Ângelo Scarlato Neto

Contribuição de Melhoria

UNISAL/FMB
São Paulo
2009

Ângelo Scarlato Neto

Contribuição de Melhoria

UNISAL/FMB
São Paulo
2009

Neto, Ângelo Scarlato.
S298c Contribuição de Melhoria / Ângelo Scarlato Neto. – São Paulo: Centro Universitário Salesiano de São Paulo, 2009.
45f.

Dissertação (especialização em Direito Tributário). UNISAL/FMB – SP.
Orientadora: Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra.

1. Capítulo I Sistema tributário brasileiro. 1.1. Definição. 1.2. Tributos: classificação e espécies. 2. Capítulo II Evolução histórica da contribuição de melhoria. 3. Capítulo III Evolução legislativa da contribuição de melhoria. 4. Capítulo IV Serviço público e obra pública. 4.1. serviço público. 4.2 obra pública 4.3 obras públicas que ensejam cobrança de contribuição de melhoria. 5. Capítulo V Características da contribuição de melhoria. 5.1 definição e natrueza jurídica. 5.2 distinção com outros tributos. 5.3 hipótese de incidência. 5.4 fato gerador. 5.5 sujeito ativo e passivo. 5.6 base de cálculo. 5.7 alíquota. 5.8 lançamento. 5.9 requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria.

CDD – 340

Ângelo Scarlato Neto

Contribuição de Melhoria

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário no Curso de Especialização *lato sensu* do Centro Universitário Salesiano de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra.

UNISAL/FMB
São Paulo
2009

Autor: Ângelo Scarlato Neto

Título: Contribuição de Melhoria

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ____/____/_____, por:

_____
Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra
Centro Universitário Salesiano de São Paulo

UNISAL/FMB
São Paulo
2009

Agradecimentos

Agradeço a minha esposa e filhos, por aceitarem meus momentos de reclusão,

Agradeço às minhas colegas e amigas Eronildes e Renata, pelas infindáveis broncas que me deram,

Agradeço aos meus queridos pais,

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Gilda Maria Giraldes Seabra, por me propiciar um norte neste mar nunca antes navegado,

Agradeço a DEUS, fonte de tudo.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 7
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO 8
2.1 definição 8
2.2 Tributos – classificação e espécies 10
3 EVOLUÇÃO HISTÓRIA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA 12
4 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA 15
5 SERVIÇO PÚBLICO E OBRA PÚBLICA 24
5.1 serviço público 24
5.2 obras pública 28
5.3 obras públicas que ensejam cobrança de contribuição de melhoria 29
6 CARACTERÍSTICAS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA 32
6.1 definição e natureza jurídica 32
6.2 distinção com outros tributos 35
6.3 hipótese de incidência 41
6.4 fato gerador 43
6.5 sujeito ativo e passivo 45
6.6 base de cálculo 47
6.7 alíquota 48
6.8 lançamento 52
6.9 requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria 57
7 CONCLUSÃO 59
REFERÊNCIAS 61

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Rubens Miranda de. Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

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

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. São Paulo: Malheiros, 2002.

1 INTRODUÇÃO

O tema que nos propomos a partir de agora analisar, ainda que de forma sucinta e breve, devido à finalidade da presente monografia, é sobre um dos tributos que mais expressa a idéia de equidade, de justiça tributária, e, paradoxalmente, é uma figura tributária pouco explorada nos livros de doutrina e que não desperta, por parte dos estudiosos da matéria, grandes discussões e aprofundamentos.

Num país onde há excesso de impostos, taxas, contribuições de tantas espécies, e que, no mais das vezes, os valores arrecadados com tais exações acabam por “desaparecer” dos cofres públicos, falar sobre contribuição de melhoria parece ser, num primeiro momento, abordar apenas mais uma espécie de tributo de que se vale o ente público para engordar suas contas e pouco dar de volta ao contribuinte.

Contudo, por se tratar de uma figura tributária empregada por muitos países, e com um histórico particular, achamos que a tentativa de trazer à tona suas particularidades pudesse, de alguma forma, ajudar a compreender melhor este tributo tão mal utilizado pelas pessoas políticas, e que ainda carece de uma legislação atualizada.

Traçaremos um perfil histórico da contribuição de melhoria , analisaremos brevemente o direito comparado, e abordaremos sua localização na Constituição Federal, bem como suas peculiaridades.

Certamente acabaremos por omitir um ou outro aspecto que possa ser relevante ao tema, mas fica aqui uma singela contribuição sobre o assunto.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Definição

O direito brasileiro, a partir de sua norma básica, a Constituição Federal de 1988, delineia um sistema tributário *sui generis,* chamado pela própria Carta Magna de "Sistema Tributário Nacional", como um subordinamento da matéria tributária traçado pela própria Constituição Federal, o qual integra e faz parte de um todo que ela é, integrando-o.

Tal sistema está inserido na nossa Constituição Federal em seu Capítulo I, do Título VI, dos artigos 145 a 162, o que não significa, conforme o dizer do professor Rubens Miranda de Carvalho, que "tal localização não constituiu uma separação e está feita apenas de modo a metodizar a matéria tributária e permitir sua visualização mais fácil pelos interessados" (CARVALHO, 1999, p. 7).

Há diversas outras normas tributárias que se encontram espalhadas pelo corpo da Constituição Federal e que não estão necessariamente contidas no capítulo e título dedicados ao sistema tributário nacional. Temos assim, como exemplo, a norma contida no artigo 195 e de vários artigos constantes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, que contém matéria de cunho tributário, bem como outras normas que, não sendo expressamente tributárias, guardam relação direta com o direito tributário.

No sistema tributário nacional estão previstos os princípios gerais que regem o sistema, as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a repartição das competências tributárias atribuídas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, assim como os critérios para a repartição das receitas tributárias.

Os princípios constitucionais tributários são aqueles que irão nortear toda a atividade dos entes políticos na instituição e cobrança dos tributos, servindo como

regras ao mesmo tempo autorizadoras e limitadoras do poder conferido pela Constituição Federal às pessoas políticas, por ela indicadas, para realizar tais atividades, que são essenciais para a própria manutenção de tais entes, e para a consecução de seus objetivos sociais.

O Brasil adotou um sistema tributário constitucional de tributos múltiplos, deixando de lado a idéia do "imposto único". Nesse nosso sistema tributário constitucional, há a enunciação das espécies tributárias admitidas (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais, corporativas e interventivas e, também, o empréstimo compulsório), assim como o rol dos impostos constitucionalmente previstos, sendo que neste caso, estabeleceu um "*numerus clausus"* inicial, passível de ser acrescido pelos impostos extraordinários previstos no artigo 154 da Constituição Federal, inciso I, e de impostos novos, cujas hipóteses e requisitos de criação encontram-se previstos no inciso II.

No sistema tributário nacional, tema da maior relevância, a par da previsão das espécies tributárias, é a atribuição da competência tributária.

Quando a Constituição Federal atribui competência tributária para uma pessoa política, tal competência se dá de forma plena, ou seja, com exceção das limitações impostas pela própria Constituição Federal, das Constituições Estaduais, e das Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal, bem como do Código Tributário Nacional, tais pessoas políticas podem, além de instituir o tributo, legislar a seu respeito.

Outro traço importante da competência tributária é a sua indelegabilidade, ou seja, atribuída constitucionalmente a competência a determinada pessoa política, esta não pode transferi-la a outrem, a não ser que haja, posteriormente uma mudança no próprio texto constitucional promovendo a alteração de competência. Lei infra-constitucional não poderá faze-lo.

De se ressaltar que a indelegabilidade da competência tributária não veda a possibilidade que toda pessoa política detém de transferir para outra pessoa jurídica de direito público, das funções de arrecadar e fiscalizar a cobrança de tributos de sua competência. E mais, a única e exclusiva função de arrecadar poderá até ser transferida para entes privados (código tributário nacional, artigo 7º, parágrafo 3º).

2.2 Tributos: classificação e espécies

A doutrina não é unânime quanto à classificação dos tributos. Nossa Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 145, prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Contudo, afora estas espécies tributárias, a própria Constituição Federal prevê ainda a existência dos empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), das contribuições no interesse de categorias profissionais (art. 149, caput), as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, caput e 177, § 4º), as contribuições sociais (art. 149, caput e § 1º) e as contribuições previdenciárias (art. 195).

No entanto, conforme a espécie tributária , diferentes serão os regimes tributários que lhes serão aplicáveis, pois, conforme a espécie tributária em análise, diferente será o regime jurídico que lhe será aplicado. Em outras palavras, não basta saber o nome do tributo, deve-se, contudo, determinar-lhe a espécie, a fim de que lhe seja aplicado o regime jurídico mais correto. Tais regimes jurídicos são dotados de características próprias, com princípios e regras específicas, todos com previsão na Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 , classifica os tributos, segundo o critéiro tricotômico, em impostos, taxas e contribuição de melhoria, estabelecendo, ainda, as regras que informam o regime de cada espécie tributária. Tal classificação é de extrema importância, pois daí originam-se princípios e regras inerentes a cada espécie tributária,

o que, numa Constituição rígida como é a brasileira, serve de parâmetro para solucionar alegações de eventuais nulidades decorrentes da desobediência de tais princípios e regras constitucionais.

