

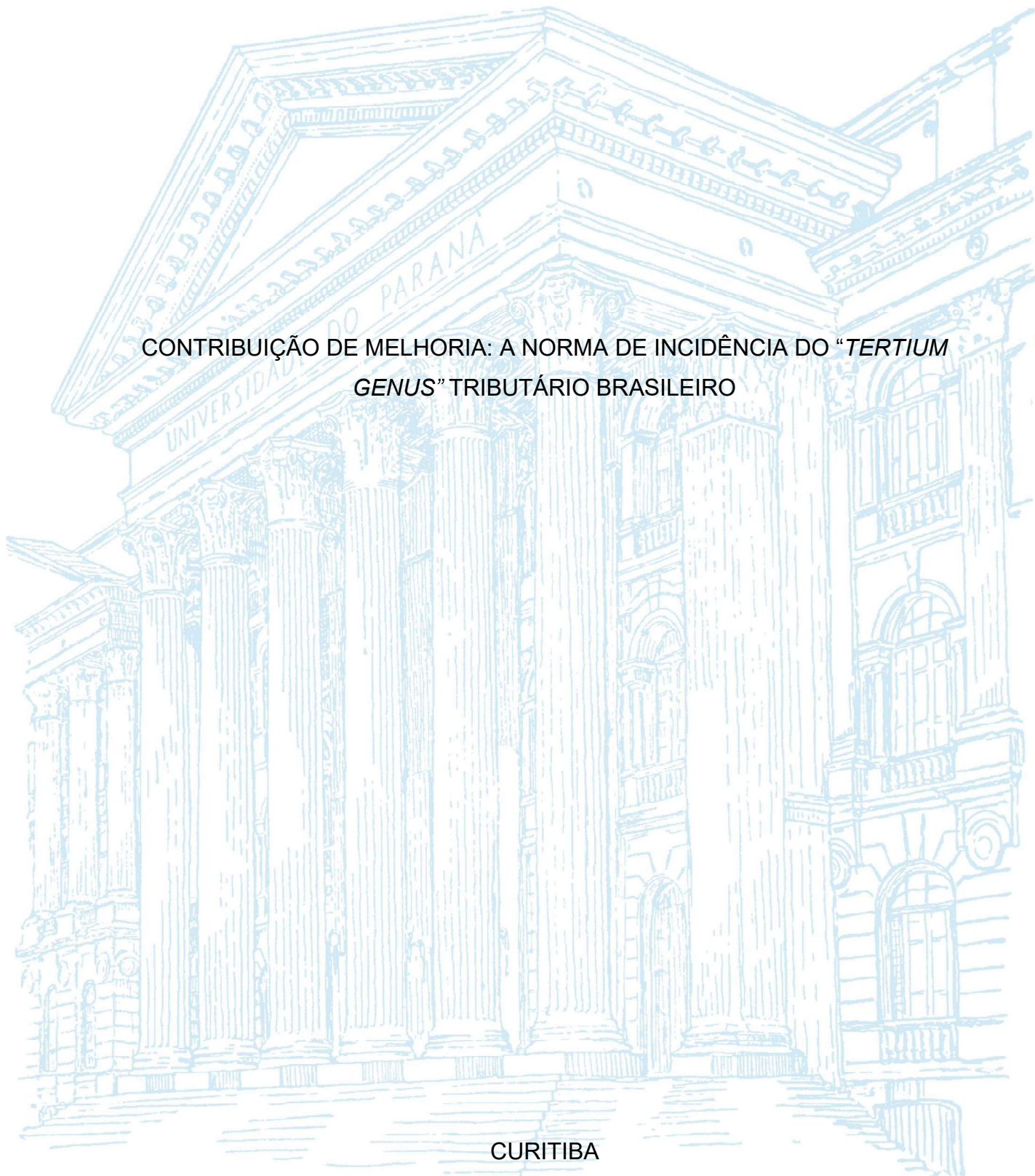
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

IVAN SANTOS RUPPELL NETTO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: A NORMA DE INCIDÊNCIA DO “*TERTIUM
GENUS*” TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

CURITIBA

2023



IVAN SANTOS RUPPELL NETTO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: A NORMA DE INCIDÊNCIA DO “*TERTIUM
GENUS*” TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Artigo apresentado como Trabalho de Conclusão de Curso, no Curso de Direito – Habilitação em Direito do Estado, no Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

IVAN SANTOS RUPPELL NETTO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: A NORMA DE INCIDÊNCIA DO “*TERTIUM GENUS*” TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Artigo aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador:

Prof. José Roberto Vieira

Universidade Federal do Paraná

Membro:

Prof. Mansur Theóphilo Mansur

Centro Universitário Curitiba

Membro:

Prof. Valterlei Aparecido da Costa

Universidade Federal do Paraná

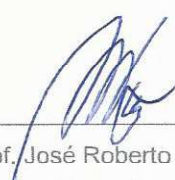
Curitiba, 14 de dezembro de 2023.

TERMO DE APROVAÇÃO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: A NORMA DE INCIDÊNCIA DO "TERTIUM GENUS" TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

IVAN SANTOS RUPPELL NETTO

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Prof. José Roberto Vieira
Orientador



Coorientador



Prof. Mansur Theóphilo Mansur
1º Membro



Prof. Valter Aparecido da Costa
2º Membro

RESUMO

O estudo tem por objeto analisar as posições adotadas pelos estudiosos do Direito Tributário nacional sobre a Regra-Matriz de Incidência Tributária da Contribuição de Melhoria. Para isso, inicia-se com uma breve consideração acerca da Regra-Matriz de Incidência enquanto norma jurídica tributária em sentido estrito, seguindo a definição de Paulo de Barros CARVALHO. Segue-se, então para uma análise da Hipótese Tributária dessa exação, verificando os componentes da descrição hipotética de um fato ou acontecimento na esfera humana, expresso por um verbo pessoal e transitivo e o seu complemento e situado em coordenadas específicas de tempo e de espaço, que, se concretizado, provocará a incidência do tributo. Por fim, examina-se a Consequência Tributária da Contribuição de Melhoria, a qual compõem os contornos que a norma prescreve à relação jurídica tributária, averiguando os sujeitos que ocuparão os polos ativo e passivo dessa relação, bem como os elementos necessários para a aferição e quantificação do objeto da prestação que ligará esses sujeitos.

Palavras-chave: Direito Tributário; espécies tributárias; Contribuição de Melhoria; Regra-Matriz de Incidência.

ABSTRACT

This paper's subject pertains to the analysis the positions adopted by Brazilian Tax Law scholars on the Special Assessment's Rule of Incidence. Beginning with a brief consideration about the Rule of Incidence as the "*stricto sensu*" rule, following the definition devised by Paulo de Barros CARVALHO. It follows, then, towards an analysis of the contribution's Tax Hypothesis, identifying the elements of the hypothetical description of a human fact or event, described with a personal and transitive verb and situated in specific space and time coordinates, which, if materialized, will cause the tax's incidence. Finally, it examines the Special Assessment's Tax Consequence, constituted of the legally prescribed outlines of the tax legal relationship, determining the active and passive subjects of this legal relationship, as well as the criteria necessary to assess and quantify the subject of the obligation that will link both subjects.

Keywords: Tax law; tax gender species; Special Assessments; Rule of Incidence.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	9
3. A HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	11
3.1 DEFINIÇÃO.....	11
3.2 CRITÉRIO MATERIAL	11
3.2.1 Noções Introdutórias	11
3.2.2 Vinculação Indireta a uma Atuação Estatal	12
3.2.3 A “Melhoria”	16
3.3 CRITÉRIO TEMPORAL.....	20
3.4 CRITÉRIO ESPACIAL.....	21
4. A CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	22
4.1 DEFINIÇÃO	22
4.2 CRITÉRIO PESSOAL.....	22
4.2.1 Noções Introdutórias	22
4.2.2 Sujeito Ativo	23
4.2.3 Sujeito Passivo	25
4.3 CRITÉRIO QUANTITATIVO.....	28
4.3.1 Noções Introdutórias	28
4.3.2 Base de Cálculo	28
4.3.3 Alíquota	29
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
6. REFERÊNCIAS.....	32

1. INTRODUÇÃO

A Contribuição de Melhoria já foi saudada como a mais justa dentre as espécies tributárias¹. Definida por Geraldo ATALIBA como um tributo vinculado indiretamente a uma atuação estatal, que incide sobre a valorização imobiliária auferida em decorrência de obra pública²; a sua cobrança é prestigiadora da equidade: se das obras públicas de benefício geral, destinadas ao gozo da coletividade, alguns particulares recebem alguma vantagem extraordinária, é devido que estes contribuam para o custeio daquelas, à medida do que obtiveram³.

