

ENTRAVES À EFETIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA¹

Alison Pinton Paladini²

Resumo: A contribuição de melhoria é um dos tributos previstos pela Constituição Federal de 1988 cuja competência para instituição é de todos os entes da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Apesar do caráter justo que possui, uma vez que somente pode ser cobrada dos indivíduos cujas propriedades auferirem valorização imobiliária decorrente de obra pública, a contribuição de melhoria é pouquíssimo utilizada pelo Poder Público. O presente artigo propõe-se, portanto, a realizar um breve estudo sobre o instituto dentro do Sistema Tributário Nacional para, a partir dele, examinar os enfoques gerais dessa espécie tributária quase desconhecida. São estudados desde sua origem histórica nos planos internacional e nacional, bem como os aspectos específicos que a distinguem dos demais tributos, como o fato gerador, as hipóteses de incidência, os sujeitos ativo e passivo, o cálculo e os requisitos necessários à sua implementação. Tendo essa análise como embasamento, serão apontadas as razões e os principais obstáculos para a real efetivação da contribuição de melhoria no Brasil.

Palavras chave: Tributação. Espécies. Contribuição de melhoria. Valorização imobiliária. Obra pública. Dificuldade de implementação.

Abstract: The special assessment tax is one of the taxes provided by the Constitution of 1988 whose jurisdiction to create it has all members of the Federation: Union, States, The Federal District and Cities. Despite the rightfulness that it has, since it can only be charged to individuals whose property value increased due to public improvement, the special assessment is very little used by the government. This article therefore proposes to conduct a brief study of the institute within the National Tax Collection System to, starting by it, exam the general approaches this almost unknown tax has. The study goes from its historical origin at the international and national levels, to the specific aspects that distinguish it from other taxes, such as the triggering event, the chance of incidence, the subject assets and liabilities, the calculation and the requirements for its implementation. Taking this analysis as a foundation, will be pointed out the reasons and the main obstacles to the proper enforcement of the special assessment in Brazil.

Keywords: Taxation. Species. Special assessment. Real estate value increase. Public improvement. Difficulty of implementation.

Sumário: Introdução. 1 Evolução histórica. 2 Inserção dentro das espécies tributárias. 2.1 Impostos. 2.2 Taxas. 2.3 Contribuição de melhoria. 3 Incidência. 4 Conceito. 5 Sujeitos ativo e passivo. 5.1 Sujeito ativo. 5.2 Sujeito passivo. 6 Cálculo. 7 Entraves à efetividade. Considerações finais. Referências bibliográficas.

¹ Artigo científico elaborado como trabalho final de conclusão do Curso de Especialização em Jurisdição Federal pela Escola Superior da Magistratura Federal do Estado de Santa Catarina - ESMAFESC – Turma 2012.

² Procurador da Companhia Nacional de Abastecimento. Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Introdução

A contribuição de melhoria é uma das espécies tributárias presentes em nosso ordenamento jurídico. Ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, completa as espécies do gênero tributo. É a espécie tributária que possui como fato gerador a realização de obra pública da qual decorra valorização em imóvel particular.

A escassez de recursos públicos para atender às necessidades da coletividade impõe ao administrador público a busca de alternativas para o financiamento das obras públicas tanto clamadas, em especial aquelas de infraestrutura que visam ao desenvolvimento urbano.

A tributação, desde os primórdios, é o mais importante instrumento pelo qual o Estado angaria recursos financeiros para satisfazer às necessidades da população. Dentro desse quadro de alternativas insere-se a contribuição de melhoria que, não obstante estar constitucionalmente prevista, é nitidamente desprezada pelo Poder Público.

Neste contexto busca-se elucidar as características fundamentais da espécie tributária, na intenção de desvendar os motivos que obstaculizam a sua efetividade e instituição pelos entes políticos concorrentes, quais sejam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Destaca-se, contudo, que a abordagem do tema não terá o mister de esgotar a matéria, dada a sua extensão e limitação inerente a um artigo científico.

Não obstante, será abordada primeiramente a evolução histórica da contribuição de melhoria até os dias atuais. Em seguida, a inserção do instituto dentre as demais espécies tributárias, sua hipótese de incidência, conceituação, sujeitos e base de cálculo. Ao final, apontar-se-á um entendimento acerca dos entraves à efetividade da contribuição de melhoria e uma resposta para a fama de tributo esquecido atribuída pela doutrina.