Ainda sobre a importância da classificação dos tributos, brilhante o posicionamento de Geraldo Ataliba:

> “Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade. A classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as conseqüências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a exegese do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe.” (ATALIBA, 2000, p.125).

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria é um instituto, uma figura tributária antiga e que foi já aplicada em muitos países ao longo do tempo. Segundo doutrinadores, já no século XIII, mais precisamente no ano de 1250, a rainha da Inglaterra, em virtude de Londres, sua capital, ser uma cidade extremamente vulnerável à enchentes e inundações em virtude da ausência de diques de contenção no rio Tâmisa, determinou que se realizassem obras de aproximadamente 120 km ao longo do rio, a fim de que o mesmo pudesse tornar navegável e que a população ribeirinha pudesse desenvolver ali atividades econômicas.

Como conseqüência, inúmeros imóveis particulares que ali se situavam e que não passavam de terrenos sujeitos à alagamentos e, por isso, economicamente pouco interessantes, receberam extraordinária valorização com a realização das obras públicas determinadas pela rainha. Tal valorização não escapou de um olhar atento da Câmara dos Lords, que idealizou um tributo, a ser cobrado dos beneficiados pela obra pública realizada, decorrente da valorização imobiliária experimentada por estes.

Em Portugal, no século XVI, as Ordenações Filipinas autorizavam a cobrança de *fintas* com o objetivo de reconstruir pontes e calçadas. Na França, a valorização imobiliária sofreu taxação no final do século XVII, com o intuito de custear obras de urbanização sob a denominação de *imposition sur lês plus values.*

Na Inglaterra, os Atos de 1662 e 1667 instituíram tributos fundados na exigência de se restituir ao Estado valor proporcional aos benefícios obtidos com a execução de obras de alargamento de algumas ruas e da recuperação de Londres após um grave incêndio.

Na França também constam registros de tributação em virtude do acréscimo de valor da propriedade privada originado na execução de obras públicas, como a "*contribution sur lê plus values occasionees par dês travaux publics",* desde 1672, em decorrência do embelezamento de ruas e praças.

Na Itália, que foi uma da pioneiras no emprego da contribuição de melhoria, é tida como o berço criador da denominação desta espécie de tributo, criado pelo jurista Roncali, que pela primeira vez utilizou o termo "*contributi di miglioria",* termo este, atualmente, amplamente adotado por diversos países, dentre eles o Brasil.

A Alemanha nos trouxe o exemplo da contribuição chamada "*erschliessungsbeitrag"*, que teria como fundamento a retomada não da mais valia imobiliária obtida com a execução de obra pública, mas sim no retorno dos valores dispendidos pelo Estado com a execução desta atividade.

Contudo, embora vários países europeus tenham esboçado a aplicação da referida exação, o que efetivamente ocorreu foi o desuso desta espécie tributária em território europeu por um longo período, o que levou grande parte da doutrina a defender que a contribuição de melhoria, de forma sistemática e adequada, se deu primeiramente em território norte americano, onde o tributo passou a ser exigido desde 1691 na cidade de Nova York, e posteriormente se espalhado por todo o país.

Nos Estados Unidos, a cobrança de contribuição de melhoria foi verificada no século XIX, sendo denominada *special assessments* e posteriormente *benefit assessments*, contribuição cobrada dos proprietários de imóveis urbanos para execução de calçadas e sarjetas. Na Itália, os *contributi di migloria* integram a categoria mais ampla dos tributos espcciais que são instituídos:

a) em razão de particular vantagem econômica (valorização imobiliária) decorrente de edificação de obra pública;

b) em razão de acréscimo de despesa do ente público, provocado por atividade específica do contribuinte.

Somente na primeira hipótese é que teríamos a típica contribuição de melhoria. Na segunda hipótese, a lei italiana referia-se à contribuição que recaia sobre veículos que causassem grandes avarias nas vias pública, notadamente pelo excesso de tonelagem.

No Brasil, a primeira cobrança que se tem notícia no sentido de custear obras públicas que valorizavam imóveis, foi no período imperial. Durante a primeira república, foram exigidas diversas taxas, onde se estabeleceu no ano de 1905, por meio do Decreto 1029 do Distrito Federal, a cobrança de metade do custo de pavimentação de obras aos proprietários de imóveis beneficiados com a referida obra.

4 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Historicamente, existem dois modelos de contribuição de melhoria, com traços bastante nítidos, conforme sua respectiva base de cálculo:

a) contribuição recuperadora da mais-valia, decorrente da edificação de obra pública, instituída segundo o critério de valorização da propriedade imobiliária;

b) contribuição recuperadora dos gastos estatais decorrentes da edificação de obra pública e dos benefícios por ela gerados, instituída segundo o critério de partilha dos respectivos custos.

Antes mesmo de ser inserida no texto constitucional, bem como de existir alguma legislação específica sobre o tema, o ordenamento jurídico brasileiro já adotava o princípio da contrapartida ao benefício obtido com a intervenção estatal sobre a propriedade imobiliária desde os tempos do Império.

Segundo Aliomar Baleeiro:

> “a idéia de recuperação das somas investidas em obras públicas que valorizam imóveis de particulares, ocorreu aos estadistas brasileiros muito antes de se difundirem, no País, as práticas fiscais estrangeiras sobre o assunto. Mas as iniciativas legislativas, em geral, se limitavam à compensação de valorização em expectativa com parte da indenização devida aos proprietários em caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública. Nesse sentido, há textos de leis brasileiras desde 1845”. (BALEEIRO, 2004 ,p. 572)

Em 1845, o decreto nº 353, de 12 de julho, ao tratar sobre desapropriação, previa, em seu artigo 26 que:

> “Art. 26. Nas indemnizações os Jurados attenderão à localidade, ao tempo, ao valor em que ficar o resto da propriedade por causa da obra nova, ao damno que provier da desapropriação, e a quaesquer outras circumstancias que influam no preço...”

Assim, já na vigência da monarquia verificamos a existência do princípio que impõe a necessidade de devolução, pelo particular, da valorização imobiliária provocada pela execução de uma obra pública.

Tendo como inspiração no direito norte americano, a União edita o Decreto Federal nº 21.930, de 11 de maio de 1932, instituindo uma *taxa especial de benefício*, que poderia ser cobrada pela própria União, bem como pelos Estados e Municípios, mas que tinha como base a proporcionalidade do valor locativo da propriedade beneficiada direta ou indiretamente pela obra, seguindo por outro rumo da verdadeira contribuição de melhoria.

No texto constitucional, foi a contribuição de melhoria inserida pela primeira vez em 1934, quando, em seu artigo 124 previa:

> “Art. 124. Provada a valorização do immovel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”

Lendo o citado artigo, desde logo percebemos que a Constituição de 1934, estabeleceu a necessidade da prévia verificação do efetivo incremento de valorização do imóvel afetado pela execução de uma obra pública, como condição necessária à cobrança da contribuição de melhoria. Assim, não bastava a presunção de valorização, deveria a Administração provar fundamentadamente a ocorrência da mais valia do imóvel do particular, para que a contribuição de melhoria fosse exigida.

Outro aspecto relevante no citado artigo é o fato de que somente a pessoa política que efetivamente realizou a obra, da qual decorreu efetiva valorização, é que

poderia instituir e cobrar referido tributo, uma vez que a criação de tributos, por ocasião da vigência da mencionada Constituição já se submetia à reserva de lei por força do artigo 113, item 2º, da referida Carta.

A Constituição Federal de 1934 representou um marco para a cobrança da contribuição de melhoria no Brasil, uma vez que traçou o regime jurídico adequado desta espécie tributária, a qual passou a se diferenciar e gozar de autonomia em relação aos impostos e às taxas, fato até então inédito no ordenamento jurídico pátrio.

A Constituição Federal de 1937, simplesmente silenciou a respeito do tributo. Ao discriminar as competências legislativas das pessoas políticas para a instituição de tributos em seus artigos 20, 23, 26 e 28, referida Constituição omitiu a contribuição de melhoria, prevendo apenas regras de competência para a instituição de impostos e taxas.

Doutrinadores então passaram a enquadrar a contribuição de melhoria como uma espécie de taxa, que poderia ser instituída tanto pelos Estados como pelos Municípios, com fulcro nos artigos 23, II e 28, IV, respectivamente, do aludido Diploma:

> "Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados:
> ...
> II – Cobrar taxas de serviços estaduais.
> Art. 28. Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2º, desta Constituição e dos que lhe forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:
> IV – As taxas sobre os serviços municipais."

Assim, prevendo a Constituição Federal de 1937 a possibilidade de as pessoas políticas instituírem, através de lei, taxas decorrentes da prestação de serviços, sem discriminar, contudo, qual a espécie de serviço público que ensejaria a cobrança deste tributo, vislumbrou-se a possibilidade do enquadramento da contribuição de melhoria como sendo uma espécie do gênero taxa. Contudo, tal

posição seria equivocada, pois o serviço público não se confunde com a obra pública, que é o fruto da execução de um serviço público.

