos de atendimento policial e militar, orfanatos, postos de saúde, prisões e albergues.

Art. 4º - O rateio dos custos da obra pública será realizado levando-se em consideração os seguintes critérios:

I - a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente, segundo a lei que a instituir;

II - o rateio far-se-á proporcionalmente ao custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.

Art. 5º - Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

Art. 6º - A cobrança da contribuição de melhoria terá como limite total a despesa realizada, computadas as de estudos, projetos, fiscalização, desapropriação, administração, execução e financiamento, inclusive prêmio de reembolso e outras de praxe em financiamentos ou empréstimos, cujo valor será atualizado à época do lançamento, na forma da lei.

§ 1º - Serão incluídos nos orçamentos de custos das obras todos os investimentos necessários para que os resultados delas esperados sejam integralmente alcançados pelo imóveis situados nas respectivas zonas de influência.

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

Art. 7º - 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 - 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.

§ 2º - Os bens indivisos serão considerados como pertencentes a um só proprietário e aquele que for lançado terá direito a exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

Art. 8º - Executada a obra pública, na sua totalidade ou em parte suficiente para determinar os efeitos a que a mesma se destina e os imóveis por ela atingidos, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo das despesas realizadas.

Art. 9º - O órgão encarregado do lançamento deverá escriturar, em registro próprio, o débito da contribuição de melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário, diretamente ou por edital, do:

- I - valor da contribuição de melhoria lançada;
- II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;

III - prazo para a impugnação;

IV - local do pagamento.

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

I - o erro na localização e dimensões do imóvel;

II - o cálculo dos índices atribuídos;

III - o valor da contribuição;

IV - o número de prestações.

Art. 10 - O requerimento de reclamação referida no parágrafo único do artigo 9º, não suspende o início ou prosseguimento das obras e nem terá efeito de obstar a administração à prática dos atos necessários ao lançamento e cobrança da contribuição de melhoria.

Art. 11 - A contribuição de melhoria será paga pelo contribuinte na forma estabelecida na lei que a instituir, podendo a mesma fixar descontos para o pagamento à vista ou em prazos menores do que o lançado.

§ 1º - As prestações da contribuição de melhoria serão corrigidas monetariamente, de acordo com os coeficientes aplicáveis na correção dos débitos fiscais.

§ 2º - O atraso no pagamento das prestações fixadas no lançamento sujeitará o contribuinte a multa, juros e correção monetária, aplicáveis aos débitos fiscais.

§ 3º - É lícito ao contribuinte liquidar a contribuição de melhoria com títulos da dívida pública, emitidos

especialmente para financiamento da obra pela qual foi lançado, hipótese em que o pagamento será feito pelo valor nominal do título, se o preço do mercado for inferior.

§ 4º - no caso de serviço público concedido ou de obra pública concedida, o poder concedente poderá lançar e arrecadar a contribuição ou delegar ao concessionário ou permissionário exclusivamente a arrecadação sujeito à prestação de contas e fiscalização permanente.

§ 5º - Mediante convênio, a União poderá delegar aos Estados, aos Municípios ou ao Distrito Federal, bem como os Estados aos Municípios, o lançamento e a arrecadação da contribuição de melhoria devida por obra pública federal ou estadual, respectivamente, fixando a percentagem que caberá ao Ente estatal que arrecadar a contribuição.

Art. 12 - Os encargos de conservação, operação e manutenção das obras de drenagem e irrigação implantadas através da contribuição de melhoria serão custeados pelos seus usuários.

Art. 13 - Para efeito do imposto sobre a renda incidente sobre o lucro na venda de imóveis, considerar-se-á como custo dos mesmos a importância que o contribuinte houver pago a título de contribuição de melhoria incidente sobre os mesmos imóveis.

Art. 14 - A dívida fiscal oriunda da contribuição de melhoria terá preferência sobre outras dívidas fiscais quanto ao imóvel atingido.

Art. 15 - Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente os artigos 81 e 82 da Lei nº 5.172/66 e o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967.

Art. 16 - Esta lei entrará em vigor na data da sua publicação.