Desde sua consagração constitucional, com a Lei Maior de 1934, a exação sempre figurou, fora a omissão da Carta de 1937, como um tributo próprio, distinto dos impostos e das taxas, voltado para absorção das mais-valias imobiliárias provocadas por obras públicas⁴. Seguiram nessa esteira também os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n° 195, de 24/02/1967, que delinearão regras gerais para a instituição e cobrança do tributo⁵.

Todavia, a Emenda Constitucional n° 23/83, chamada “*Passos Porto*”, alterou a Constituição de 1967, trocando a expressão “imóveis valorizados” por “imóveis beneficiados” e retirando qualquer menção direta à “*plus valia*”. Essa mudança provocou grande controvérsia, com alguns autores opinando que a cobrança do tributo teria sido desvincilhada da valorização, voltando-se, agora, a ressarcir o gasto estatal com a obra, à medida do “benefício” que ela ensejou ao imóvel particular⁶. Tal debate não se resolveu com a Constituição de 1988, que, na curta redação do inciso III de seu artigo 145, limitou-se a apontar a Contribuição de Melhoria como sendo “[...] *decorrente de obras públicas*”⁷.

Em paralelo a essas discussões, a cobrança do tributo, não obstante sua eminente legitimidade, permanece defasada no cenário prático da tributação brasileira. Em estudo realizado em 2009, o IBGE verificou que, dos 5.565 municípios então existentes, apenas 2.492 – menos da metade – dispunham de legislação

¹ Rosana CHRUSCHINSKI. **Contribuição de Melhoria**, p. 1.

² **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 147-148.

³ *Ibidem.*, p. 176.

⁴ Misabel de Abreu Machado DERZI. *In*: Aliomar BALEEIRO; Misabel de Abreu Machado DERZI. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 887.

⁵ Bernardo Ribeiro de MORAES. **Compêndio de Direito Tributário**, p. 571-573.

⁶ *Ibidem.*, p. 575.

⁷ Rosana CHRUSCHINSKI. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 39.

específica acerca da Contribuição de Melhoria⁸. De fato, tal desuso coexiste também com – e é proporcional a – uma escassez de estudos dedicados ao tema: apesar do esforço louvável de eminentes juristas, como Geraldo ATALIBA, João Baptista MOREIRA, Priscilla Figueredo da Cunha RODRIGUES e outros, a produção acadêmica acerca da Contribuição de Melhoria é ainda um tanto esparsa, com poucas obras que se debruçam profundamente sobre essa espécie tributária.

Foi diante desse quadro que se optou por explorar a matéria, perscrutando os posicionamentos doutrinários existentes, a fim de averiguar as interpretações desenvolvidas e melhor compreender as controvérsias existentes sobre os pressupostos e exigências normativas para a instituição e cobrança da Contribuição de Melhoria.

Para esse fim, o presente artigo voltar-se-á ao estudo das normas que desenham o fenômeno da incidência de cada tributo específico, descrevendo o fato que, quando ocorrido, ensejará o surgimento da obrigação tributária, bem como determina os sujeitos da relação e o objeto da prestação. É ela a Regra-Matriz de Incidência, ou norma tributária em sentido estrito, conforme definida por Paulo de Barros CARVALHO, porquanto cuida não da interação dos postulados constitucionais que delimitam o poder impositivo do Estado, nem das normas procedimentais que disciplinam os aspectos operativos e funcionais inerentes à instituição e cobrança dos tributos; mas que se voltam, antes, para a estrutura de cada exação⁹.

Assim, partindo de uma breve definição da Regra-Matriz de Incidência Tributária, este artigo seguirá, com base na melhor doutrina, para um exame da descrição hipotética do fato que, quando materializado, enseja a cobrança da Contribuição de Melhoria, bem como dos contornos jurídicos prescritos para a relação jurídica emergente.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Leciona Paulo de Barros CARVALHO que o Direito Tributário, assim como Direito Penal, preocupa-se com a tipicidade. Isso importa dizer que, para adquirir dimensão jurídica, a ocorrência concreta da vida real precisa, em sua descrição

⁸ José Jayme de Macêdo OLIVEIRA, **Contribuição de Melhoria**, p. 11-12.

⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 307.

como fato, enquadrar-se completamente com todos os elementos de identificação previstos abstratamente na norma jurídica¹⁰.

Posto isso, temos que, se esse fato, que se opera no plano concreto, coadunar-se integralmente com o desenho normativo e abstrato dos pressupostos para o surgimento do vínculo jurídico, ocorrerá a subsunção do fato à norma, fazendo nascer, de forma automática e infalível, a obrigação tributária, ou seja, “[...] *o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular de um direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la*”¹¹.

Será esse o objeto da Regra-Matriz de Incidência. Compõem-na o descritor, que é a descrição fática do antecedente ou suposto normativo (a hipótese), e o prescriptor, que determina os elementos da relação jurídica que se deverá instaurar quando e onde se verificar o fato correspondente à descrição do suposto (a consequência). Estes dois componentes, hipótese e consequência, associam-se entre si por meio da cópula deôntica, isto é, “[...] *o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa [...]*”, o que importa dizer que, se ocorrer o fato descrito na hipótese, deverá incidir a norma e surgir a relação jurídica prescrita na consequência¹². É esta a “**norma tributária em sentido estrito**”, porquanto regulamenta, justamente, o fenômeno da incidência do tributo, existindo, em princípio, somente uma para cada exação específica¹³.

E será sobre a norma de incidência específica da Contribuição de Melhoria que nos debruçaremos adiante, analisando, primeiramente, os elementos da descrição objetiva, no plano abstrato, do fato jurídico tributário que fará incidir a norma tributária; tal como, posteriormente, os contornos determinados pela norma para a relação jurídica que se instalará, perfilhando os sujeitos que a compõem e a prestação a qual se vinculam.

¹⁰ **Curso...**, *op. cit.* p. 329-330.

¹¹ *Ibidem.*, p. 314-315.

¹² *Ibidem.*, p. 308-309.

¹³ *Ibidem.*, p. 307.

3. A HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

3.1 DEFINIÇÃO

É de uso comum, na legislação tributária pátria, a expressão “fato gerador”, que pretende abarcar tanto fato quanto norma jurídica, como anota Valterlei da COSTA, algo inadmissível, posto que a descrição hipotética de uma situação na norma e a ocorrência concreta dessa situação são inconfundíveis e inigualáveis, uma vez que situadas em planos distintos¹⁴. É mister, portanto, o apartamento proposto por CARVALHO entre a Hipótese Tributária, isto é, a descrição normativa geral e abstrata, e o Fato Jurídico Tributário, ou seja, a projeção material da primeira no mundo¹⁵. Dito isso, encontrar-se-á, na Hipótese de Incidência Tributária, a composição de um critério material, descrevendo um comportamento de uma pessoa, condicionado, necessariamente, por um nexu espaço-temporal, consubstanciado nos critérios espacial e temporal, respectivamente.¹⁶

3.2 CRITÉRIO MATERIAL

3.2.1 Noções Introdutórias

O critério material é o elemento nuclear da hipótese tributária, possuindo precedência perante os demais critérios que a compõem, que se dedicam apenas a sua localização no tempo e no espaço¹⁷. É equivocado referir-se a ele como a “descrição objetiva do fato”, porquanto é este conceito aplicável à integridade da hipótese. É preciso, portanto, abstraí-lo das coordenadas espaço-temporais, chegando ao “[...] encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado) [...]”, nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO¹⁸. Consistirá, então, na descrição de um comportamento humano, expresso, como

¹⁴ **Teoria Trilógica do Tributo: Um Estudo Normativo sobre Tributação, Competência e Lançamento**, p. 158-160.

¹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 328.

¹⁶ *Ibidem.*, p. 308.

¹⁷ José Roberto VIEIRA. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 62.

¹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 337.

elucida José Roberto VIEIRA, “[...] por um verbo pessoal e transitivo, cuja predicção é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direto ou indireto [...]”¹⁹.