Tal posicionamento encontrou ferrenhos opositores, juristas do porte de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, dentre outros, os quais defendiam que a contribuição de melhoria não poderia ser confundida com a taxa, sendo ela uma espécie tributária autônoma.

A Constituição Federal de 1946 tornou a prever a possibilidade de as pessoas políticas instituírem a contribuição de melhoria, nos exatos termos de seu artigo 30, inciso I, parágrafo único:

> "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 conseqüência 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."

Como se vê, a contribuição de melhoria, com o advento da Constituição Federal de 1946, foi novamente alçada a nível constitucional, com a possibilidade de sua instituição e cobrança pelos entes políticos competentes, desde que verificada a ocorrência de um acréscimo de valor na propriedade imobiliária, e que tal mais valia seja conseqüência direta da execução de uma obra pública.

Aspecto interessante do dispositivo legal acima citado, é a ocorrência de uma imposição de limites total e individual para a fixação do valor do tributo a ser pago pelo contribuinte, nos exatos termos do parágrafo único do dispositivo legal acima transcrito. Verificamos que o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência da contribuição de

melhoria deveria considerar, como limite máximo, o custo total da obra e, como limite individual, o valor que foi acrescido ao valor do imóvel do particular que foi afetado pela obra pública.

Antes do advento da Constituição Federal de 1967, o governo federal editou a Lei nº 854/49, com respaldo no disposto no art. 5º, inciso XV, alínea "b", da Constituição Federal de 1946, redigido da seguinte forma:

> "Art. 5º. Compete à União:
>
> XV – legislar sobre:
> b) normas gerais de direito financeiro."

Referida lei acabou por definir não só o que seria contribuição de melhoria, como traçou o panorama de sua incidência, inclusive discriminando quais as obras que dariam ensejo à tributação, os critérios de cobrança e também os casos em que ocorreriam as isenções.

Posteriormente, com o advento da emenda Constitucional nº 18, de 06.12.1965, estabeleceu-se quais os serviços públicos e quais os atos de polícia poderiam ensejar a criação de taxa. Um ano após, foi editada a Lei nº 5172, de 25.10.1966, codificando toda a matéria tributária, instrumento normativo este que recebeu o nome de Código Tributário Nacional.

O recente Código Tributário Nacional tratou de disciplinar a contribuição de melhoria em seus artigos 81 e 82, estabelecendo normas gerais a serem observadas pelas pessoas políticas ao instituírem referido tributo, que praticamente reproduz em seu artigo 81 a conceituação da EC 18, *in verbis:*

> "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.”

O artigo 82 do mesmo Diploma Legal enumerou os requisitos mínimos para a cobrança da contribuição de melhoria da seguinte forma:

> “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.”

A Constituição Federal de 1967, em seu artigo 19, inciso III e parágrafo 3º, novamente estabeleceu a possibilidade das pessoas políticas instituírem e cobrarem a contribuição de melhoria nos seguintes termos:

> “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 de sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe deu causa.”

Conforme se verifica do texto acima, não houve alteração no tratamento da espécie tributária contribuição de melhoria em relação à Constituição de 1946. Nota-se que o parágrafo 3º acima transcrito omitiu o limite individual de cobrança da contribuição de melhoria, que vedava que a mesma fosse exigida em importância superior ao benefício auferido pelo contribuinte, restando mantido o limite global, pertinente ao custo da obra. Apesar de parecer que o contribuinte poderia ser compelido ao pagamento de quantia maior que a valorização auferida em seu imóvel pela realização da obra pública, verifica-se que o limite individual de cobrança permanece obstáculo a ser enfrentado pelo ente tributante, sendo-lhe vedado exigir valor superior ao benefício decorrente da realização da obra pública.

Logo em seqüência, o Governo Federal editou o Decreto-lei nº 195, de 24.02.1967, texto legal este que veicula vinte artigos que disciplinam a instituição, aferição e arrecadação da contribuição de melhoria, prevendo que o Poder Executivo, em noventa dias, “baixará decreto regulamentando” suas normas, o que não ocorreu até a presente data.

A Emenda Constitucional nº 01/69, estabeleceu em seu artigo 18, inciso II que:

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

> II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado."

O inciso II acima transcrito foi alterado com a Emenda Constitucional º 23/83, conhecido como emenda Passos Porto, disciplinando que:

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

A mudança no inciso teve o nítido propósito de permitir a cobrança da contribuição de melhoria tendo como hipótese de incidência a tão somente realização da obra pública, independentemente da valorização experimentada pelos imóveis por ela afetados. A supressão também do limite individual de cobrança, foi duramente criticada pelos doutrinadores, que não exitaram em atribuir caráter confiscatório ao tributo em análise. Contudo, os Tribunais rechaçaram tais ameaças ao contribuinte, mantendo a mais valia imobiliária, decorrente da realização da obra pública como sendo a essência, a condição essencial para a cobrança do tributo.

Finalizando a evolução histórica da contribuição de melhoria, temos a presença desta espécie tributária na atual Constituição Federal de 1988, albergada em seu artigo 145, inciso III:

> "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I – impostos;
> II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas".

Assim, sendo explicitamente a contribuição de melhoria um tributo, segundo a Constituição vigente, aplica-se-lhe o regime jurídico tributário estabelecido na própria Constituição Federal. É de se esclarecer que, a competência administrativa para a atuação estatal (execução da obra pública) irá estabelecer a competência legislativa para a instituição do tributo.

A atual Constituição, que recepcionou as normas contidas no Código Tributário Nacional, manteve como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, não estabelecendo qualquer restrição ao tipo de obra pública que pode ensejar a instituição e arrecadação da contribuição de melhoria, bastando que a obra pública provoque uma valorização imobiliária ao contribuinte, contra a qual não poderá haver oposição do contribuinte, excepcionando-se evidente erros materiais no lançamento do tributo.

Assim, correto o posicionamento de Priscila Figueiredo da Cunha Rodrigues, segundo o qual, “ocorrendo efetivamente mais valia imobiliária decorrente de obra pública, tem o Estado o dever-poder de exigir a contribuição de melhoria, sob pena de violação ao princípio constitucional da isonomia, uma vez que configurado estará o beneficiamento de um particular em detrimento de toda a coletividade” (RODRIGUES, 2002, p. 119).

5 SERVIÇO PÚBLICO E OBRA PÚBLICA

5.1 Serviço Público

O Estado é a organização jurídica de um povo em um dado território, sob o comando de um poder soberano, visando a realização do bem comum dos seus membros.

Para bem cumprir sua missão institucional, o Estado necessita de recursos materiais e humanos para o fim de desenvolver suas atividades e, assim, atingir seus objetivos. Assim, os tributos arrecadados dos cidadãos tem por finalidade custear a atividade estatal, a qual deverá reverter em benefícios para os administrados, tais como segurança, saúde, transporte etc.

As atividades do Estado são as inerentes às de função administrativa, tais como o exercício do poder de polícia, a prestação de serviços públicos, a prática de atos que tragam bem estar aos seus administrados, dentre outras.

Todas essas atividades ou são custeadas diretamente pelos cidadãos através do pagamento de taxas, ou pelas receitas gerais do Estado, que se vale da arrecadação de tributos, como os impostos, como sua principal e mais importante fonte de recursos.

Ao Estado incumbe, principalmente, a prestação de serviços *lato sensu*, que são aqueles que visam precipuamente a atender o interesse público, propiciar o bem estar aos administrados e, como exceção, desenvolver atividades de cunho econômico,

assemelhando-se ao particular, contudo, submetido a um regime jurídico misto, nem totalmente público, nem totalmente particular.

Temos assim que o serviço público, em sentido amplo, seriam as atividades estatais destinadas a atender as necessidades da coletividade, o seu bem estar, não havendo como se identificar os seus beneficiários, pois estes são toda a sociedade. Como exemplo podemos citar a colocação de postes de iluminação em certa região, a canalização de córregos etc.

Já o serviço público em sentido estrito seria aquele que coloca à disposição dos cidadãos certas utilidades e comodidades que podem ser utilizadas de foram direta pelos administrados, podendo ser quantificado em sua utilização. Há como, neste caso, se identificar seus beneficiários, há como particularizá-los. Como exemplos podemos citar o transporte público, o serviço de entrega de correspondências, fornecimento de luz, água etc.

Como bem conceitua Celso Antonio Bandeira de Mello:

> "serviço público é toda 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 e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais-, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo".
> (BANDEIRA DE MELLO, 2007, p. 656)

Através desse regime, o que se objetiva é defender a boa e eficiente prestação do serviço público, sendo que este, comporta dois elementos: a) componente material que é a prestação de utilidade ou comodidade fruível singularmente pelos administrados e o outro, b) componente formal, o qual consiste em um específico

regime de direito público, o qual é composto por princípios e regras que se caracterizam pela supremacia do interesse público sobre o interesse privado ou particular, e, também, por restrições específicas.