1 Evolução histórica

Determinar uma data exata de surgimento da contribuição de melhoria não é uma tarefa simples. Há relatos desde a Roma antiga, quando o imperador Justiniano determinou a construção e limpeza dos aquedutos (ano 533), até o século XIII, na

Inglaterra, onde se noticiam as primeiras contribuições de melhoria (ano 1250). Naquele momento a Coroa buscava meios de financiar grandes obras, as quais proporcionavam aos proprietários de imóveis, localizados na área beneficiada, acréscimo de capital econômico.

Entre 1605 e 1667 constitui-se um marco para a cobrança da espécie, uma vez que foi evidenciada a importância do recolhimento de tributos como forma de manutenção dos serviços prestados pelo Estado.

Em 1605 a contribuição de melhoria foi arrecadada na Inglaterra para efetivação de obras de melhoramento nos rios Lea e Tamisa, tornando possível a navegação fluvial entre Londres e Oxford.

Em 1662, na cidade de Westminster, o referido tributo foi utilizado para financiar obras de alargamento de vias públicas. Igualmente em Londres, em 1667, foi instituído para a reconstrução da cidade, após ter sido parcialmente destruída em um grande incêndio.

Nos Estados Unidos, no ano de 1691, na cidade de Nova York, foi baixado um ato legislativo instituindo uma contribuição especial denominada de *special assessment*. Apesar disso, o ápice de sua utilização deu-se apenas em 1912, justificado pela crescente necessidade de recuperação de investimentos públicos no oeste americano.

Na França o tributo surgiu como reflexo da valorização dos imóveis, denominada de a mais-valia imobiliária, onde o Conselho do Rei autorizou a oneração sobre os contribuintes em razão do bônus patrimonial resultante das obras públicas, como, por exemplo, a drenagem de pântanos, a terraplanagem de áreas públicas, a construção de pontes de acesso para cidadãos e até mesmo o embelezamento de logradouros. Todas essas obras públicas traziam acréscimos patrimoniais aos proprietários de imóveis próximos às benfeitorias públicas.

Como se vê, vários países passaram pela experiência da valoração patrimonial oriunda da efetivação de uma obra pública e comumente os cidadãos que experimentavam o aumento do patrimônio econômico, por força de uma obra de melhoramento, eram onerados por meio da instituição de uma contribuição de melhoria.

Acreditava-se ser a melhor e mais justa forma de financiar obras públicas, tendo em vista a necessidade de urbanização e reurbanização dos grandes centros, principalmente aqueles atingidos pelas duas Grandes Guerras.

No Brasil, a exação oriunda do direito alienígena foi experimentada a partir do Decreto nº 1.209, de 1905, no qual se instituiu a cobrança de metade do custo da pavimentação de logradouros dos proprietários de imóveis beneficiados pelas obras públicas.

Contudo, o reconhecimento como espécie tributária exsurge apenas com o advento da Constituição da República de 1934³, precisamente dentre os temas elencados no Título Ordem Econômica e Social:

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

A Constituição de 1937 era omissa em relação ao tributo. Desenvolveu-se um pensamento no sentido de que a contribuição de melhoria seria uma subespécie de taxa, mantendo-se a divisão bipartida dos tributos, entre taxas e impostos.

Em 1946 o texto constitucional finalmente adotou a teoria tripartida, posicionando a contribuição de melhoria dentro do sistema tributário como efetiva espécie:

Artigo 30 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:
I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas.

Com o advento do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, o tributo ganhou definição e foram estabelecidos os seus limites:

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.

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.

³ SANTOS, Luciana Batista. Contribuição de melhoria: um tributo esquecido. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 1998, p. 147.

Na Carta da República de 1967 a contribuição teve mantida sua condição de espécie tributária, porém extinguiu-se o limite individual, que foi ressuscitado com a Emenda Constitucional de 1969.

A Emenda Constitucional nº 23 de 1983 novamente eliminou o limite individual, preservando apenas o limite total. Oportunamente também inovou modificando a expressão valorizados para beneficiados, referente aos imóveis.

Atualmente, a previsão no texto constitucional de 1988 é bastante sucinta. Silenciou-se quanto aos limites individual e total, o que gera diversos debates em torno destes. Entretanto, considerando que tanto o Código Tributário Nacional quanto o Decreto-Lei nº 195/67 foram recepcionados pela ordem constitucional, restou pacificada a discussão no sentido de que o limite total é a despesa realizada e o limite individual é o acréscimo de valor que a obra resultar para o imóvel beneficiado.