3.2.2 Vinculação Indireta a uma Atuação Estatal

Ensina Geraldo ATALIBA que é possível separar as espécies tributárias em duas categorias: aquelas vinculadas a uma atuação estatal, que tenham por núcleo da hipótese de incidência o desempenho de uma atividade pelo estado (ou uma repercussão dela); e aquelas não vinculadas, cujo critério material consista em um acontecimento ou fato alheio a qualquer ato do Poder Público²⁰.

Ocorre que certos doutrinadores, compondo o que se refere como a “escola dicotomista”, afirmam que, de um lado, todos os tributos vinculados a uma atuação estatal poderiam ser classificados como taxas, e todos os não vinculados se chamariam de impostos.²¹

Dentre os pensadores que seguem essa linha, podemos citar Alfredo Augusto BECKER. Esse autor erigia a base de cálculo como núcleo da hipótese de incidência, elencando-a como elemento determinante da natureza jurídica dos tributos²². Nessa linha, defendia que a Contribuição de Melhoria não constitui um gênero próprio, sempre fazendo as vezes de um imposto de renda, quando incidente sobre a valorização do bem imóvel particular; ou de uma taxa, quando cobrada em face do custo da atividade estatal que provocou essa valorização²³.

Partindo desses apontamentos, tem-se, primeiramente, quanto ao imposto, que a sua cobrança, conforme assentou BECKER, referir-se-á a um fato lícito, indiferente a uma atuação do Estado²⁴. É ele, portanto, um tributo não vinculado, como leciona ATALIBA, à medida que o pressuposto para sua instituição não se encontra no desenvolvimento de uma atividade específica pelo Poder Público²⁵. Sua arrecadação, por certo, deverá ter fim público, mas nunca será atrelada, como bem aponta Roque Antônio CARRAZZA, a uma atuação estatal singular, não sendo

¹⁹ **A Regra-Matriz...**, op. cit., p. 62-63.

²⁰ **Hipótese...**, op. cit., p. 130-131.

²¹ Luís Eduardo SCHOUERI. **Direito Tributário**, p. 318.

²² **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 338-339.

²³ *Ibidem.*, p. 351-352.

²⁴ *Ibidem.*, p. 345-346.

²⁵ **Hipótese...**, op. cit., p. 137.

necessário que o Poder Público desenvolva uma atividade a título de contraprestação a cada imposto que instituir²⁶. A cobrança dos impostos, portanto, liga-se a atos que demonstrem a capacidade contributiva, isto é, que exprimam, materialmente, “[...] *índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis [...]*”, atestando que o particular possui condições de contribuir para fazer face às despesas gerais do estado²⁷.

Ora, por mais que o imposto sobre o lucro imobiliário – que, no Brasil, integra o imposto de renda – onere a valorização do imóvel do particular, o faz, como anota ATALIBA, de forma genérica, abstraindo suas causas²⁸. De fato, como assinala Bernardo Ribeiro de MORAES, o valor do imóvel pode aumentar em decorrência de diversos fatores, ligados ao ambiente econômico, variações demográficas, ações dos particulares e a atuação do Poder Público; à contribuição de melhoria somente interessa a “*plus valia*” ensejada, “[...] *por força e em consequência [...]*”, especificamente de uma obra pública executada pelo Estado²⁹.

Assim, o imposto de renda, aponta Ricardo Lobo TORRES, coexiste, mas não se confunde, com a Contribuição de Melhoria, posto que para a cobrança daquele não é necessária qualquer ação estatal em favor do particular, enquanto que, para esta, é indispensável que o Poder Público realize uma obra pública, de cuja execução decorra um aumento no valor do imóvel do contribuinte³⁰. De fato, esses gravames sequer se sobrepõem, já que, como verifica Carlos Roberto MARQUES, se deduz o valor pago a título de contribuição de melhoria do “*quantum debeatur*” do IR, nos termos do artigo 17 do Decreto-Lei n° 195/67³¹.

A taxa, por seu turno, será cobrada, conforme BECKER, em relação a um serviço ou coisa estatal³². Dito isso, atentamo-nos para o artigo 145, II, da Constituição de 1988, que permite a imposição desse encargo “[...] *em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição*”. Nessa toada, é indispensável para o nosso exame a distinção entre serviço público e obra pública, que pertence à seara do Direito Administrativo.

²⁶ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 604.

²⁷ *Ibidem.*, p. 607-608.

²⁸ **Natureza...**, p. 177.

²⁹ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 598-599.

³⁰ **Tratado de Direito Constitucional e Tributário: Os Tributos na Constituição**, p. 491-492.

³¹ **Contornos e Fundamentos Modernos da Contribuição de Melhoria**, p. 94.

³² **Teoria...**, *op. cit.*, p. 345-346.

Celso Antônio Bandeira de MELLO define o serviço público como uma “[...] *atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres [...]*”³³. A obra pública, por outro lado, é uma “[...] *construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público [...]*”³⁴.

Erigem-se, dessa forma, como dois institutos distintos: a obra pública é um “produto estático”, que pode ser fruído diretamente pela coletividade, sem a prestação de qualquer serviço; já o serviço público possui caráter dinâmico, na medida em que é a efetiva prestação de sua atividade-objeto que trará benefícios aos administrados³⁵.

Ademais, somente os serviços públicos singulares, isto é, prestados “*uti singuli*”, podem ser custeados com a cobrança de taxas, como salienta CARRAZZA, porquanto se referem a um número determinado ou determinável de indivíduos³⁶. Essa definição advém, realmente, do princípio da comutatividade, que esteia a taxa, na medida em que o estado precisa fazer algo em favor do particular para ficar autorizada a exigência da exação³⁷.

Posto isso, é pertinente aqui a descrição de Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES da obra pública como, ao contrário do serviço público, uma atividade estatal inespecífica, por ser realizada com vistas a toda a sociedade e não a um grupo específico de usuários, e indivisível, uma vez que objetiva produzir um benefício geral, favorecendo cada integrante do coletivo social³⁸. Desse modo, todos deverão concorrer para custeá-la, como bem aponta ATALIBA, através da receita arrecadada a título de impostos. Caso, porém, ela venha a ensejar um benefício concreto para alguns bens particulares, seria injusto que os proprietários desses bens, que receberam vantagem decorrente do esforço geral, não contribuíssem, à medida do benefício que receberam, para a cobertura desses gastos públicos³⁹.

O contribuinte, então, conforme leciona MORAES, não pagará o tributo por um serviço estatal, e sim como um equivalente pela vantagem auferida por ele,

³³ **Curso de Direito Administrativo**, p. 695.

³⁴ *Ibidem.*, p. 706.

³⁵ *Ibidem.*, p. 707.

³⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 611.

³⁷ *Ibidem.*, p. 609.

³⁸ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 107.

³⁹ **Natureza...**, *op. cit.*, p. 17-18.

provocada pela execução da obra, permitindo ao estado fazer frente, ao menos em parte, ao montante que dispendeu com essa atividade⁴⁰. Tal benefício perfaz o que ATALIBA chama de “[...] *elemento intermediário* [...]”, que liga a ação do Poder Público ao contribuinte. Teremos, então, que, uma atuação estatal (obra pública) enseja uma consequência (valorização), que se vincula a (atinge o imóvel de) um particular, que, fazendo surgir a obrigação tributária, figura particular vinculado no polo passivo⁴¹. Será esse, na lição de RODRIGUES, um efeito reflexivo, incidental, que não se confunde com o objetivo daquela atividade⁴².

A Contribuição de Melhoria, portanto, é um “*tertium genus*” tributário, que não se confunde nem com a taxa, nem com o imposto, uma vez que sua hipótese de incidência não é, diretamente, nem a atuação do estado, nem o acréscimo no patrimônio particular, mas a averiguação de uma diferença a maior no valor da propriedade imóvel depois da execução de uma obra, que tenha sido acarretada por esta. Tanto a obra quanto a valorização são, portanto, inafastáveis, pois conjugam-se em uma relação direta de causa e efeito, que perfaz, em termos financeiros, o traço característico dessa exação⁴³.

É por essas razões que podemos classificá-la, na esteira de ATALIBA, como um tributo que tem, como hipótese de incidência “[...] *uma atividade estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado* [...]”, porquanto é necessário que um efeito da atividade do Poder Público toque o obrigado, estabelecendo o nexo que vincule este àquela⁴⁴.