Quanto ao componente material do serviço público, consiste ele no oferecimento aos administrados, de certas utilidades materiais que podem ser singularmente usufruíveis pelos mesmos, tais como água, luz, gás, transporte coletivo, etc., onde o Estado as assume como suas atividades próprias, dado o seu caráter de essencialidade, prestando-as sob regime de Direito Público, diretamente ou por intermédio de terceiro autorizado e qualificado para tanto.

Tais serviços são oferecidos aos administrados em geral, daí falar-se em universalidade do serviço público. Essas atividades, pela sua natureza, estão fora da esfera da iniciativa privada, não pertencendo às atividades dita econômicas.

Quanto ao componente formal do serviço público, é este caracterizado pela submissão da atividade estatal à um regime jurídico-administrativo, que vem acrescentar o caráter jurídico à prestação do serviço público.

Assim, a prestação dos serviços públicos estaria subordinada à alguns princípios específicos dessa atividade, compondo o seu regime jurídico. Dentre outros, os mais importantes seriam:

1) princípio da supremacia do interesse público: o que deve nortear a prestação do serviço público são as necessidades da coletividade, seus reais interesses, sob pena de se incorrer em desvio de finalidade na prestação do serviço público;

2) princípio da universalidade: o serviço público é prestado indistintamente para toda a coletividade, não visa beneficiar particularmente certo grupo de indivíduos, mas sim toda a sociedade, sem distinções;

3) princípio da impessoalidade: não pode haver a escolha dos beneficiários do serviço público, não pode haver discriminação entre os usuários, todos tem o direito de ter acesso aos serviços públicos;

4) princípio da motivação: toda e qualquer decisão administrativa referente à prestação dos serviços públicos deverá ser fundamentada, de forma a propiciar um controle dos atos administrativos;

5) dever inafastável do Estado em promover a execução dos serviços públicos: quer diretamente, nas hipóteses em que é prevista a prestação direta do serviço público pelo Estado, quer indiretamente, quando o Estado concede ou permite sua realização por intermédio de terceiros, sendo que em determinadas hipóteses a omissão do Poder Público na prestação do serviço, pode ensejar ação judicial para compeli-lo a prestar o serviço;

6) princípio da modicidade das tarifas: o valor pago pelo serviço público deve ser o menos oneroso possível para o cidadão.

Caberiam aqui outros princípios a serem citados, porém, no nosso entender, esses seriam os principais.

Titulares do serviço público são os entes públicos dotados de competência pela Constituição Federal, a saber , a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o que não significa que somente estes poderão prestá-lo. São sim seus titulares absolutos, seus “donos”.

Como já visto, poderão prestar o serviço por si só, diretamente, ou valer-se de terceiros para a prestação do serviço, sempre sob o regime jurídico público, que é o elemento que caracteriza o serviço como sendo serviço público.

Pela análise do texto constitucional, podem ser distinguidas as seguintes espécies de serviço público:

a) serviços de prestação obrigatória e exclusiva do Estado;

b) serviços de prestação obrigatória do Estado e em que é também obrigatório outorgar em concessão a terceiros;

c) serviços de prestação obrigatória pelo Estado, mas sem exclusividade; e

d) serviços de prestação não obrigatória pelo Estado, mas não os prestando é obrigado a promover-lhes a prestação, tendo, pois que outorgá-los em concessão ou permissão a terceiros.

5.2 Obra Pública

Podemos definir a obra pública como sendo a ampliação, reparação, construção ou edificação de um bem imóvel que pertence ou foi incorporado ao domínio público.

Obra Pública não se confunde com serviço público, embora possa guardar alguma semelhança com este. De fato, alguns caracteres diferenciam serviço público de obra pública, vejamos:

a) serviço público é algo dinâmico, em constante movimento; a obra pública é algo estático, concluída a obra, encerra-se seu ciclo;

b) a obra é uma coisa, é o produto final de uma realização humana, ao passo que o serviço é a própria operação, é a própria atividade que vai proporcionar um desfrute ao cidadão;

c) a fruição da obra, uma vez concluída, independe de uma prestação, já a fruição do serviço é a fruição da própria prestação;

d) a obra, para ser executada, não presume a prévia existência de um serviço, ao passo que o serviço para ser prestado, necessita de uma obra que lhe dê o suporte material para a prestação.

As obras públicas podem ser executadas diretamente pelo Poder Público ou por entes que o auxiliam, sejam pessoas de direito público, como as autarquias, ou de direito privado, como as sociedades de economia mista ou empresas públicas (execução direta). Podem ainda as obras públicas serem executadas por terceiros, que realizarão as obras para o Poder Público ou para os entes da administração indireta. tais como as autarquias.

5.3 Obras públicas que ensejam a cobrança de Contribuição de Melhoria

O Decreto-Lei 195/67, texto legal que tratou minuciosamente da Contribuição de Melhoria, elencou, sem seu artigo 2º, os tipos de obra pública que ensejariam a cobrança da contribuição de melhoria. Vejamos:

“ 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 e ampliação de sistemas 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 saneamento 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 melhoramentos 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."

Embora o citado dispositivo legal, aplicável especialmente à União Federal, tenha enumerado quais as obras públicas, uma vez realizadas, seriam desencadeadoras da cobrança da contribuição de melhoria, o que ocorre na prática é que tais obras, por vezes, podem até vir a desvalorizar os imóveis em seu entorno, quando realizadas, como no caso da construção de um viaduto que passe próximo á luxuosas casas residenciais.

Por outro lado, nem todas as obras públicas elencadas no referido dispositivo legal podem levar á uma fácil apuração da valorização dos imóveis beneficiados, uma vez que algumas delas possuem um caráter tão generalizado que seria praticamente impossível se apurar o *quantum* de valorização ocorreu, se é que tal valorização efetivamente ocorreria.

É preciso também que tais obras ocorram de forma inicial, original, uma vez que a sua conservação ou refazimento parcial, sem que haja ampliação, como no caso dos parques, praças desportivas, pontes, viadutos, não seriam aptos a justifica a cobrança do tributo. Como regra, a obra pública deve ser nova, mas casos há em que, tamanha seja a deterioração do espaço público que, ao se proceder à reurbanização do local, haja tamanha revitalização do espaço público que fique afastada a idéia de

conservação ou refazimento, e sim, tenha-se a obra como suficiente para tornar o bem público totalmente novo e que o mesmo venha a valorizar então os imóveis que até antes poderiam estar desvalorizados com o estado anterior de mal conservação do bem público, justificando-se assim a cobrança da contribuição de melhoria dos proprietários dos imóveis vizinhos ao bem público revalorizado.

Igualmente, as obras de restauração de antigos edifícios públicos ou obras de arte, cuja deterioração acarretasse desvalorização para os imóveis vizinhos, poderá revalorizá-los e, assim, justificar a cobrança do tributo em estudo.

Embora citadas no dispositivo em estudo, entendemos desnecessário este rol, pelos motivos já expostos e pelo fato de não exaurir todas as espécies de realizações de obras públicas possíveis de serem executadas pelo Poder Público.

Enquanto não for alterada por legislação do mesmo nível hierárquico, continuam em vigor as disposições do referido Decreto e também do Código Tributário Nacional referentes à contribuição de melhoria, embora de pouca aplicabilidade atualmente.

6 CARACTERÍSTICAS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

6.1 Definição e natureza jurídica

A contribuição de melhoria está inserida no gênero tributo, o que lhe coloca em posição de submissão ao regime jurídico tributário previsto na Constituição Federal, sendo, portanto, uma espécie tributária. Dessa forma, são aplicados à contribuição de melhoria os princípios específicos do regime tributário, fundamentalmente o princípio da legalidade, o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva.

Para iniciarmos o estudo sobre as características da contribuição de melhoria, devemos ter claro que os tributos, são classificados, quanto à autuação estatal, em vinculados e desvinculados. Desvinculados seriam os tributos exigidos do contribuinte sem a necessária contrapartida do Estado, ou seja, decorrem única e exclusivamente do poder de império do Estado, ao passo que os vinculados estão a exigir uma atuação estatal como fundamento para sua cobrança. Assim, a taxa é um tributo que pertence à categoria dos tributos vinculados a uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, ao passo que as contribuições pertencem ao conjunto dos tributos vinculados a uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

Tendo em vista que a contribuição de melhoria é um tributo, e sendo um tributo, classifica-se como tributo vinculado a uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado. No caso da contribuição de melhoria, a atuação estatal seria a prestação de um serviço público específico e divisível, serviço este consistente na execução de uma obra pública. Inespecífico pois não é executado, prestado para determinada pessoa, mas sim para um número indeterminado de pessoas, para a coletividade, objetivando trazer melhorias, proporcionar um benefício geral. Assim, cada membro dessa coletividade é beneficiado indiretamente.

A atuação estatal é indiretamente relacionada ao obrigado porque o serviço não é prestado diretamente a ele, sendo executado visando melhorias a todos os membros da coletividade. Contudo, além do benefício geral usufruído por toda a coletividade, a atuação estatal poderá vir a alterar, modificar a situação jurídica do proprietário do imóvel afetado pela obra caso receba, além desse benefício geral, um benefício especial, traduzido numa mais valia imobiliária. Esse benefício especial é o que o professor Ataliba chama de "circunstância intermediária" entre a atuação e o obrigado.