Em linhas gerais têm-se os contornos da origem da contribuição de melhoria no direito pátrio.

2 Inserção dentro das espécies tributárias

O Código Tributário Nacional vigente define como tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Esta é a “clássica divisão tripartite dos tributos”,⁴ não obstante o Sistema Tributário Nacional contemple hodiernamente também os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Com objetivo de não fugir do objeto de estudo, importante enquadrar a contribuição de melhoria em meio às espécies ordinárias. Senão vejamos.

2.1 Impostos

Os impostos são tributos não vinculados a uma atividade estatal específica, contudo podem ser instituídos onde o Estado melhor entender como oportuno e adequado para manutenção dos interesses da coletividade. Portanto, imposto é uma espécie de tributo genérico que não vincula o Estado a uma contraprestação determinada.

Nas palavras de Carrazza se tem esclarecida a construção do seu conceito:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias sem uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade.⁵

Por fim, o inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal contempla e elucida a proibição da vinculação dos impostos a uma finalidade específica:

Art. 167 – São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição de produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, prevista no art. 165, § 8º, bem como o disposto no §4º deste artigo.

Assim, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese a incidência um fato qualquer, não consistente em uma atuação estatal.

2.2 Taxas

Segundo a Constituição Federal de 1988, taxa é uma espécie tributária vinculada ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público colocado à disposição, ou custeado pelo Estado, em benefício do usuário, que paga ou que provocou a criação de tal serviço. Desta forma, tem-se como taxa uma quantia obrigatoriamente paga em pecúnia em troca de algum serviço público essencial, como por exemplo, uma taxa cobrada por uma prefeitura para liberação de alvará de funcionamento de estabelecimento comercial.

Essa espécie tributária possui base de cálculo a ser determinada pela lei que a institui, não podendo em nenhuma hipótese possuir a mesma base de cálculo dos impostos, tendo em vista que esta proibição está expressamente prevista na Constituição Federal, conforme expressam o inciso II e o parágrafo segundo do

⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 304.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 36.

artigo 145:

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

(...)

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;

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Portanto, a base de cálculo da taxa tem por obrigação possuir correlação com o serviço prestado pelo Estado. Caso isso não ocorra, haverá a locupletação da máquina pública em detrimento da coletividade, o que pode vir a configurar bitributação, com o conseqüente desencadeamento de inúmeras demandas judiciais em prejuízo da Fazenda Pública.

2.3 Contribuição de melhoria

Por fim, chega-se ao objeto do presente estudo, qual seja a contribuição de melhoria. Diferencia-se claramente do imposto e da taxa. O primeiro, instituído pelo Estado, sem a vinculação a um serviço estatal específico. A segunda é uma espécie tributária que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou utilização de serviços públicos específicos e divisíveis colocados à disposição do contribuinte.

A contribuição de melhoria, por sua vez, tem o fato gerador oriundo de uma obra pública que trouxe benefício, ou melhor, agregou valorização patrimonial aos proprietários de imóveis localizados nas áreas que experimentaram melhoramentos públicos.

Como tal espécie não tem vinculação a nenhum tipo de serviço público específico contínuo e nem é imposto instituído pelo Estado, defende-se que a contribuição de melhoria é o mais justo tributo previsto no ordenamento, visto que seu fato gerador é uma obra pública permanente que atribuiu valor econômico aos imóveis beneficiados, conferindo acréscimo patrimonial aos proprietários em virtude das benfeitorias públicas ocorridas na região.

3 Incidência

Neste ponto convém elucidar os motivos e razões que ensejam a incidência da contribuição de melhoria, donde será possível responder alguns

questionamentos. O poder público pode ou não instituir a contribuição de melhoria? Qual o fundamento legal para a instituição de tal espécie tributária? Por fim, é justa a cobrança pelas obras públicas realizadas em benefício da coletividade?

Primeiramente, colhe-se uma breve lição de Geraldo Ataliba acerca do tributo:

A concretização de uma obra pública gera um efeito específico notável: determina incremento no valor dos imóveis adjacentes e vizinhos. Esta valorização é algo novo no mundo, introduzido como repercussão da obra. É algo de novo que não se confunde com a obra, mas é nitidamente efeito seu. É o fruto da combinação da obra com algo já existente: os imóveis que lhe são avizinados.