A natureza precisa desse efeito da obra, todavia, suscitou grande embate entre os defensores da Contribuição de Melhoria como espécie tributária “*sui generis*”, que se dividiu, na observação de Sacha Calmon Navarro COELHO, em duas correntes distintas: a primeira, defendendo que a hipótese de incidência da Contribuição de Melhoria consistia na realização da obra pública, cujo custo seria rateado entre os proprietários que dela auferiram algum benefício (critério do “custo”); a segunda, por seu turno, assentando que ela consistia no acréscimo de valor percebido pelo imóvel do contribuinte, provocado pela execução da obra

⁴⁰ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 579.

⁴¹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 183.

⁴² **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 49-50.

⁴³ Geraldo ATALIBA. **Hipótese...**, p. 173-174.

⁴⁴ *Ibidem.*, p. 183.

(critério da “valorização”)⁴⁵. É essa, nas palavras de Rosana CHRUSCINSKI, a “[...] a principal celeuma em torno da contribuição de melhoria”⁴⁶. Sendo assim, não nos podemos esquivar de destrinchá-la neste artigo.

3.2.3 A “Melhoria”

Dentre os defensores do critério do custo, podemos citar, dessarte, João Baptista MOREIRA⁴⁷. Admirava o autor a espécie tributária alemã, a “*beitrag*”, cujo fato jurídico tributário é a “[...] definitiva realização da obra pública [...]”, e cujo custo total era repartido entre os proprietários de bens imóveis localizados na Zona de Influência dessa obra, com base na aferição de uma série de características físicas dessas propriedades⁴⁸. Defendia que situar a “*plus valia*” imobiliária no núcleo da hipótese de incidência da Contribuição de Melhoria constituiria uma captação inadequada dessa valorização, que só seria percebida até completar-se o custo da obra⁴⁹. Assim, formulou uma alternativa ao modelo brasileiro, que não dispensaria a mais-valia, mas escoraria a exigência do tributo na cobertura do custo total da obra, a ser rateado entre titulares dos imóveis valorizados em proporção ao aumento de valor acarretado por ela em prol de cada bem⁵⁰.

Em verdade, depois da aprovação da Emenda Passos Porto (nº 23/83), certos juristas, como Sacha Calmon Navarro COELHO, opinaram que essa emenda havia alterado o “tipo” de Contribuição de Melhoria no ordenamento vigente, em favor do critério “custo”, o que se teria mantido com a Constituição de 1988⁵¹. Ainda admitindo a efetiva valorização do imóvel como limite para a cobrança individual da exação, enxerga ele o encargo como um “[...] tributo indenizatório [...]”, que se presta à recuperação do valor dispendido pelo Estado na realização da obra, e não a captação da “*plus valia*” acarretada por ela⁵².

Já Bernardo Ribeiro de MORAES defendia que, após a Emenda Passos Porto, a Contribuição de Melhoria, na ordem constitucional vigorante, ter-se-ia

⁴⁵ **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, p. 76.

⁴⁶ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁷ Sacha Calmon Navarro COELHO. **Comentários...**, *op. cit.*, p. 85-86.

⁴⁸ **A Contribuição de Melhoria e a Imposição da Valorização Imobiliária**, p. 658.

⁴⁹ *Ibidem.*, p. 657.

⁵⁰ *Ibidem.*, p. 641-642.

⁵¹ **Comentários...**, *op. cit.*, p. 77.

⁵² **Curso de Direito Tributário**, p. 429-430.

apartado da “[...] vinculação clássica [...]” à valorização⁵³. A “melhoria”, agora, poderia consubstanciar-se em qualquer benefício ligado ao aperfeiçoamento dos equipamentos urbanos, como acessibilidade, conforto, higiene *etc.*⁵⁴. Para ele, o tributo é, sobretudo, uma forma de reaver, parcial ou totalmente, o montante gasto pelo estado com a realização da obra, que deverá ser rateado entre os proprietários dos imóveis “melhorados”, à medida do benefício percebido por eles, a ser calculado pelo levantamento de diversos critérios e índices relativos a essas propriedades⁵⁵.

Diante desses apontamentos, cabe a observação de Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES, para quem, por mais que não haja como negar que essas obras trarão melhoramentos às propriedades particulares, “[...] a única maneira de quantificar tais benefícios é através da influência que exercem sobre o valor dos imóveis afetados [...]”⁵⁶.

Ora, há várias obras públicas, conforme aponta Aires Fernandino BARRETO, que acarretam a perda de valor dos imóveis lindeiros, como a “[...] construção de matadouros, os aterros sanitários, de elevados (como o minhocão, em São Paulo), de estações de tratamento de esgotos sanitários, túneis, viadutos, *etc.*[...]” (*sic*)⁵⁷. Impor Contribuição de Melhoria nesses casos, como nota Carlos Roberto MARQUES, seria onerar duplamente o particular: em primeiro lugar, com a desvalorização; e, em segundo, com a cobrança do tributo. Tal imposição violaria, inclusive, o princípio da solidariedade social e da justa distribuição do ônus tributário, uma vez que estar-se-ia obrigando o proprietário do imóvel a um sacrifício desproporcional, posto que a atuação estatal relevante não foi executada em favor dele, mas da coletividade globalmente considerada⁵⁸.

De fato, se, após sua entrega ao usufruto coletivo, emergirem da obra pública danos em desfavor de particulares, irromperá a responsabilidade objetiva do Poder Público de indenizá-los, nos moldes do artigo 37, §6º, da Constituição⁵⁹. Não por outro motivo, RODRIGUES entende que a contribuição de melhoria se consubstancia em uma contrapartida a essa responsabilidade, já que, se o estado deve indenizar o administrado a quem a obra causou danos, é justo que exija o

⁵³ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 595.

⁵⁴ *Ibidem.*, p. 589.

⁵⁵ *Ibidem.*, p. 607-608.

⁵⁶ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 35-36.

⁵⁷ Contribuição de Melhoria. *In: Curso de Direito Tributário Municipal*, p. 486.

⁵⁸ **Contornos...**, *op. cit.*, p. 71.

⁵⁹ Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 724.

tributo quando este for especialmente favorecido, com fundamento no Princípio da Isonomia⁶⁰.

E é a Isonomia, realmente, com seus corolários de justiça, igualdade e equidade, o fundamento que mais seduz, como aponta MARQUES, para fundamentar a cobrança da exação em estudo⁶¹. Tal princípio, segundo ATALIBA, consagra-se em matéria tributária com o “[...] *concurso proporcional* [...]” dos cidadãos para fazer frente às despesas públicas, levando em conta a medida da riqueza individual e os benefícios usufruídos dos serviços prestados pelo estado⁶². É, portanto, com vistas a esse mandamento que a recuperação da mais-valia imobiliária, acarretada pela obra pública, é imperativa, porquanto não seria isonômico onerar, unicamente, a coletividade como um todo para o custeio de uma ação estatal da qual resulte uma vantagem especial, percebida somente por um grupo específico de particulares⁶³.

Ora, a relação entre essa “*plus valia*” e o custo da obra, como pontua o próprio Bernardo Ribeiro de MORAES, é deveras oscilante, uma vez que obras mais onerosas – v.g., a abertura de um túnel ligando dois bairros residenciais – podem acarretar valorização diminuta; ao passo que obras de custo módico, como a abertura de uma via pública, podem ensejar um grande aumento no valor das propriedades lindeiras⁶⁴. Até mesmo na execução de uma única obra, como observa Aliomar BALEEIRO, raramente, ao longo de uma mesma rua, verificar-se-ão “*plus valias*” equivalentes, dado que os graus de proximidade do sítio em que aquela foi realizada resultarão, inevitavelmente, em graus distintos de valorização; bem como podem provocar, dependendo das condições, um ônus que, não necessariamente, será compensado com uma mais-valia correspondente⁶⁵. Nessa toada, é valioso o destaque de Mansur Theóphilo MANSUR, de que também não seria isonômico impor, aos proprietários dos imóveis afetados pela obra, a obrigação de prestar uma quantia desproporcional à mais-valia efetivamente auferida por eles⁶⁶.

Assim, se fosse adotada, como Hipótese Tributária, apenas a realização da obra, rateando-se o seu custo entre os imóveis por ela influenciados, estar-se-ia

⁶⁰ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 120.

⁶¹ **Contornos...**, *op. cit.*, p. 36.

⁶² **Natureza...**, *op. cit.*, p. 73.

⁶³ *Ibidem.*, p. 73-74.

⁶⁴ **Compêndio...**, p. 599-600.