**ANEXO 4 - ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR SOBRE
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, DE AUTORIA
DE GERALDO ATALIBA**

ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR SOBRE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA,
DE AUTORIA DE GERALDO ATALIBA

Art. 1º - É hipótese de incidência da contribuição de melhoria a valorização imobiliária causada por obra pública.

Art. 2º - É sujeito ativo a pessoa jurídica de direito público que tiver empreendido a obra, por si ou por concessionário.

Art. 3º - É sujeito passivo o dono do imóvel valorizado.

Art. 4º - A base imponible será a medida da valorização, assim entendida a diferença entre o valor imobiliário anterior à notícia da obra, e o posterior à sua valorização.

Parágrafo único - É vedado adotar o custo da obra como base imponible.

Art. 5º - O produto da arrecadação da contribuição de melhoria não pode ultrapassar o custo da obra.

Parágrafo único - No cômputo do custo da obra, para os efeitos do *caput* deste artigo, incluir-se-ão os projetos, estudos, levantamentos e demais despesas com medidas, providências e instrumentos exigidos ou consumidos pela obra, assim como as despesas com juros e outras de empréstimo, que porventura tenham financiado a obra, bem como aquelas com desapropriação, indenizações em geral, e demais gastos que tenham, de qualquer modo concorrido ou venham a concorrer para a realização cabal da obra.

Art. 6º - No caso da desapropriação para realização da obra atingir um imóvel só parcialmente, caberá dedução, na

indenização, da valorização imobiliária da parte remanescente, causada pela mesma obra, sua notícia ou iminência.

Parágrafo único - Este princípio aplica-se também aos casos de desapropriação por zona ou para revenda, quando atingirem só parcialmente determinado imóvel.

Art. 7º - A exigência da contribuição de melhoria não exclui taxas cujas hipóteses de incidência não tenham por núcleo a própria obra, tais como pedágio, uso, limpeza, conservação ou equivalentes.

Art. 8º - Quando a contribuição de melhoria atingir loteamentos ainda não construídos, ou em fase de venda, mesmo já parcialmente construídos, responderá pelo tributo o vendedor, o incorporador ou o organizador do loteamento.

Art. 9º - A lei assegurará critério idôneo de determinação de valores imobiliários anteriores e posteriores à obra, para efeito de lançamento.

§ 1º- Antes de terminada a obra, poderá o poder público proceder a cálculos estimativos, com fundamento nos quais poderá iniciar lançamentos e cobranças parceladas.

§ 2º- Concluída a obra, o sujeito ativo lançará complementarmente a diferença eventual entre o tributo cobrado e o efetivamente devido, em face da apuração concreta da valorização real.

Art. 10º - Após terminados os estudos prévios e feita a estimativa da arrecadação, será esta cotejada com o custo da obra; se a arrecadação exceder o custo, abater-se-ão as importâncias lançadas, na proporção do excesso.

Art. 11 - A União não exigirá contribuição de melhoria quando o sujeito passivo for proprietário de um único imóvel e

este servir exclusivamente para financiamento da obra, ou de outra obra, desde que concluída há mais de 2 (dois) anos.

Parágrafo único - Estes títulos serão recebidos pelo poder público pelo seu valor nominal.

Art. 13 - Poderão ser lançadas, observadas, no que couber, as disposições desta lei, contribuições de melhoria por obras públicas concluídas nos últimos cinco anos, respeitados os critérios vigentes à época em que se consumou a obra.

Art. 14 - Nos casos de parcelamento de débitos em que o valor de cada parcela exceda a metade do montante anual dos impostos imobiliários, assim compreendido também o imposto territorial rural, estes não poderão sofrer atualização de base imponível durante o prazo dos parcelamentos.

Art. 15 - A contribuição de melhoria é exigível reciprocamente entre as pessoas públicas.