Se o proprietário em nada concorre para obra que agrega valor econômico, não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com a expressão financeira desse proveito. Razões financeiras o impõem: a necessidade de recurso com que enfrentar outras, ou a própria obra. Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária que se alimenta da esperança da valorização, pela simples posse prolongada. Razões políticas o exigem: devolver à coletividade os benefícios e os frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preços baixos, para aguardar a sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas.⁶

Nesses termos justifica-se parcialmente a cobrança da contribuição de melhoria pelo fato de que obras públicas, em sua grande maioria, acrescentam valor econômico aos imóveis localizados em seus arredores e que tais obras têm um custo financeiro elevado, requerendo recursos suficientes para sua conclusão e são essenciais ao desenvolvimento urbano.

Outra interessante justificativa para instituição do tributo é a utilização como ferramenta desestimuladora da especulação imobiliária. Comumente indivíduos compram imóveis visando à valorização econômica em decorrência de um lapso temporal, sem nunca ter efetivamente ânimo de morar naquela região que um dia poderá ser beneficiada. Por vezes tal valorização decorre da própria obra pública custeada pelos contribuintes, o que revela certa injustiça tributária na medida em que toda coletividade suporta um ônus que beneficia poucos, na hipótese de não se instituir uma contribuição de melhoria.

As justificativas aduzidas revelam os seguintes fundamentos: a) que as obras de benfeitorias em geral sejam custeadas por todos que extraíam proveito; b) por razões éticas, a exação fiscal tem o condão de extirpar o enriquecimento sem causa dos especuladores imobiliários em detrimento dos contribuintes em geral.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 175.

Posto isto, considera-se a contribuição de melhoria um tributo justo do ponto de vista moral, social, político e econômico. A cobrança, portanto, é legitimada e “fundada no princípio da equidade.”⁷

4 Conceito

À primeira vista não é uma árdua tarefa conceituar o tributo em estudo. No entanto, verifica-se que existem indagações pertinentes à vinculação ou não-vinculação da exação fiscal.

Nas palavras de Geraldo Ataliba:

A contribuição de melhoria é o instrumento jurídico pela qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas, cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao estado. É que a Constituição atribui tais valorizações (total ou parcialmente, conforme a lei, segundo critérios político-financeiros) à pessoa pública que empreende tais obras.⁸

Por seu turno, Hugo de Brito Machado conceitua didaticamente a contribuição de melhoria da seguinte maneira:

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 do tesouro público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.⁹

Extrai-se dos conceitos transcritos o delineamento da hipótese de incidência da contribuição de melhoria. É necessária uma obra pública permanente e que dela decorra acréscimo patrimonial. Da definição subentende-se que a espécie tributária é vinculada, conforme classificação bipartite entre tributos vinculados e não-vinculados.

Para arrematar traz-se à lume a lição de Leandro Paulsen:

Considerando que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação principal, tem-se que o fato gerador da contribuição de melhoria é misto. Pressupõe tanto a realização da obra, quanto a valorização imobiliária.¹⁰

⁷ HARADA, Kiyosshi. **Direito financeiro e tributário**, p. 307.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, p. 176.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 413.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 1284.

Para o novel tributarista a contribuição de melhoria pressupõe tanto a efetivação de uma obra pública, fato que vincula o poder público, quanto a valorização imobiliária, fato que diz respeito ao contribuinte. Portanto, apenas a realização da obra, por si só, conquanto necessária, não basta para o surgimento da obrigação tributária, visto que se exige, concomitantemente, a valorização imobiliária decorrente de tal obra.

Nesta mesma linha de pensamento, a valorização imobiliária não é suficiente para o surgimento da exação, pois deverá decorrer da realização da obra pública. Assim, tecnicamente não seria correto afirmar que o fato gerador da contribuição de melhoria é vinculado ou não-vinculado, mas possível afirmar tratar-se de um fato gerador de natureza mista.

Ademais, deve-se atentar para o tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, visto que o nexo da causalidade seria a ocorrência da valorização. Daí se tem, portanto, que a lei que institui a obrigação tributária tem que ser anterior à realização da obra e a cobrança somente após a conclusão e constatação da valorização econômica.

Em face do critério temporal é de suma importância o exato momento em que é considerado ocorrido o fato jurídico tributário, quando realmente ocorreu a valorização do imóvel em decorrência de obra pública, uma vez que tal fato da administração pode, na maioria das vezes, trazer benefícios, bem como pode ser plenamente possível que acarrete efeitos patrimoniais negativos aos proprietários de imóveis afetados pela obra. Por esse motivo a cobrança da obrigação tributária se confirma após a conclusão da obra e constatação do acréscimo patrimonial em decorrência de fato da administração, sem a qual não seria possível a valorização imobiliária.