⁶⁵ *In*: Aliomar BALEEIRO; Misabel de Abreu Machado DERZI. **Direito...**, *op. cit.*, p. 886.

⁶⁶ **Contribuição de Melhoria**, p. 31-32.

diante, na lição de Priscilla RODRIGUES, não de uma Contribuição de Melhoria, mas de um tributo inconstitucional, porque cobrado em face à mera realização de uma atividade estatal inespecífica e indivisível⁶⁷.

Nesse sentido, aponta Ricardo Lobo TORRES, comentando a defesa de MOREIRA da “*beitrag*” alemão, que a ideia de que a Contribuição de Melhoria poderia ser cobrada apenas para ressarcir o gasto estatal com a obra constitui uma verdadeira confusão do instituto com a taxa, que acaba por cair novamente em uma concepção dicotômica das espécies tributárias⁶⁸. Assim, ressalta o autor que é verdadeiramente a conjugação entre custo e benefício, valorização e obra pública, em interação dialética, que fundamenta a Contribuição de Melhoria, não bastando nenhum desses elementos, sozinhos, para justificar sua instituição⁶⁹.

Ademais, tem-se que a valorização imobiliária constitui o pressuposto mais objetivo para dar suporte à incidência do tributo, conforme aponta Misabel de Abreu Machado DERZI, já que é a melhoria experimentada pelo bem imóvel traduzida em um benefício concreto, excluindo outros “benefícios”, que seriam afetos à subjetividade de cada bem em particular:

Se uma clínica de repouso, implementando projeto de tratamento especial para doentes mentais, procura se instalar em local silencioso, distante do centro citadino, uma obra de abertura de rodovia para criar acesso às vias de rápido fluxo urbano pode trazer mais incômodo do que benefício, do ponto de vista estritamente subjetivo. Entretanto, identificada a valorização do imóvel em questão, o ganho econômico indiscutível legitimaria a cobrança. Se o legislador dispensa a identificação do benefício por meio da apuração da valorização, ele terá de listar, de forma exaustiva, as obras públicas que, presumem-se, sejam portadoras de benefícios urbanísticos⁷⁰.

Portanto, a fixação da mais-valia como parâmetro para a aferição da “melhoria” é uma presunção “*iuris tantum*”, que evita as arbitrariedades de uma lei que pretende tributar “benefícios” sem uma referência direta a um valor monetário⁷¹. Realmente, é indispensável, como observa Aires Fernandino BARRETO, que os tributos sejam “[...] expressão de fatos com conteúdo econômico”⁷². Para tal, precisam ser aferidos por um critério objetivo e concreto, sem abstrações ou

⁶⁷ Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 129.

⁶⁸ **Tratado...**, *op. cit.*, p. 486-487.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ *In*; Aliomar BALEEIRO; Misabel de Abreu Machado DERZI. **Direito...**, *op. cit.*, p. 889.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 485.

subjetividades, o que só pode ser alcançado, em relação à Contribuição de Melhoria, mensurando a valorização percebida pelo imóvel, ocasionada pela obra pública⁷³.

Nesses termos, pode-se acatar, com segurança, a definição do critério material da hipótese tributária da Contribuição de Melhoria, formulada por RODRIGUES, seguindo modelo “verbo + complemento”, como “[...] *auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública*”⁷⁴.

3.3 CRITÉRIO TEMPORAL

O comportamento descrito na Hipótese, ainda que no plano abstrato, deve ser condicionado a coordenadas espaço-temporais, já que, mesmo que ele não seja identificado concretamente, como assevera Valterlei da COSTA, isso “[...] *não significa que não seja identificável, o que o obriga a vir acompanhado de especificamente de um ‘quando’ e de um ‘onde’*”⁷⁵.

Particularmente, o critério temporal, na definição de Paulo de Barros CARVALHO, compõe-se dos elementos que indicam o momento preciso em que ocorre a subsunção do fato social pela descrição normativa, com a incidência da norma e o conseqüente surgimento do nexó obrigacional entre credor e devedor⁷⁶.

Para a Contribuição de Melhoria, o critério temporal, na opinião de Vittorio CASSONE, será o momento em que incidir, sobre o bem imóvel, a mais-valia, depois de concluída a obra⁷⁷. Isso porque, como observa Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES, a conclusão da obra pública é causa do acréscimo no valor, devendo, assim, precedê-lo.⁷⁸ Não se pode presumir a valorização que será ocasionada por uma obra ainda não terminada, por um lado, porque até findar a execução, ela pode ensejar uma perda, ou até mesmo nenhuma alteração no valor do bem; e, por outro, porque, se foi o imóvel favorecido economicamente, só se obterá o montante definitivo da mais-valia depois que a obra for concluída⁷⁹.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 123.

⁷⁵ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 178.

⁷⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 344.

⁷⁷ Tributos Municipais: Contribuição de Melhoria. In: Ives Gandra da Silva MARTINS e Mayr GODY (coord.). **Tratado de Direito Municipal**, p. 335.

⁷⁸ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 124-125.

⁷⁹ *Ibidem*.

Condicionar a perfectibilização do fato ao término da obra também é relevante para a aferição do seu custo. Isso levando em conta, na esteira de Mansur Theóphilo MANSUR, a sazonalidade da obra, que abre espaço para uma potencial variação nos gastos com e na qualidade dos materiais de construção, de maneira que somente após a execução se poderá identificar a medida perfeita dispendido com ela⁸⁰.

Realmente, só seria possível instituir e cobrar o tributo antes da conclusão da obra, na consideração de RODRIGUES, se a obra estiver já concluída em parte, e o Poder Público dispuser de meios para verificar e calcular a valorização experimentada pelos imóveis em relação a esta parte já concluída – v.g., em uma obra de pavimentação de ruas de todo o bairro, em que algumas já estejam totalmente pavimentadas, que já tenha acarretado um aumento no valor dos imóveis adjacentes a essas vias concluídas⁸¹.

3.4 CRITÉRIO ESPACIAL

O Critério Espacial condiciona a dimensão da incidência do fato jurídico tributário no espaço, “[...] *adstringindo-o a determinada extensão do território*”, como leciona José Roberto VIEIRA⁸². Essa demarcação territorial é crucial, posto que, se o fato ocorrer em local distinto daquele indicado legalmente, restará afastada a eficácia da norma, que se restringe ao recorte espacial delimitado pelo legislador⁸³.

No que tange à Contribuição de Melhoria, a incidência da norma restringir-se-á, primeiramente, na lição de Eduardo Moreira Lima Rodrigues de CASTRO, ao território do ente competente, a quem será vedada a cobrança da exação quanto aos fatos ocorridos fora de seus limites demarcados⁸⁴. Adianta-se, aqui, que essa competência, como pontua Aires Fernandino BARRETO, será da pessoa política que executar a obra pública ensejadora de valorização⁸⁵.

Posto isso, é interessante considerar a possibilidade de que a obra venha a beneficiar imóveis fora do território do ente tributante. BARRETO contempla a

⁸⁰ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 124.

⁸¹ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 125.

⁸² **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 63.

⁸³ *Ibidem.*, p. 103.

⁸⁴ Contribuições de Melhoria. In: Eduardo de CASTRO; Helton Kramer LUSTOZA; Marcus de Freitas GOUVÊA. **Tributos em Espécie**, p. 113.

⁸⁵ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 495.

hipótese de que uma certa obra, efetuada por um Município A, dentro de seus limites, possa ensejar acréscimo ao valor de imóveis localizados não só em seu território, como também no do Município B, limítrofe⁸⁶. Nesse caso, o tributo só poderá ser cobrado pelo Município A, enquanto executor das obras, em face dos bem imóveis nele situados, mas nunca pelo vizinho B, que não promoveu nenhuma obra pública⁸⁷.

4. A CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

4.1 DEFINIÇÃO

Tendo examinado os critérios lógicos que a norma fornece para identificar o fato jurídico tributário que faz incidir a norma da Contribuição de Melhoria, cumpre agora examinar, no âmbito da Consequência Tributária, conforme definida por Paulo de Barros CARVALHO, a prescrição legal da obrigação tributária que surge em relação a esse tributo⁸⁸.

Assim, encontram-se, na Consequência, os critérios que prescrevem os moldes da relação jurídica tributária, composta, de um lado, pelos sujeitos que assumirão os papéis de credor e devedor (critério pessoal); e, do outro, as grandezas utilizadas para dimensionar a obrigação tributária correspondente, a fim de quantificar o objeto da prestação devida (critério quantitativo)⁸⁹.