Art. 16 - Revogam-se os artigos 81 e 82 da lei 5.172.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACCIOLY, Aristóphanes. Contribuição de Melhoria e Valorização imobiliária. Rio de Janeiro : Financeiras, 1951. 118p.
- AGUIAR, Joaquim Castro. Sistema tributário municipal. 2 ed. Rio de Janeiro : José Konfino, 1971.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. Istituzioni di diritto tributario. Torino : Unione Tipografico - Editrice Torinese, 196?. 330p.
- ALMIRO, Affonso. Questões de técnica e de direito financeiro. Rio de Janeiro : Financeiras, 1957. 265p.
- AMARAL, Antonio Carlos Cintra do. Breves considerações sobre o controle do uso e ocupação do solo metropolitano e a noção de "solo criado". Revista de direito público. São Paulo, n.43/44, p.214-221, jul./dez. 1977.
- APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A contribuição de melhoria. o dever político de sua cobrança. São Paulo : Resenha Tributária, 1975. 31p.
- ARZUA, Heron. Considerações em torno da contribuição de melhoria. Revista de direito tributário. São Paulo, n.2, p.188-193, out./dez. 1977.
- ATALIBA, Geraldo. A contribuição de melhoria no código tributário nacional em elaboração. Revista de direito público. São Paulo, v.2, 1967, p.180-190.
- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber. Reforma tributária (emenda constitucional nº 23 de 1º de dezembro de 1983). Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v.155, p.355-365, jan./mar.1984.
- ATALIBA, Geraldo et al. Custeio de obras públicas : autogeração de recursos em obras e serviços públicos. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.115-138, jul./set. 1988.
- ATALIBA, Geraldo et al. Solo criado. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.139-162, jul./set. 1988.
- ATALIBA, Geraldo et al. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.21, n.87, p.184-202, jul./set. 1988.
- ATALIBA, Geraldo. Contribuição de Melhoria. Revista de informação legislativa. Brasília, a.21, n.81, p.386, 1984.

- ATALIBA, Geraldo. Em prol das contribuições de melhoria. São Paulo : Resenha Tributária, 1976. 80p.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5.ed. São Paulo : Malheiros, 1992. 182p. (Coleção estudos de direito tributário).
- ATALIBA, Geraldo. Lei complementar na Constituição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971. 94p.
- ATALIBA, Geraldo. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : Revista dos tribunais, 1964. 263p.
- ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. Revista de direito público. São Paulo. a.III, v.10, out./dez. 1969. p.45-80.
- AUBY, Jean-Marie; BON, Pierre. Droit administratif des biens : domaine, travaux publics expropriation pour cause d'utilité public. 2 ed. Paris: Éditions Dalloz, 1993.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1970. 581p.
- BALEEIRO, Aliomar et al. Municipalismo em termos financeiros. (Coord. Affonso Almiro). Rio de Janeiro : Financeiras, 195?. 75p. v.IV (Finanças em debate).
- BARRETO, Aires Fernandino et al. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, a.24, n.98, p.161-166, abr./jun. 1991.
- BARRETO, Aires Fernandino; FINGERMAN, Henrique; SILVA, Maria do Alívio Gondim e. Um modelo de cobrança da contribuição de melhoria. São Paulo : Resenha Tributária, 1975. 30p.
- BARRETO, Aires Fernandino. Os municípios na nova constituição brasileira. In: A Constituição brasileira 1988 : interpretações. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1988. 435p.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. 11 ed. São Paulo : Saraiva, 1989. 372 p.
- BDM - BOLETIM DE DIREITO MUNICIPAL. p.156-157, fev. 1993.
- BDM - BOLETIM DE DIREITO MUNICIPAL. p.68-69, jan. 1992.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo : Saraiva, 1963. 621 p.
- BERLIRI, Antonio. Principi di diritto tributario. v.1. Milano : Dott. A. Giuffrè Editore. 392p.