De outra forma, podemos dizer que a contribuição de melhoria é um tributo diretamente vinculado a uma conseqüência de uma atuação estatal, atuação esta que seja de cunho positivo, que traga benefícios ao particular proprietário de imóvel, consistente na valorização do mesmo como fruto da execução de uma obra pública. Entre a atuação estatal e a mais valia deve haver um nexo causal.

Conforme o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

> "a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis." (MACHADO, 2007, p. 435/436)

Nas palavras de Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues, contribuição de melhoria é "o tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal (consistente no serviço público de execução de obra pública) que tem por hipótese de incidência o fato de os proprietários de imóveis afetados pela obra auferirem a valorização imobiliária dela decorrente, cuja base de cálculo não pode ultrapassar o *quantum* de valorização experimentado pelo imóvel e nem o custo proporcional da obra atribuído a cada proprietário." (RODRIGUES, 2002, p. 114/115)

O aumento da valorização do imóvel pode ocorrer por vários fatores. O particular pode realizar obras, benfeitorias, que ao seu imóvel se incorporam, tornando-o melhor, do que decorrerá um aumento de valor. Ocorre aí um fator intrínseco ao imóvel, ou seja, ele próprio se transformou, se modificou para melhor.

De outra forma, com a execução de uma obra pública, os melhoramentos trazidos aos imóveis não se incorporam a estes, tais melhoramentos são extrínsecos, assim, permanecem como sendo melhoramentos públicos, pertencem a toda coletividade, mas que acabam por repercutir economicamente na propriedade particular afetada pela obra pública, causando-lhe uma valorização.

Quando o Estado realiza uma obra pública, transforma fisicamente um bem público, seja pela urbanização, asfaltamento, instalação de rede elétrica, gás, água etc. Alguns autores entendem que somente a execução destes beneficiamentos já seriam suficientes para a exigência da contribuição de melhoria. No entanto, entendemos que a função estatal é trazer bem estar para a coletividade, e o faz às custas de receitas arrecadadas dos contribuintes. Assim, ao realizar uma benfeitoria pública, o Estado está tão somente cumprindo com sua missão constitucional, e já o faz a custa do dinheiro do cidadão. Cobrar para realizar sua missão constitucional seria no mínimo absurdo.

A distinção entre a melhoria decorrente do melhoramento público e a melhoria representada pela valorização dos imóveis afetados pela obra pública é de fundamental importância, visto que, confundí-las, leva à interpretação errônea de que basta a simples obra pública, que traga melhorias para a coletividade, para que se possa cobrar a contribuição de melhoria.

Referida distinção também assume grande importância nos casos em que a obra pública, ao invés de trazer uma valorização aos imóveis por ela afetado, pelo contrário, vem a trazer uma desvalorização imobiliária, a par do benefício público que

ela pode gerar. São casos em que a obra pública gera riscos, inconvenientes, incômodos para os imóveis que lhes são vizinhos, acarretando-lhe depreciação econômica.

Nesses casos, quando devidamente provocado, o Poder Judiciário, uma vez comprovado o efetivo dano causado pela obra pública, tem garantido indenizações aos proprietários dos imóveis afetados pela atividade pública. Exemplo clássico são as indenizações garantidas aos proprietários dos imóveis adjacentes ao Elevado Costa e Silva, no município de São Paulo, exemplo típico da responsabilidade objetiva do Estado, prevista constitucionalmente.

Assim, além de ter que indenizar, o Poder Público, nestes casos, estará também impedido de exigir contribuição de melhoria dos proprietários dos imóveis que sofreram algum tipo de desvalorização ou dano decorrentes da realização da obra pública.

A função da contribuição de melhoria é primordialmente fiscal, mas ela também traz consigo uma importante função redistributiva, restabelecendo o princípio da equidade em se falando de aplicação de recursos públicos.

6.2 Distinção com outros tributos

Ao longo de sua existência, a contribuição de melhoria foi, por diversas vezes confundida ora como imposto, ora como taxa. Seja por falta de legislação específica sobre o tema, seja por interpretações por vezes equivocadas, o fato é que ao longo de sua existência, esta espécie tributária foi descaracterizada e confundida com as demais figuras tributárias.

Assim, na análise da distinção da contribuição de melhoria com outras figuras tributárias, trataremos especificamente da distinção em relação aos impostos e às

taxas, principais figuras tributárias ao lado da contribuição de melhoria, e com as quais não se confunde, como tentaremos demonstrar.

Vejamos como o Código Tributário Nacional define tributo:

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

O mesmo Código Tributário Nacional, prevê, sem seus artigos 4º e 5º que:

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

I – a denominação e demais características formais adotadas pela Lei;
II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

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

Analisando referidas normas, temos que tributo é gênero, enquanto impostos, taxas e contribuição de melhoria, correspondem às espécies tributárias.

Todavia, em face do texto da Constituição Federal vigente, verificamos que as três espécies tributárias elencadas no artigo 4º, do Código Tributário Nacional, não são as únicas que compõem o sistema tributário nacional, visto que em paralelo a elas, existem os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, corporativas e interventivas.

Decorre da definição do artigo terceiro acima transcrito que o tributo, para se caracterizar como tal deve:

a) ter sido criado por lei da pessoa de direito público a quem a Constituição Federal tenha conferido competência, titularidade para a instituição do tributo. A lei em questão deverá estar em vigência necessariamente anterior à ocorrência do fato por ela previsto e regulado, uma vez que, no âmbito do direito tributário, não há espaço para a retroatividade de leis que criem ou aumentem os tributos ou que, de qualquer forma, agravem a situação do cidadão, tendo como exceção à regra, o art. 106, do Código Tributário Nacional e as hipóteses nele previstas.

b) que o tributo não tenha qualquer caráter de punição.

A contribuição de melhoria, como tributo, difere pois das taxas e dos impostos, que embora possam guardar pequenas semelhanças, são substancialmente diferentes, como tentaremos apontar a seguir.

Os impostos são os tributos cuja materialidade da hipótese de incidência não guarda qualquer vínculo com uma possível atividade estatal. O legislador terá liberdade para escolher situações e fatos que representem sinais de capacidade contributiva do cidadão, aptas a sofrer taxação por parte do Estado, o que, de outra forma, está previsto no parágrafo primeiro do artigo 145, da Constituição Federal, que prevê o princípio da capacidade contributiva, princípio este que serve como baliza e fundamento para a instituição dos impostos.

Portanto, impostos são tributos não vinculados, ou seja, independem de uma prévia atuação estatal para que haja a sua cobrança, decorrem somente do poder de império do Estado, que necessita de recursos financeiros para bem executar suas tarefas, indo buscar tais recursos junto à sua população, notadamente através dos impostos. Como brilhantemente explica Geraldo Ataliba:

> “Os políticos (homens que dirigem o Estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro (...), A finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro

> das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos.
>
> Esta movimentação física de dinheiro (coisa material) não poder ser obtida senão por meio de comportamentos humanos. Efetivamente, não basta que a lei atribua certa parcela da riqueza privada, segundo o critério da capacidade contributiva, ou outro, ao estado. Para que a expressão financeira desta parcela de riqueza vá para os cofres públicos, há a necessidade de que gestos humanos, atos humanos, o comportamento humano, a levem.
>
> Estes comportamentos podem ser de agentes públicos, de terceiros ou dos próprios obrigados. Em geral o resultado final (abastecimento dos cofres públicos) se obtém pela combinação dos três.(...).
>
> As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos." (ATALIBA, 2000, p. 29/30)

Assim, fica cristalina a diferença entre a contribuição de melhoria e os impostos, posto que, na contribuição de melhoria, como já visto, há necessariamente uma atuação estatal anterior que fundamenta e dá respaldo à cobrança do tributo (tributo vinculado), ao passo que nos impostos não há esta necessidade, bastando a mera vontade do legislador para a sua instituição, tudo, logicamente, em obediência aos princípios constitucionais tributários (tributos não vinculados). Tal distinção, por si só, já é suficiente para afastar qualquer confusão entre a contribuição de melhoria e os impostos.

Como ensina Roque Carrazza:

> "Ora, na medida em que a Constituição autorizou a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a criarem impostos, taxas e contribuição de melhoria, segue-se, logicamente, que contribuição de melhoria não é

> nem imposto, nem taxa. É tributo diferente de imposto. Deve, em conseguinte, ter hipótese de incidência e base de cálculo diversas da do imposto" (CARRAZZA, 2007, p. 542)

Também, no tocante à base de cálculo da contribuição de melhoria e dos impostos, verificamos diferenças claras. Enquanto que na contribuição de melhoria a base de cálculo representa uma medida da valorização imobiliária, reflexo da atuação estatal através da realização de obra pública, nos impostos a base de cálculo representa uma medida do fato econômico presuntivo de riqueza eleito pelo legislador.