4.2 CRITÉRIO PESSOAL

4.2.1 Noções Introdutórias

O critério pessoal contém as indicações que atinem aos ocupantes dos dois polos da relação jurídica: encontrar-se-á, pois, no polo ativo, o titular do direito subjetivo à prestação pecuniária, chamado **Sujeito Ativo**; e, no polo passivo, aquele a quem incumbe o seu cumprimento, denominado **Sujeito Passivo**⁹⁰.

⁸⁶ Contribuição..., *op. cit.*, p. 495.

⁸⁷ *Ibidem.*, p. 496.

⁸⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 366.

⁸⁹ *Ibidem.*, p. 367.

⁹⁰ José Roberto VIEIRA. **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

Quanto a essa identificação, ensina José Roberto VIERIA que o sujeito ativo “[...] estará via de regra implícito nas malhas do texto legal [...]”, bastando o estudo da norma para discerni-lo; sobre o sujeito passivo, no entanto, a disposição legal somente oferecerá certos parâmetros, que precisarão ser aplicados ao caso concreto para identificar o indivíduo que ficará obrigado ao pagamento do tributo⁹¹. Em vista disso, demonstra o mestre que “[...] a determinação do sujeito ativo é somente normativa e anterior ao fato jurídico tributário, ao passo que a do sujeito passivo é normativo-fática e posterior àquele evento”⁹².

4.2.2 Sujeito Ativo

O polo ativo da obrigação é, via de regra, ocupado pela pessoa política munida constitucionalmente da competência para a instituição do tributo, em concordância com o disposto no artigo 119 do CTN. Admite-se também, todavia, que a capacidade tributária ativa, concernente às funções de fiscalização e arrecadação do tributo, possa ser transferida, pelo ente competente, a outras pessoas políticas, conforme prevê o artigo 7º da mesma lei: às pessoas jurídicas de direito público, como autarquias e empresas públicas; às pessoas jurídicas de direito privado, como entidades parastatais; e até mesmo a um particular⁹³.

No caso da Contribuição de Melhoria, certa doutrina, da qual citamos João Bosco Coelho PASIN, aduz que a competência tributária relativa a ela será comum entre todas as Pessoas Políticas de Direito Constitucional, posto que a Constituição não reserva a prerrogativa de instituir a exação a apenas uma delas⁹⁴.

Alerta, no entanto, Sacha Calmon Navarro COELHO que somente possuirão competência tributária para instituir os tributos de competência comum, isto é, Taxa e a Contribuição de Melhoria, os entes políticos que detiverem a competência administrativa para realizar a atividade estatal a qual a cobrança dessas exações se vincula, de modo que esta precede e determina aquela⁹⁵. Isso porque, como explana Roque Antônio CARRAZZA, na instituição e arrecadação desses encargos, estão

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² *Ibidem*.

⁹³ *Ibidem*., p. 108.

⁹⁴ Contribuição de Melhoria. In: Eduardo Marcial Ferreira JARDIM; João Bosco Coelho PASIN (coord.). **Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos**, p. 416.

⁹⁵ **Comentários...**, *op. cit.*, p. 6-7.

presentes duas relações jurídicas combinadas, mas inconfundíveis: uma primeira, de cunho administrativo, obriga a Pessoa Política a realizar uma determinada ação – neste caso, a execução da obra pública – em prol do administrado; e uma segunda, de natureza tributária, que obriga o contribuinte em face da realização daquela atividade, porquanto descrita na hipótese de incidência do tributo vinculado – aqui, a obra pública que acarretou na valorização do imóvel do particular. A competência tributária será, portanto, privativa do ente detentor da competência administrativa para a realização do ato estatal relevante⁹⁶.

A Constituição Federal repartiu as competências da Administração Pública entre os entes federativos, delimitando as atribuições específicas da União (art. 21), dos Estados (art. 25), dos Municípios (arts. 29 e 30) e do Distrito Federal (art. 32)⁹⁷. As atividades que não foram expressamente contempladas pela CF ficarão a cargo dos Estados, enquanto detentor da competência administrativa residual na inteligência do artigo 25, § 1º, da Lei Máxima⁹⁸. Dito isso, cabe mencionar, também, que a competência será cumulativa, no Distrito Federal, quando este exercer as atribuições dos Municípios; e nos Territórios Federais, onde a União tomará para si a competência estadual, ou mesmo municipal, não sendo o Território dividido em Municípios⁹⁹.

Como, aqui, a competência tributária pressupõe a competência administrativa, a pessoa política que atuar fora de suas atribuições constitucionais não pode instituir e cobrar o tributo vinculado àquela atividade, porquanto lhe falta um elemento essencial da sujeição ativa, nesse caso¹⁰⁰. Não há óbice, todavia, para transferência da capacidade tributária ativa, podendo, inclusive, haver a cessão, total ou parcial, do produto arrecadado em favor do delegatário, desde que autorizado legislativamente¹⁰¹.

⁹⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 747.

⁹⁷ *Ibidem.*, p. 748.

⁹⁸ *Ibidem.*, p. 751.

⁹⁹ João Bosco Coelho PASIN. *Contribuição...*, *op. cit.*, p. 416.

¹⁰⁰ Roque Antônio CARRAZZA. **Curso...**, *op. cit.*, p. 748.

¹⁰¹ João Bosco Coelho PASIN. *Contribuição...*, *op. cit.*, p. 417-418.

4.2.3 Sujeito Passivo

No que tange à sujeição passiva, José Roberto VIEIRA pontua que o CTN, em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, separa em duas categorias distintas os sujeitos que podem figurar no polo passivo da obrigação tributária: o contribuinte, que deterá “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”; e o responsável, assim chamado o sujeito passivo “*quando, sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei*”¹⁰².

No que atine à Contribuição de Melhoria, a doutrina, usualmente, atribui o papel de contribuinte ao proprietário do bem imóvel que sofreu um acréscimo de valor, em decorrência da execução de uma obra pública¹⁰³.

Em uma interpretação mais expansiva, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de CASTRO invoca a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a sujeição passiva do IPTU, que, interpretando o artigo 34 do CTN, sanciona a cobrança do Imposto dos possuidores de direitos reais definitivos, detentores de *animus domini* sobre a propriedade¹⁰⁴. Nesse contexto, e com atenção ao artigo 8º, §1º, do Decreto-Lei nº 195/67, que estabelece a sujeição passiva do enfiteuta, defende esse doutrinador a extensão desse juízo à Contribuição de Melhoria, uma vez que esse tributo, enquanto pretende captar o benefício auferido por poucos em decorrência de obras públicas custeadas pela comunidade, deve atingir os efetivos beneficiados pela valorização imobiliária, até mesmo aqueles que não forem proprietários do imóvel, como usufrutuários ou mesmo titulares de domínio útil sobre o bem:

“(...) num usufruto vitalício concedido por pai em favor do filho, no qual este último utiliza o imóvel para fins locativos, a valorização do referido bem em virtude da obra pública, dará ao usufrutuário (filho) a oportunidade de majorar os valores cobrados junto aos locatários. Como a extinção do usufruto só se dará com a morte do proprietário, é fácil concluir que este jamais obterá qualquer benefício em virtude da valorização do imóvel. Nada mais natural que, no exemplo apresentado, o filho venha a pagar o tributo”.¹⁰⁵

¹⁰² **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 109.

¹⁰³ Nesse sentido: Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 126; Mansur Theóphilo MANSUR, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 131; Vittorio CASSONE, **Tributos...**, *op. cit.*, p. 335.

¹⁰⁴ Contribuições de Melhoria. *In*: CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁰⁵ *Ibidem.*, p. 115-116.

Conclui, por conseguinte, que poderão ser sujeitos passivos da Contribuição de Melhoria, além dos proprietários, quaisquer titulares de posse oriunda de direitos reais sobre o bem imóvel beneficiado¹⁰⁶.

Semelhantemente se manifestam Aires Fernandino BARRETO, para quem poderiam figurar, no polo passivo, “[...] o titular do domínio útil, o usufrutuário, o compromissário-comprador emitido na posse e o superficiário”¹⁰⁷; e Bernardo Ribeiro de MORAES, que entendia que o tributo poderia ser exigido de todos aqueles vinculados ao imóvel valorizado, incluindo “[...] o proprietário, o titular de domínio útil ou o possuidor do respectivo imóvel [...]”¹⁰⁸.