- BIAVA, Adriano Henrique Rabelo. A contribuição de melhoria no novo código tributário nacional : aspectos político-econômicos e providências para sua viabilização. Revista de finanças públicas. Brasília : Ministério da Fazenda. a.XLVIII, n.374, abr./maio/jun. 1988. p.26-35.
- BIAVA, Adriano Henrique Rabelo. Contribuição de melhoria : necessidade de inovação fiscal. Série ensaios econômicos n.61. São Paulo : Universidade de São Paulo, s.d. 243p.
- BOUCHER, Hércules. Estudo da mais-valia no direito tributário brasileiro. Tomo I. São Paulo : Freitas Bastos, 1964. 354p.
- BUEHLER, Alfred G. Public finance. 3 ed. New York : McGraw-Hill Book Company, 1948. 740p.
- CAIRES, Hélio de; PELLEGRINO, José Carlos. Alguns enfoques sobre a contribuição de melhoria. Revista dos Tribunais. São Paulo, n.471, jan.1975, p.267-275.
- CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Recuperação das valorizações decorrentes de obras públicas. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.38-51, nov. 1940.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa; GUIMARÃES, Carlos da Rocha; REZENDE, Tito; PÉRICLES, Jayme. Codificação do direito tributário (contribuição do I.B.D.F. ao estudo do projeto de código tributário nacional). Rio de Janeiro : Financeiras, 1955. 366p.
- CARRATORE, Valéria Rossi Del. Pavimentação asfáltica e contribuição de melhoria. Revista de direito tributário, São Paulo, a.13, n.49, p.191-195, jul/set. 1989.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 3 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991. 486p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 5 ed. São Paulo : Saraiva, 1991. 374p.
- CATALDO, Paulo Cesar. Taxa de contribuição de melhoria : natureza jurídica. Revista de direito público. São Paulo, n.61, p.81-89, jan./mar. 1982.
- CAVALCANTI, Temístocles Brandão. Contribuição de melhoria. Revista dos Tribunais. a.45, v.243, p.36-42, jan. 1956.
- CHAVES, Antonio. Contribuição de melhoria. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, n.99, p.407-412, jan./mar. 1970.
- COCIVERA, Benedetto. Guida ai tributi locali. Torino : Unione Tipografico - Editrice Torinese, 1954. 641p.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários a constituição de 1988 : sistema tributário. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991. 423p.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lei complementar tributária. Caderno de pesquisas tributárias. v.15. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990. p.147-161.
- COLETÂNEA DE JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE TRIBUTOS MUNICIPAIS - 1966/1980. Brasília : Ministério da Fazenda, 1981.
- CONSTITUIÇÕES DO BRASIL. v.1. Brasília : Senado Federal, 1986. 593p.
- CONTRIBUIÇÃO de melhoria é anulada. Gazeta mercantil. São Paulo, p.31. 30 nov. 1993.
- CRUZ, Diniz Ferreira da. Lei complementar em matéria tributária. São Paulo : José Bushatsky, 1978. 165p.
- DJU - DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO.
- DOU - DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO.
- FLORENZANO, Zola. O sistema tributário na Constituição de 1969. Rio de Janeiro : Instituto de Cultura Jurídica, 1970. 149p.
- GADRET, Hilton J. A contribuição de melhoria e sua aplicação no distrito federal. Rio de Janeiro : A.G.U.S.A., 1956. 122p.
- GALDINO, Dirceu. Taxa de pavimentação e contribuição de melhoria. Vox Legis, a.12, n.142, p.36-51, out. 1980.
- GIANNINI, A.D. Instituciones de derecho tributário. Trad. Fernando Sainz de Bujanda. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1957. 604p.
- GRAU, Eros Roberto. Direito urbano : regiões metropolitanas, solo criado, zoneamento e controle ambiental. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1983. 151p.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de ciencia de las finanzas. 6 ed. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires : Roque Depalma, 1959. 419p.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Da necessidade da cobrança da contribuição de melhoria. São Paulo : Resenha Tributária, 1975. 35p.
- HAHNE, Ernest Herman. Special assessment. In: SELIGMAN, Edwin R.A. (Ed.Chefe). Encyclopaedia of the social sciences. v.13. New York : The Macmillan Company, 1944. p.276-279.
- ISS, IPTU, TAXAS, CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Coletânea de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre Tributos Municipais - 1966/80. Brasília : Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, 1981.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. Caderno de pesquisas tributárias. n.14. São Paulo : Resenha Tributária, 1989. p.357-395.

- JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1985. 187p.
- LAUBADÈRE, André de et al. Traité de droit administratif. v.II. 9 ed. Paris : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1992.
- LIGUORI, Renato. Elementi di scienza delle finanze e di diritto finanziario. 3 ed. Napoli : Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 1952. 202p.
- LIMA, Ruy Cirne. Município pode lançar contribuição de melhoria sem esperar regulamento. Revista de direito público. a.III, v.10. out./dez. 1969. São Paulo. p.269.
- LINHARES, Josaphat. A reforma tributária e sua aplicação nas finanças dos estados e municípios. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1973. 523p.
- LOVATO, Antonio Carlos. Teoria da imposição obrigatória da contribuição de melhoria. Revista Forense. Rio de Janeiro, v.288, p.155-181, out./nov./dez. 1984.
- MACHADO, Alexandre. Os sistemas tributários e a contribuição de melhoria. Revista Forense. jan. 1939. p.206-207.
- MACHADO, Hugo de Brito. Lei complementar tributária. Caderno de pesquisas tributárias. v.15. São Paulo : Resenha Tributária, 1989. p.453-488.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares. Manual de direito fiscal. Coimbra : Almedina, 1984. 594p.
- MARTINS, Ives Gandra; BASTOS, Celso Ribeiro. Contribuição de melhoria. Comentários à Constituição do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo : Saraiva, 1990. 582p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. Contribuição de melhoria. Repertório IOB de jurisprudência. São Paulo, n.22, p.402-395, nov. 1992.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Desapropriação para urbanização. Revista de direito administrativo. v.116. p.1-15. abr./jun. 1974.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 14 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1989. 701p.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 6 ed. São Paulo : Malheiros, 1993. 602p.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Finanças municipais. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1979.
- MEIRELLES, Hely Lopes; SILVA, José Afonso da. Contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, v.16, p 362-375, abr./jun. 1971.

- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. A contribuição de melhoria e a autonomia municipal. São Paulo : Prefeitura do município de São Paulo, 1952. 160p.
- MESQUITA, Luiz José de. Contribuição de melhoria. LTR Suplemento tributário. São Paulo, a.22, n.59, p.283-316, 1986.
- MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. v.II. 2 ed. Coimbra : Coimbra Editora, Limitada, 1983. 418p.
- MIRANDA, Pontes de. Comentários à constituição de 1967. tomo II. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1967. 580p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Curso de direito tributário : sistema tributário na Constituição de 1969. São Paulo : Revista dos tribunais, 1973. 532 p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro : Forense, 1987. 937 p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática das taxas. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1976, 233p.
- MOREIRA, João Baptista. A contribuição de melhoria e a imposição da valorização imobiliária. Tratado de direito tributário. v.8. Rio de Janeiro : Forense, 1981. 664p.
- MOREIRA, João Batista. Contribuições fiscais. Revista de direito administrativo. n.124, p.15-29, abr./jun. 1976.
- MOURA, Carlos Hélio Alves de. Contribuição de melhoria e taxa de pavimentação. Revista de direito público, São Paulo, n.64, p.251-255, out./set., 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Contribuição de melhoria e taxa de iluminação pública. Revista da Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, v.LXXXI, p.39-52, jan./dez. 1981.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 1989. 352p.
- NUSDEO, Fábio. Contribuição de melhoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo : José Bushatsky, 1977. p.53-69.
- OLIVEIRA, José Marques Domingues de. Espécie de tributos. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v.183, p.42-55, jan./mar. 1991.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Inexistência da contribuição de melhoria no direito brasileiro. Revista de direito tributário, São Paulo, a.10, n.36, p.62-66, abr./jun. 1985.
- ORDENAÇÕES FILIPINAS. livro I. notas por Candido Mendes de Almeida. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1985. rep. da ed. 1870.

- PEISER, Gustave. Droit administratif : fonction publique de l'État et territoriale domaine public, expropriation, réquisitions, travaux publics. 10 ed. Paris, 1990.
- PEREIRA, Sá. Taxa municipal para construção de passeios fronteiros e predios particulares. Revista Forense. Belo Horizonte, v.XLIV, p.450-457, maio 1925.
- PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Forense, 1938. 320p.
- PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v.IX, p.396-415, jul./set. 1947.
- PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.257-269, set. 1947.
- PINTO, Bilac. Contribuição de melhoria - sua constitucionalidade em face da carta de 10 de novembro - os municípios de todos os estados poderão instituir "contribuição de melhoria", desde que autorizados por lei estadual. Revista Forense. Rio de Janeiro, p.15-16, dez. 1938.
- PINTO, Bilac. Estudos de direito público. Rio de Janeiro : Forense, 1953. 386p.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. Contribuição de melhoria : a lei federal normativa. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v.12, p.1-31, abr./jun. 1948.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. Contribuição de melhoria : a lei federal normativa. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, v.13, p.2-22, jul./set. 1948.
- QUAGLIA, Vicente Celso. Fundamentos de administração municipal. 4 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1976. 503p.
- QUINTERO, Roberto Leon Pelaez. Aspectos legales de la valorizacion. Bogotá, 199?. 15p.
- REIS, Fonelon Teodoro. Contribuição de melhoria. Ajuris. v.12, mar. 1978, p.38-40.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.9/90, maio 1990.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.2/92, jan. 1992.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.9/92, maio 1992.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.11/92, jun. 1992.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.12/92, jun. 1992.
- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.15/92, ago. 1992.

- REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA. n.2/93, jan. 1993.
- REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro, p.123-124, jul. 1940.
- REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.IV, p.196-198, abr. 1946.
- REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.22, p.66-70, out./dez. 1950.
- REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.37, p.224-225, jul./set. 1954.
- REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO. Rio de Janeiro, v.125, p.243-246, jul./set. 1976.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.459, p.59-63, jan. 1974.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.461, p.55-64, mar. 1974.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.464, p.69-75, jun. 1974.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.626, p.104-110, dez. 1987.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.638, p.109-112, dez. 1988.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.654, p.113, abr. 1990.
- REVISTA DOS TRIBUNAIS. São Paulo, v.665, p.160-164, mar. 1991.
- REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília, v.61, p.160-170, jul. 1972.
- REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDÊNCIA. Brasília. v.138, p.600-625, nov. 1991.
- RIBEIRO, C.J. de Assis. Financiamento de obras públicas. Rio de Janeiro : Financeiras, 1956. 272p.
- RODILHAT, Paul. Essai sur les plus-values dues aux travaux publics. Paris : Recueil Sirey, 1944.
- SAVINO, Gaetano. I tributí locali. 2 ed. Milano : L. di G. Pirola, 1963. 438p.
- SCHMIDT JUNIOR, Augusto. Contribuição de melhoria : seu aspecto financeiro. São Paulo : Cruzeiro do Sul, 1941. 80p.
- SENADO FEDERAL. Banco de Dados do Senado Federal.
- SIMPÓSIO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA : Relatório Final. Revista de administração municipal. n.86, p.63-73, jan./fev. 1968.
- SILVA, Jacob G. da. Conseqüências da aplicação da contribuição de melhoria. Revista de direito público. São Paulo, v.12, p.145-149, abr./jun. 1970.

- SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 2 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1982. 258p.
- SILVA, José Afonso da. Fundamentos do direito tributário e tributos municipais. São Paulo : José Bushatsky, 1978.
- SILVA, José Afonso da. O município na constituição de 1988. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1989.
- SMITH, Marlin R. From subdivision improvement requirements to community benefit assessment and linkage payments : a brief history of land development exactions. Law and contemporary problems. v.50. winter 1987. 30p.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 3 ed. Rio de Janeiro : Financeiras, 1960. 164p.
- TAYLOR, Philip. 3 ed. The economics of public finance. New York : The Macmillan Company, 1952. 617p.
- TEIXEIRA, J. H. Meirelles. Estudos de direito administrativo. v.I. São Paulo : Departamento Jurídico da Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.
- TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 7 ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990. 222p.
- TOURINHO, Arx da Costa. Contribuição de melhoria. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. (Coord. Carlos Valder do Nascimento). Tributos municipais : ISS, IPTU e contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Forense, 1988. 303p.
- TRABALHOS DA COMISSÃO ESPECIAL DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Rio de Janeiro : Ministério da Fazenda, 1954. 547p.
- UCKMAR, Antonio. I tributari locali in Italia. 2 ed. Padova : Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1937. 425p.
- VILLEGAS, Héctor B. Curso de direito tributário. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1980. 162p.
- ZAMORA, Nancy J. Hoffmeier. New financing strategy for rapid transit : model legislation authorizing the use of benefit assessments to fund de Los Angeles metro rail. UCLA law review. v.25, p.519-546, 199?.
- WAHRLICH, Hugo, SENA, Homero. Contribuição de melhoria. Revista de administração municipal. p.509-512, jan./fev. 1968.