Ao estudarmos a base de cálculo, podemos, por vezes, constatar um desvirtuamento na criação do tributo, especialmente quando não guarde uma certa correlação com o aspecto material previsto na hipótese, sendo que a inadequação da base de cálculo pode levar à uma certa distorção da hipótese de incidência, o que acabaria por desnaturar o tributo.

Tamanha é a importância da definição da base de cálculo que o inciso I, do artigo 4º, do Código Tributário Nacional diz:

"Art. 4º A natureza jurídica específica de um tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualifica-la:
I – a denominação e demais características formais adotada pela lei."

Em relação à taxa, primeiramente cumpre-nos conceitua-la. Em linhas gerais, taxa é espécie de tributo vinculado (a uma atuação estatal), que pode ser cobrada em virtude da utilização efetiva ou potencial do serviço público posto à disposição do administrado.

Se compararmos as taxas e a contribuição de melhoria, temos como semelhança que em ambas as figuras tributárias há vinculação com uma atuação

estatal, ou seja, para que as contribuições de melhoria e as taxas possam ser exigidas, há, necessariamente de existir uma prévia atuação do Estado.

O que acaba por diferenciar os referidos tributos é a forma pela qual se dá essa atuação estatal, pela forma que se verifica a atividade pública e o cidadão, pelo modo pelo qual a atuação estatal esteja direta ou indiretamente referida ao obrigado.

Em relação às taxas, a atividade estatal está direta e imediatamente vinculada ao obrigado, inexistindo qualquer elemento intermediário nesta relação. Nas taxas, o custo do serviço a ser suportado e dividido pelos cidadãos está diretamente relacionado à intensidade da atuação estatal, daí ser a característica que informa as taxas a retributividade da atuação estatal.

A verificação dos valores gastos pela Administração com a efetiva realização do serviço público ou a disponibilização do mesmo, serviço público este, específico e divisível, bem como da atividade decorrente do poder de polícia, são fatores importantes para a determinação do montante a ser recolhido pelo sujeito passivo.

De modo diverso, na contribuição de melhoria, torna-se irrelevante o valor gasto pela Administração para a realização da obra pública, uma vez que o valor a ser cobrado do contribuinte deverá guardar proporcionalidade em relação à mais valia direcionada ao seu imóvel, o *quantum* acrescentado, como decorrência da realização da obra pública.

O valor gasto pela Administração para a execução da obra só fazia algum sentido durante a vigência da Constituição Federal de 1967, uma vez que a cobrança da contribuição de melhoria estava atrelada ao valor total gasto pela administração para a realização da obra, o que não encontra mais respaldo na Constituição Federal de 1988.

Confirmando a irrelevância do fator custo para se determinar a contribuição de melhoria, temos como exemplo a realização de uma obra pública, que possa ter exigido quantias enormes de dinheiro público para sua realização, mas, que ao final, não trouxe qualquer valorização imobiliária para os imóveis da região onde foi realizada.

Na taxa, o serviço público é específico (singulares, individuais), e são referidos a contribuintes específicos, determinados ou determináveis, podendo ser quantificados, tanto na sua oferta como na sua efetiva utilização pelos cidadãos, como ocorrem nos casos de serviços de água, telefone, energia elétrica etc.

Já na contribuição de melhoria, o serviço público é realizado tendo como destinatários toda a coletividade, não havendo como se determinar qual seu beneficiário, uma vez que trata-se de um serviço de utilidade pública, o qual ocasiona melhorias para todos os cidadãos indistintamente.

Além disto, não se pode mensurar o quanto cada cidadão se beneficiou com o serviço público realizado, não há parâmetros para isto. Como exemplo, imaginemos a construção de um viaduto que viabiliza uma melhor fluidez no trânsito de determinada área. O benefício é para todos, indistintamente, uma vez que todo e qualquer cidadão poderá utilizar desta via e não há como se verificar o quanto cada cidadão usufruiu da melhoria.

6.3 Hipótese de Incidência

Ninguém melhor do que Geraldo Ataliba para nos ensinar o que vem a ser a hipótese de incidência. Nas palavras de Geraldo Ataliba:

> "a hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho. É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo

> legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera "previsão legal" (ATALIBA, 2000, p.58)

A hipótese de incidência tributária é a hipótese da lei tributária. Assim como no direito penal temos os tipos penais que prevêem comportamentos hipotéticos que, se praticados levam à uma sanção por parte do Estado, temos, em matéria tributária, a previsão hipotética de comportamentos que, se realizados (fato imponível), leva o Estado a exigir o tributo.

Ainda conforme o ensinamento de Geraldo Ataliba:

> "É pois, uma categoria jurídica, um ente do mundo do direito. Como descrição hipotética, formulada pela lei, de um fato, é um conceito jurídico-legal, e não um conceito puro e simples.
> Seus aspectos, portanto, não têm natureza ou qualidade diversa. São também conceituais, participam da natureza de conceitos legais e como entes jurídicos devem ser entendidos.
> Na verdade, como a hipótese de incidência é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.
> Assim, a lei – ao descrever um estado de fato – limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma hipótese de incidência. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma hipótese de incidência. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma hipótese de incidência. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si." (ATALIBA, 2000, p. 60/61)

Cada hipótese de incidência é única, não se confunde como as demais, assim como um comportamento humano não se confunde com outro. “Matar alguém” não se confunde com “furtar determinado objeto”, assim como “receber rendimentos” não se confunde com “vender mercadorias”.

Hipótese de incidência tributária é pois a previsão abstrata e geral de certo fato, praticado pelos administrados, que tenha conteúdo econômico, e que, por isso, interessa ao direito tributário. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo.

A hipótese de incidência, no caso da contribuição de melhoria, está prevista no artigo 145, inciso III da Constituição Federal:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

6.4 Fato gerador

O fato gerador da contribuição de melhoria é a efetiva valorização do imóvel decorrente da realização de uma obra pública. Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

> “Do exposto, isto é, a adoção pelo Direito brasileiro do critério do benefício e não o do custo, o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização efetiva do imóvel, de que seja proprietário, ou enfiteuta, o contribuinte, por decorrência de uma das obras públicas arroladas pelo Decreto Lei º 195, de 1967. Não basta a existência da obra realizada pelo sujeito ativo no local de situação do imóvel passivo. É indispensável que dessa obra, por uma relação de causa e efeito, se origine aumento positivo do valor do imóvel. Não há esse aumento se

> ele decorre só da desvalorização da moeda. Mas presume-se que resulta do melhoramento público o acréscimo de valor que excede da taxa de desvalorização monetária no período desde o início das obras." (BALEEIRO, 2004, p. 579)

Devemos recordar que, historicamente, temos a contribuição de melhoria sendo entendida de duas formas: uma delas proveniente do direito inglês (*betterment tax*), a qual é exigida diante da realização de obra pública que provoque valorização imobiliária, e outra, oriunda do direito alemão (*beitrag*), devida em razão da realização de obra pública que venha a gerar benefícios aos imóveis lindeiros, sendo o custo da obra pública rateado entre os proprietários dos referidos imóveis.

Porém, em ambos os casos o fato gerador do tributo é o mesmo: a valorização do imóvel decorrente da realização da obra pública. O artigo primeiro do Decreto-Lei nº 195/67 define como fato gerador da contribuição de melhoria a "valorização dos imóveis localizados nas áreas direta ou indiretamente beneficiadas por obras públicas".

Assim ficou assentado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 243.381/SP:

> "tributário. Contribuição de Melhoria. Pavimentação de via pública. Valorização. Precedentes do STF e desta Corte de Justiça.
> 1. A entidade tributante, ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria, tem de demonstrar o amparo nas seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra pública provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra.
> 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba).

> 3. Precedentes jurisprudenciais: a)RE nº 116.147-7/SP, Rel Min. Célio Borja. DJ de 08/05/92; b) RE nº 116.148- 5/SP, Rel Min. Octávio Gallotti, DJ de 25/05/93; c) Resp nº 35.133/SC, Rel Min Milton Luiz Pereira, DJ de 17/04/95.
> 4. Adoção, também, da corrente doutrinária que, no trato da contribuição de melhoria, adota o critério de mais valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória).
> 5. Recurso provido."

Devemos lembrar, outrossim, que somente a efetiva valorização do imóvel, e não a mera expectativa da mesma, autoriza o Poder Público a instituir a contribuição de melhoria.

6.5 Sujeitos ativo e passivo

Sujeito ativo é aquele que figura no pólo ativo da relação jurídico tributária, sendo o titular do direito subjetivo de instituir e também exigir o tributo.