De qualquer modo, a determinação do sujeito passivo ficará condicionada, conforme anota Mansur Theóphilo MANSUR, à identificação da extensão da “Zona de Influência”, isto é, a área em que os efeitos benéficos da obra poderão ser percebidos pelos imóveis nela localizados, nos termos do artigo 82, §1º, do Código Tributário Nacional e do artigo 3º, §3º do Decreto-Lei nº 195/67¹⁰⁹. Demarcar essa zona é imprescindível, uma vez que a proximidade da obra não é garantia de beneficiamento, sendo possível que ela acarrete a valorização de imóveis mais geograficamente afastados dela, ao mesmo tempo que pode causar aumentos tímidos ou até prejuízos aos imóveis lindeiros¹¹⁰.

Sobre isso, observa Bernardo Ribeiro de MORAES que há grande dificuldade em determinar a efetiva extensão da influência de qualquer obra pública, até mesmo as mais simples, dada a variedade de efeitos provocados por sua execução:

Existem obras que geram valorização dos imóveis lindeiros, ao longo da direção do melhoramento, v.g., a pavimentação de uma rua, em que os imóveis situados na via pavimentada recebem diretamente o benefício. Todavia, não se pode negar, nesses casos, a valorização de imóveis situados nas vias transversais e próximas daquela onde foi executada a obra. A obra pública relativa a determinado viaduto, valoriza, os imóveis nas pontas do melhoramento, excluindo os imóveis lindeiros¹¹¹.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 498-499.

¹⁰⁸ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 594.

¹⁰⁹ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 127-128.

¹¹⁰ *Ibidem*., p. 129-130.

¹¹¹ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 611.

Assim, a área beneficiada deve ser avaliada de caso a caso, depois de terminada a execução¹¹². Para essa avaliação, como aponta MANSUR, o maior obstáculo estará em determinar o limite da zona de influência, avaliando precisamente cada imóvel localizado nas áreas direta ou indiretamente afetadas, e aferindo com precisão e justiça o *quantum* da plus-valia experimentada¹¹³.

Seguindo adiante, temos que, em relação, especificamente, à responsabilidade tributária, aponta José Jayme de Macêdo OLIVEIRA que o art. 8º do Decreto-Lei estabelece a responsabilização, na forma de sub-rogação, dos sucessores do contribuinte e dos adquirentes do imóvel, salvo se aquisição se deu por hasta pública¹¹⁴. Ainda sobre os adquirentes, Hugo de Brito MACHADO pontua que essa sub-rogação somente ocorrerá se não constar, na escritura de compra e venda, certidão de quitação do débito tributário em questão, conforme o artigo 130 do CTN; e como essas certidões são exigidas para a lavratura de tais escrituras, serão raros os casos em que precisar-se-á invocar essa regra¹¹⁵.

Por fim, vê-se que o artigo 2º do Decreto-Lei nº 195/67 restringe a incidência do tributo a imóveis particulares, de modo que, conforme aponta Carlos Roberto MARQUES, uma pessoa jurídica de direito público jamais figurará no polo passivo da obrigação tributária desse tributo.¹¹⁶ Explica o autor que isto se dá, em relação aos bens de uso comum, porque estes não são passíveis de alienação ou mensuração econômica, desde que se encontram em um estado de máxima afetação. Por seu turno, os bens de uso especial ou dominical, cuja mais-valia seria plenamente mensurável, estariam protegidos pelos mesmos princípios que esteiam a imunidade recíproca consagrada no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição; não pode, portanto, uma Pessoa Política tributar outra, nem mediante impostos, nem por Contribuição de Melhoria.¹¹⁷

¹¹² *Ibidem.*, p. 611-612.

¹¹³ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 129-130.

¹¹⁴ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 67.

¹¹⁵ **Curso de direito tributário**, p. 160.

¹¹⁶ **Contornos...**, *op. cit.*, p. 81.

¹¹⁷ *Ibidem.*, p. 82-83.

4.3 CRITÉRIO QUANTITATIVO

4.3.1 Noções Introdutórias

No critério quantitativo, consoante à lição de VIEIRA, encontram-se as informações necessárias para fixar os contornos precisos do objeto da prestação pecuniária, por meio da conjugação da base de cálculo e da alíquota¹¹⁸.

4.3.2 Base de Cálculo

Debruçando-se sobre a base de cálculo, Paulo de Barros CARVALHO ressalta sua “[...] *versatilidade categorial* [...]”, que se traduz em três funções: a função mensuradora, de informar as dimensões econômicas do fato descrito na hipótese; a função objetiva, de determinar, junto com a alíquota, os contornos específicos do *quantum debeat*; e, por fim, a função comparativa, de confrontar o critério material da hipótese prevista pelo legislador, podendo confirmá-lo – quando houver perfeita identidade entre os dois – infirmá-lo – quando, ao contrário, a grandeza escolhida for incompatível com o ato-fato descrito – ou afirmá-lo – quando a lei for obscura, prevalecendo, neste caso, a base de cálculo¹¹⁹.

Vê-se, portanto, que é necessária a correspondência perfeita entre a base de cálculo e a Hipótese Tributária, na medida em que a grandeza numérica aquela representa as dimensões do fato descrito nesta¹²⁰. Não por outra razão, o autor insiste que esses dois institutos formam o binômio inderrogável para aferir a natureza jurídica de um tributo, porquanto não basta verificar a situação descrita pelo legislador, mas também a base de cálculo, à medida que a última efetivamente demonstra a índole da prestação exigida no liame da obrigação tributária, evitando digressões retóricas sobre eventuais imprecisões no linguajar legislativo¹²¹.

Realmente, esse binômio identificador, hipótese de incidência e base de cálculo, encontra-se consagrado no texto constitucional, no §2º de seu artigo 145 – que estabelece a base de cálculo como parâmetro diferenciador entre o imposto e a

¹¹⁸ **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

¹¹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 413-418.

¹²⁰ *Ibidem.*, p. 414.

¹²¹ *Ibidem.*, p. 68-69.

taxa – e no inciso I do artigo 154 – que veda que a União, ao exercer sua competência residual, crie impostos com base de cálculo ou fator gerador próprios daqueles já discriminados na Lei Magna¹²². Assim, é sem razão a elevação da hipótese de incidência a elemento preeminente na classificação dos tributos: “Hipótese e Consequência equivalem-se em importância [...]”, como assenta José Roberto VIEIRA, pois uma não possui razão de ser sem a outra¹²³.

Conseqüentemente, como adotamos, acima, o critério material formulado por Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES, “[...] auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública”¹²⁴; nada mais coerente, então, que abraçar sua conceituação da base de cálculo, que será, para ela, o *quantum* da plus-valia experimentada pelo bem imóvel, em razão da obra pública, devidamente expresso em quantia monetária certa¹²⁵.

Nesse sentido, Geraldo ATALIBA pontua que, como é o elemento intermediário que vincula a obra pública ao contribuinte, somente ele pode escorar o cálculo da exação¹²⁶. Realmente, como só se pode exigir o tributo em razão do aumento no valor do imóvel ensejado por obra pública, é apenas essa variação positiva, conforme preceitua Aires Fernandino BARRETO, devidamente isolada e calculada, que poderá perfazer a sua base de cálculo¹²⁷.

4.3.3 Alíquota

O segundo elemento do critério quantitativo, a alíquota, é o fator aritmético de quantificação que incide sobre a base de cálculo para determinar o “*quantum debeat*”. Assim, preceitua VIEIRA que, porquanto a base de cálculo é um elemento basilar da identidade do tributo, e é sua conjugação com a alíquota que lhe confere sentido, a presença desta última também é indispensável¹²⁸.

Para fixar a alíquota da Contribuição de Melhoria, é necessário ter em mente a previsão do artigo 81 do CTN, que estabelece que a cobrança do tributo terá “[...] como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor

¹²² José Roberto VIEIRA. **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 67.

¹²³ *Ibidem.*, p. 62.

¹²⁴ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 123

¹²⁵ *Ibidem.*, p. 128-129.

¹²⁶ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 186.

¹²⁷ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 499-500.

¹²⁸ **A Regra-Matriz...**, *op. cit.*, p. 68.

que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.” O primeiro limite também é repetido, expressamente, no artigo 4º do Decreto-Lei nº 195/67.

Quanto ao teto individual, percebe-se que ele corresponde à base de cálculo, como anota Eduardo de CASTRO. Em verdade, não se pode cogitar de exigir que o contribuinte que pague mais do que efetivamente percebeu em consequência da obra pública, o que chegaria a ser, inclusive, uma medida efetivamente confiscadora¹²⁹.