Segundo Geraldo Ataliba:

> "Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a hipótese de incidência, integrando seus aspecto pessoal(...)
> Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos, (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a hipótese de incidência (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal

> e Municípios). Está ele implícito na hipótese de incidência, não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente.
> Se, entretanto, a lei quiser atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo a outra pessoa que não a competente para instituí-lo, deverá ser expressa, designando-a explicitamente; na maioria das vezes, assim se configura a parafiscalidade.
> No caso dos tributos não vinculados (impostos), presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los. No caso dos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa exercente da atuação posta no núcleo da hipótese de incidência."14
> (ATALIBA, 2000, p. 83/84)

A Constituição Federal disciplina em seu artigo 145, que a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria. O campo material da competência das pessoas políticas para a instituição da contribuição de melhoria varia de acordo com o campo de competência administrativa para a realização da obra pública, assim, o sujeito ativo da contribuição de melhoria será, por conseqüente, a pessoa política que vier a realizar a obra pública, seja diretamente ou por intermédio de terceiros.

A instituição do tributo, isto é, sua criação legislativa, ocorrerá sempre através da pessoa política competente para tanto, conforme previsão constitucional, ao passo que o lançamento e cobrança do tributo poderá ocorrer através de terceira pessoa devidamente autorizada, através da transferência da capacidade tributária ativa. Nestes casos onde há a delegação da cobrança do tributo, figurará como sujeito ativo da relação jurídico tributária o delegado, isto é, o autorizado pela pessoa política titular da competência legislativa.

Sujeito passivo do tributo é aquele que figura no pólo passivo da relação e, portanto, está obrigado a satisfazer a obrigação. É o devedor, chamado de contribuinte,

o qual terá que recolher o tributo aos cofres públicos. É a pessoa que mantém uma relação de conexão com o comportamento material descrito na hipótese de incidência do tributo.

Nos impostos, será sujeito passivo quem estiver de alguma forma ligado ao fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de forma que se possa inferir que ele é o titular da capacidade contributiva que sofre a oneração. Já nos tributos vinculados, será a pessoa que usufrui, que tem à disposição ou é atingida por um serviço público, um ato de polícia administrativa ou que, ainda, receba alguma espécie de benefício oriundo de certa atividade pública.

No caso da contribuição de melhoria, serão sujeitos passivos somente os proprietários dos imóveis, urbanos ou rurais que, em razão de serem proprietários, auferiram uma valorização financeira em seus imóveis provocada pela realização de uma obra pública.

6.6 Base de cálculo

Base de cálculo ou base imponível é, no dizer de Gerado Ataliba, " uma perspectiva dimensível do aspecto material a hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur"* (ATALIBA, 2000, p. 108).

Este aspecto material diz respeito à qualidades mensuráveis da hipótese de incidência tributária, suscetível de apreciação quantitativa, objetivando servir de referência para se dar medida à um certo fato tributário. O aspecto material vem a revelar uma forma, uma dimensão ao fato gerador, tendo cunho abstrato e genérico.

A base de cálculo visa precipuamente medir as proporções reais do fato gerador, a fim de que o ente tributante possa, pautado nesses critérios, determinar o quanto a ser exigido do contribuinte a título de tributo.

Além de servir de parâmetro para se determinar o montante da dívida, a base de cálculo também papel importante no sentido de confirmar, infirmar ou afirmar o fato previsto na hipótese normativa abstrata, sendo tamanha sua importância que, em inexistindo correspondência entre o critério material e a base de cálculo, prevalece a segunda para fins de identificação do tributo.

O critério material da contribuição de melhoria é auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública. Assim, o que deve ser verificado na base de cálculo da contribuição de melhoria é o quanto o particular, proprietário do imóvel beneficiado pela realização da obra pública, auferiu de valorização em seu imóvel em decorrência da mesma, valor esse expresso em moeda.

Se, de alguma forma, a base de cálculo vier a revelar o valor total do custo da obra dividido entre os proprietários dos imóveis beneficiados pela mesma, o que se verifica em muitos casos, aí estaremos diante não de contribuição de melhoria, mas sim de outra figura tributária, a taxa de serviço público, o que poderia levar à sua inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da isonomia.

Assim, temos que a base de cálculo, integrante do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, se revela como sendo a mensuração do aspecto material descrito na mesma, devendo com ela manter total correspondência.

6.7 Alíquota

A alíquota, o outro elemento integrante do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária, só pode ser determinado por lei. A lei deverá descrever todos os aspectos da norma que cria a obrigação tributária, a fim de atender ao princípio constitucional da legalidade.

É através da alíquota que o legislador gradua, mede a porção da base de cálculo que caberá ao Estado. Para tanto, a base de cálculo deverá ser expressa preferencialmente em moeda, e, em não o sendo, ao menos a alíquota deverá sê-lo.

É pela combinação da alíquota com a base de cálculo que a entidade tributante chega à soma em dinheiro que o sujeito passivo deverá pagar ao Fisco. Tal resultado deverá corresponder a uma parte da base de cálculo, que vem a ser, como já dissemos, a perspectiva dimensível da hipótese de incidência tributária. Isso pelo fato de que o valor a ser pago pelo contribuinte não poderá ser maior ou igual ao da base de cálculo, sob pena de se estar violando outro princípio constitucional tributário, qual seja, o da proibição da cobrança de tributos com efeito de confisco. Dessa forma, se a alíquota guardar relação a um percentual da base de cálculo, não poderá, a princípio, ser maior ou igual a cem por cento do valor da base de cálculo.

Contudo, em se tratando de contribuição de melhoria, esta regra comportará algumas exceções.

Primeiramente, compatível com a atual Constituição Federal o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

> "artigo 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e 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".

Assim, se o objetivo da contribuição de melhoria é fazer face, ou seja, cobrir o custo da obra, sua arrecadação não poderá ultrapassar este custo, tendo em vista que o ente público não pode usar da realização de obras públicas para auferir receitas ou lucros, dado que sua missão, neste caso é servir à comunidade e não agir como um ente privado na busca de lucros, que somente a atividade econômica, regida por regras

de direito privado proporciona. Sendo assim, nada mais correto e justo do que o custo da obra pública realizada pela Administração ser o próprio limite total da arrecadação que se objetiva através da contribuição de melhoria.

De outra forma, não pode o ente público cobrar do particular, retirar de seu patrimônio, mais do que o benefício que lhe proporcionou com a realização da obra pública, sob pena de estar confiscando o patrimônio do mesmo.

Assim, se a base de cálculo é o valor total da valorização financeira experimentada pelos imóveis dos particulares, tal quantia será o próprio limite individual, visto que o que lhe exceder implicará abrangência do valor do imóvel, quantia esta correspondente à base de cálculo do IPTU ou do ITR, conforme estejamos falando de imóvel urbano ou rural.

Portanto, o valor do tributo deve se pautar pela concordância entre os limites do custo da obra pública realizada e o quanto o imóvel recebeu de valorização decorrente de tal obra, sendo que a base de cálculo deverá sofrer modificações para atender a ambos.

Nesse sentido, o limite total de gastos envolvido na realização da obra pública, corresponde a todas as despesas envolvidas em sua realização, valor este que somente será conhecido após a finalização da obra. Assim, tudo o quanto a Administração venha a arrecadar através da contribuição de melhoria, não poderá ultrapassar ao valor total dispendido para a sua realização. Conhecido, pois, o custo efetivo da obra pública, caberá a cada imóvel valorizado arcar com uma “cota-parte” proporcional à valorização individual que cada imóvel recebeu.

De outra forma, se o limite individual equivale ao quanto da valorização experimentada por cada imóvel, poderão ocorrer algumas situações em que a Administração receberá de volta o valor total dispendido com a realização da obra

pública, situações em que receberá apenas um valor parcial e, excepcionalmente hipóteses em que nada receberá em retorno.

Vejamos todas essas hipóteses:

a) se em virtude da realização da obra pública não ocorrer qualquer valorização dos imóveis em seu entorno, inexistirá tributação, em virtude da inexistência da ocorrência do fato gerador, ou fato imponível. Assim, o Estado não se ressarcirá do que dispendeu para a realização da obra pública.

b) se em virtude da realização da obra pública vier a ocorrer a desvalorização dos imóveis localizados em seu entorno, haverá, por parte do Estado, com fundamento na sua responsabilidade objetiva, indenizar os proprietários de tais imóveis.

c) se em decorrência da realização da obra pública houver uma valorização imobiliária de importância mínima, o Estado estará dispensado de exigir o tributo, uma vez que os gastos com todo o procedimento de cobrança e arrecadação do mesmo não serão compensatórios para a Administração.

d) se da obra pública realizada vier a ocorrer valorização imobiliária dos imóveis em seu entorno, o Estado poderá ressarcir-se parcial ou totalmente. Vejamos cada caso:

d.1) o Estado receberá parcialmente o que gastou com a realização da obra pública se o somatório das valorizações de cada imóvel não ultrapassar o custo efetivo da obra. Tendo em vista que o limite individual deve ser observado, a Administração exigirá do contribuinte apenas o equivalente ao benefício financeiro que lhe proporcionou, retirando do proprietário do imóvel beneficiado a mais-valia acrescida ao seu imóvel, sendo a alíquota neste caso de cem por cento;

d.2) o Estado receberá integralmente o que gastou com a realização da obra pública, quando a soma das valorizações dos imóveis for de valor igual ou superior ao valor dispendido com a realização da obra pública. Quando a soma das valorizações for em quantia igual à dispendida pelo Estado para a realização da obra pública, a alíquota do tributo será de cem por cento.