O limite total, entretanto, causa controvérsia na doutrina. ATALIBA enxergava-o como uma opção meramente política, estranha à natureza jurídica do tributo, sem, no entanto, desvirtuá-la, porquanto este ainda onera a mais-valia imobiliária. Ainda assim, não seria um caractere essencial do instituto¹³⁰.

BARRETO, por seu turno, entende que o teto global representa uma deformação do instituto, que foi superada com a Constituição de 1988, que silenciou sobre ele¹³¹. Considera que, conquanto que a Contribuição de Melhoria tenha sido concebida para reaver o locupletação do proprietário de bem imóvel, cujo valor foi acrescido em razão de obra pública financiada pela coletividade, não deve permanecer a mais-valia na mão daquele, mas sim ser revertida ao proveito pública, independente do quanto foi dispendido para a sua realização¹³². O teto da alíquota, portanto, seria de 100%, perfazendo a totalidade da valorização obtida em decorrência da ação do estado¹³³.

Em contrapartida, Hugo de Brito MACHADO compreende que não há contradição entre o disposto no CTN e no Decreto-Lei nº 195/67 e a singela redação constitucional, de modo que foram recepcionados pela nova Lei Maior, na forma do artigo 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹³⁴. Entende, na verdade, que seria inconstitucional uma lei que excluísse os dois limites, que, para ele, são ambos inerentes à tipologia constitucional da contribuição de melhoria, enquanto exação, nos termos da Lei Máxima, “*decorrente de obra pública*”, de modo que a cobrança deve se limitar ao custo efetivo da execução dessa obra. Retirar qualquer um desses tetos desvirtuaria o tributo, convertendo-o em imposto sobre a

¹²⁹ Contribuições..., *op. cit.*, p. 119.

¹³⁰ **Natureza...**, *op. cit.*, p. 125-126.

¹³¹ Contribuição..., *op. cit.*, p. 484.

¹³² *Ibidem.*

¹³³ *Ibidem.*, p. 505.

¹³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 462.

mais-valia imobiliária, de modo que a Pessoa Política que a instituísse, salvo a União, estaria extrapolando sua competência tributária constitucional¹³⁵.

No mesmo caminho manifesta-se Rosana CHRUSCINSKI, para quem arrecadar mais do que foi gasto com a obra macularia a vinculação indireta entre o contribuinte e a atuação estatal, na medida em que a valorização do imóvel do sujeito passivo deve guardar correlação perfeita, em ligação de causa e efeito, com a obra executada e, portanto, com o montante dos recursos que o Estado efetivamente investiu nessa execução¹³⁶.

Priscilla RODRIGUES, por sua vez, argui que, se é vedado ao Estado exigir do contribuinte valor maior que aquele propiciado pela sua atuação, não se poderia locupletar com essa receita, mesmo porque o Poder Público deve sempre buscar onerar o contribuinte da forma mais branda possível, consoante o princípio da modicidade da tributação¹³⁷. Assim, a cobrança não pode ultrapassar o valor gasto com a obra, pois o estado não deve visar o lucro com o desempenho da atividade pública, mas somente a promoção e a garantia do interesse coletivo¹³⁸.

Por fim, vale a observação de Luís Eduardo SCHOUERI, de que os artigos do CTN e o Decreto-Lei nº 195/67 fixam o escopo de incidência do tributo, sem, no entanto, trazer antinomia ao texto constitucional, já que ficam aquém dele, concedendo moldes mais precisos aos pressupostos para a instituição e cobrança do tributo “*decorrente de obras públicas*”.¹³⁹ Portanto, o limite global da contribuição de melhoria constitui norma geral de Direito Tributário, de modo que não se pode tolerar lei ordinária, de qualquer entre federativo, que afaste esse teto¹⁴⁰.

Assim, a alíquota deve ser fixada com base no custo efetivo da obra, cabendo a cada imóvel valorizado uma “cota-parte”, em proporção à *plus-valia* que recebeu¹⁴¹. Caso a mais-valia verificada seja significativa, o Estado se ressarcirá parcialmente do valor gasto, quando a adição das valorizações de cada bem não ultrapassar o custo da obra; ou totalmente, caso essa soma seja igual ou maior ao custo da obra¹⁴². Nesse tocante, cabe, por fim, a advertência de Bernardo Ribeiro de

¹³⁵ *Ibidem.*, p. 463.

¹³⁶ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 85.

¹³⁷ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 115.

¹³⁸ *Ibidem.*, p. 137.

¹³⁹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 378-379.

¹⁴⁰ *Ibidem.*, p. 380.

¹⁴¹ Priscilla Figueiredo da Cunha RODRIGUES. **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 131.

¹⁴² *Ibidem.*, p. 132.

MORAES, de que o cálculo do custo da obra deve incluir todos os valores dispendidos com a sua execução, inclusive àqueles pertinentes a estudos, projetos e anteprojetos, levantamentos topográficos, cadastramentos, fiscalização, financiamentos, gastos com editais, entre outros¹⁴³.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, partindo da definição da Regra-Matriz de Incidência Tributária formulada por Paulo de Barros CARVALHO, investigamos a forma como o pensamento jurídico nacional concebe os contornos da norma de incidência da Contribuição de Melhoria. Identificamos, primeiramente, no liame da Hipótese Tributária, que este gênero de tributo se vincula indiretamente a uma atuação estatal, uma vez que o contribuinte só se refere à obra pública por meio do acréscimo de valor do seu imóvel que ela acarretar, bem como situamos a aferição dessa mais-valia em critérios espaço-temporais.

Na sequência, analisamos os critérios prescritivos que perfazem a Consequência Tributária, verificando as pessoas que integrarão os polos ativo e passivo da relação jurídica tributária, que nascerá após a incidência do Fato Jurídico Tributário, e, ao final, os elementos que serão utilizados para quantificar o objeto da prestação que vincula aqueles dois sujeitos, isto é, o “*quantum*” da “*plus valia*” do imóvel particular que será arrecadada pelo ente competente.

Com essas considerações, esperamos contribuir, ainda que infimamente, para o estudo e a discussão sobre o tributo, cuja eminente justiça é celebrada, como vimos, por diversos juristas de escol, mas que ainda assim se encontra lamentavelmente subutilizado no cenário prático da tributação nacional e igualmente pouco trabalhado dentro do debate jurídico pátrio.

6. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: RT, 1964.

¹⁴³ **Compêndio...**, *op. cit.*, p. 612-613.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros. 2015.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., ver. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino. Contribuição de Melhoria. *In*: **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 484-508.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 out. 2023.

_____. 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. *In*: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 21. out. 2023

_____. Decreto-Lei nº 195, de 24 de Fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. *In*: Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-195-24-fevereiro-1967-376018-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 23 out. 2023

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CASSONE, Vittorio. Tributos Municipais: Contribuição de Melhoria. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva e GODY, Mayr (coord.). **Tratado de Direito Municipal**. V. 2. São Paulo: *Quartier Latin*, 2012, p. 315-354.

CASTRO, Eduardo Moreira Lima Rodrigues de. Contribuições de Melhoria. *In*: CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em Espécie**. 2.ed. Salvador: JusPODIVM, 2015, p. 105-124.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

COSTA, Valterlei da. **Teoria Trilógica do Tributo: Um Estudo Normativo sobre Tributação, Competência e Lançamento**. São Paulo: Noeses, 2023.

CHRUSCINSKI, Rosana. **Contribuição de Melhoria**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 1993. Disponível em: <<https://www.periodicos.ufpr.br/handle/1884/75662>>. Acesso em: 07 jan. 2023

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANSUR, Mansur Theóphilo. **Contribuição de Melhoria: Natureza Jurídica, Norma de Incidência e Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2 ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 1993

MOREIRA, João Baptista. **A Contribuição de Melhoria e a Imposição da Valorização Imobiliária**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. (Tratado de Direito Tributário Brasileiro, VII).

OLIVEIRA; José Jayme de Macêdo. **Contribuição de Melhoria: Dúvidas, Soluções e Certezas**. Rio de Janeiro: FGV, 2017.

PASIN, João Bosco Coelho. Contribuição de Melhoria. *In*: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). **Tributos em Espécie: Fundamentos e Elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 399-428.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo, Malheiros, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário: Os Tributos na Constituição**. vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.