De outro modo, a soma das valorizações percebidas pelos imóveis for maior que o custo total da obra pública, há que se proceder a uma proporção entre o valor total das valorizações e o valor do custo da obra e , entre os limites individuais de valorização e o quanto devido ao Fisco.

Assim, quando o somatório das valorizações experimentadas pelos imóveis beneficiados pela realização da obra pública for, em seu valor, superior ao quanto gasto pela Administração para a realização da mesma, a alíquota do tributo deverá corresponder a apenas uma parcela da base de cálculo. Haverá, neste caso, um excedente de valorização que não será tributado, agregando-se ao valor do imóvel.

6.8 Lançamento

Ocorrido o fato gerador, tal como descrito na hipótese de incidência, estabelece-se a relação jurídico tributária. O fato imponível, ou fato gerador, dá origem à obrigação tributária, já o lançamento dá origem ao crédito tributário.

Ocorrido o fato e subsumido à hipótese de incidência, caberá à autoridade administrativa apurar, verificar o montante do tributo. O artigo 142 do Código Tributário Nacional, assim define o lançamento:

> “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

> administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

O lançamento é, portanto, procedimento administrativo que constitui o crédito tributário, dotando-o de exigibilidade.

A atividade administrativa do lançamento é regulada por lei, é vinculada, o que significa que o administrador não possui a liberalidade de efetuar o lançamento quando quiser, ou nas hipóteses que achar mais conveniente. Ou seja, não se trata de atividade discricionária, onde o administrador atua segundo seus critérios de conveniência e oportunidade.

No lançamento, ao contrário, a atividade é plenamente vinculada, tendo em vista que, verificada a ocorrência de fatos previstos no ordenamento jurídico tributário, capazes de fazer nascer a obrigação tributária, estará o administrador vinculado ao disposto na lei, ficando obrigado a constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à sua natureza jurídica, embora hajam algumas divergências, a doutrina é quase unânime em conceituar o lançamento como um procedimento administrativo de natureza declaratória, pois visa a declarar a obrigação tributária que surge posteriormente ao nascimento do tributo e de sua conseqüente constituição. É declaratória pois a obrigação tributária é preexistente e se configurou no instante em que o fato imponível realizado pelo sujeito passivo se subsumiu á hipótese de incidência previamente existente.

Característica importante do lançamento é a de produzir efeitos *ex tunc*¸ ou seja, no procedimento administrativo do lançamento, verifica-se a lei vigente à época em que ocorreu o fato gerador do tributo, aplicando-se-lhe tal lei, ainda que posteriormente modificada ou revogada .

O artigo 144 do Código Tributário Nacional trata do ato de lançamento, dispondo em seu parágrafo primeiro acerca do procedimento a ser adotado pela administração no ato do lançamento. Este artigo contém disposições de direito material e processual. Material no que tange à apuração do valor devido, hipótese em que o lançamento fica vinculado à lei vigente à época da ocorrência do fato gerador. Processual no tocante às normas de procedimento e que dizem respeito à ampliação dos poderes da administração para apurar, fiscalizar e investigar fatos, assim como na concessão de garantias ao crédito tributário. Tais normas procedimentais, que tem natureza processual, estão sujeitas à lei superveniente à ocorrência do fato gerador

O lançamento pode se dar de três formas:

a) por declaração: nesta modalidade, exige-se a colaboração do contribuinte, estando este, em virtude de lei, obrigado à informar à autoridade administrativa os fatos que possam ser importantes para a apuração do crédito tributário. É com base nestes dados que a autoridade administrativa irá calcular o valor do tributo devido e, posteriormente notificar o contribuinte para que este proceda ao pagamento do tributo ou possa impugna-lo;

b) de ofício: nesta modalidade de lançamento, todas as providências necessárias à constituição do crédito tributário são de responsabilidade da administração, sendo de responsabilidade da autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador, apurar o valor do tributo devido, bem como notificar o sujeito passivo para pagar seu débito.

Todos os tributos, independentemente da sua modalidade de lançamento, podem estar sujeitos ao lançamento de ofício, podendo ser utilizado como um substituto aos lançamentos por declaração e homologação.

c) por homologação: neste tipo de lançamento, a lei atribui ao sujeito passivo o dever de proceder a todos os atos e providências necessárias a identificar o fato gerador, quantificar o valor do tributo e a realizar seu pagamento na forma da lei. A atividade da administração, neste caso, será a de homologar o pagamento dentro de certo prazo ou então proceder ao lançamento de ofício, quando se verificar omissão do sujeito passivo, total ou parcial, ou ainda, quando este tiver agido com dolo, fraude ou simulação.

Enquanto o sujeito passivo não for notificado do lançamento, pode, a autoridade administrativa, modificar o ato até verificar que está formalmente em ordem. No entanto, a partir do instante em que o sujeito passivo for regularmente notificado do lançamento, este somente poderá ser alterado mediante impugnação efetuada pelo sujeito passivo ou mediante recurso de ofício da autoridade administrativa.

Em se tratando de contribuição de melhoria, a espécie de lançamento deste tributo será o lançamento de ofício, ou direto, pelo sujeito ativo, ou seja, pelo ente público que tiver realizado a obra pública que desencadeou a valorização imobiliária aos imóveis dos contribuintes.

O lançamento do tributo contribuição de melhoria deverá conter, a teor do artigo 10, do Decreto-lei nº 195/67:

> "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."

Há ainda, segundo referido texto legal, uma exceção à regra de que o lançamento deverá ser feito pelo sujeito ativo da obrigação tributária, prevista nos parágrafos 6º e 7º, do artigo 12, do Decreto-lei nº 195/67 (lei federal), os quais dispõem:

> "§6º - Mediante convênio, a União poderá delegar aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação da Contribuição de Melhoria devida por obra pública federal, fixando a percentagem 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."

A delegação permitida nos citados dispositivos legais, não diz respeito, por óbvio, ao poder de tributar e sua competência, mas sim aos procedimentos administrativos burocráticos necessários à constituição do crédito tributário.

Na remota hipótese da realização de uma obra pela União Federal em dois municípios contíguos, ou em um só município, mas que ocasione a valorização de imóveis localizados no município vizinho, o convênio poderá ser celebrado entre as três partes interessadas, a fim de que cada ente político lance a contribuição de melhoria em relação aos imóveis situados dentro de seus limites.

O lançamento da contribuição de melhoria, além da identificação do sujeito passivo, que será o proprietário do imóvel valorizado pelo obra pública no momento de

sua realização, deverá também trazer a identificação do imóvel relativamente ao qual está sendo lançada a contribuição de melhoria.

A partir da notificação, irá se abrir o prazo para possível impugnação pelo sujeito passivo do tributo, que será de, no mínimo, trinta dias, de caráter preclusivo, salvo se comprovada irregularidade na notificação.

6.9 Requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria

O artigo 182 do Código Tributário Nacional, estabelece os requisitos mínimos a serem observados pela lei que institui a contribuição de melhoria pelos entes autorizados pela Constituição Federal. Dessa forma, a lei ordinária da pessoa política que institui o tributo deverá conter:

"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 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."

Realizado o lançamento, de acordo com o artigo 82, §2º do Código Tributário Nacional, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, dos prazos, formas e elementos que integram o referido cálculo, de forma que o contribuinte possa ter condições de, querendo, contestar a cobrança do tributo.

7 CONCLUSÃO

A contribuição de melhoria é um instrumento fiscal antigo, já utilizado em muitos países, sempre com o mesmo objetivo, ou seja, o cumprimento do ideal de justiça, no caso, a justiça tributária.

Percebe-se a presença da contribuição de melhoria em praticamente todas as Constituições Federais, revelando assim sua importância no campo do direito financeiro.

Entretanto, nota-se uma tendência ao seu desuso pelas pessoas políticas, tanto pela falta de uma legislação específica e atual sobre o tema, como pelo fato de os entes políticos acabarem por preferir utilizar outras figuras tributárias para arrecadar dinheiro aos cofres públicos.

Talvez, o motivo pelo qual a contribuição de melhoria não seja figura tão utilizada, resida no fato de haver certa confusão doutrinária sobre o assunto, conforme tentamos mostrar no presente trabalho, e também pelo fato de as constituições brasileiras nunca terem dispensado a este tributo o tratamento que merece, sempre havendo um certo laconismo sobre o tema.

Fica claro que a contribuição de melhoria é figura tributária constitucionalmente prevista, com regime jurídico próprio e que não pode ser confundida com os impostos e taxas, uma vez que seu fundamento constitucional é a valorização imobiliária.

Finalmente, de tudo aquilo que abordamos no presente trabalho, resta para nós o entendimento de que o legislador, ao instituir e cobrar a contribuição de melhoria, estará praticando a genuína justiça tributária, e, para tanto, deve obediência única e exclusiva ao texto constitucional, vez que a legislação infraconstitucional sobre o assunto é muito antiga e confusa, encontrando-se, segundo nosso entender, sem consonância com nossa realidade atual.