O artigo 2º do Decreto-lei nº 195/67 apresenta o rol taxativo das obras que poderão ensejar a exigência da contribuição:

Art. 2º - Será devida a contribuição de melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes túneis e viadutos;

III – construção ou ampliação de sistema de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos,

instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade públicas;

V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canis, retificação e regularização de cursos d'águas e irrigação;

VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII – aterros, e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Na análise de um contribuinte leigo em matéria tributária, o elenco de obras apresentado acima certamente geraria sérias dúvidas, sugerindo eventual bitributação, ou seja, o contribuinte chegaria à conclusão de que é tributado por duas vezes, visto que as obras ali arroladas, também sugerem fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano. Além disso, dadas as suas especificidades, na maioria das vezes também são as municipalidades que instituem a contribuição de melhoria.

Tal aspecto invoca a análise quanto à competência tributária.

5 Sujeitos ativo e passivo

5.1 Sujeito ativo

A Constituição Federal prevê em seu artigo 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são os titulares da competência tributária, ou seja, possuem a competência legislativa para instituir a contribuição de melhoria.

Todavia, é o Decreto-lei nº 195/76 que define em seu artigo 3º o sujeito ativo da contribuição de melhoria, isto é, necessariamente dentre as pessoas jurídicas de direito público citadas, aquela com competência para exigir a obrigação tributária. Assim, percebe-se que o ente político que realizou a obra pública é quem terá direito de instituir a exação.

5.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo dessa exigência tributária será o proprietário titular de imóvel que obteve aumento de valor imobiliário em razão de obras públicas, não vindo a importar se a valorização do imóvel ocorreu direta ou indiretamente, mas se o imóvel está dentro dos limites da chamada zona de influência benéfica da obra

pública.

Sintetiza bem essa idéia Priscila Figueiredo da Cunha Rodrigues, em sua monografia sobre o tema:

Portanto, somente quem for proprietário de imóvel pode vir a se encontrar na situação descrita na norma-padrão de incidência da contribuição de melhoria. Esta pré-ordenado (ser proprietário de imóvel), entretanto, não se confunde com a hipótese de incidência, que em nossa opinião, como já tivemos a oportunidade de afirmar, é o fato de alguém, proprietário de imóvel, auferir valorização imobiliária, isto é, receber um benefício consubstanciado no aumento de seu patrimônio pela incorporação de mais-valia ao seu bem.¹¹

6 Cálculo

A base de cálculo é o quanto de valorização experimentado pela propriedade imobiliária, a real quantia que a obra pública acrescentou ao imóvel localizado na zona de influência, limitado ao seu custo efetivo.

É calculada em relação a cada imóvel situado na zona beneficiada e determinada tomando a parcela do custo da obra, fazendo-se o rateio desta em razão dos respectivos fatores individuais de valorização.

Veja-se o que diz Priscila Figueiredo da Cunha Rodrigues:

O critério material desta espécie tributária é auferido da valorização imobiliária decorrente de obra pública. Logo, o que deve ser dimensionado na base de cálculo da contribuição de melhoria é o quanto o proprietário do imóvel valorizado pela obra pública auferiu, ou seja, qual o *quantum* de valorização experimentado pelo imóvel em decorrência da obra pública.¹²

Nesta esteira tem se envergado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL.

1. O tema inserto nos arts. 2º, §§ 1º e 3º, da LICC não foi alvo de debate pelo aresto recorrido; tampouco, foram opostos embargos de declaração a fim de sanar eventual omissão. Ausente o prequestionamento da matéria, torna-se inviável a abertura da via eleita, a teor do disposto nas Súmulas 282 e 356 do STF.

2. O fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim a decorrente valorização imobiliária. Dessa forma, a base de cálculo para cobrança da contribuição de melhoria é a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado.

3. Esta Corte é uníssona no entendimento de que cabe ao ente tributante a

¹¹ RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 126.

¹² RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de melhoria**, p. 129.

demonstração da real valorização do bem.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.¹³

Destacamos que o total das contribuições arrecadadas não poderá superar o custo da obra. Não é diferente o que dispõe o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

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

Isto posto, nessas breves linhas, percebe-se a existência de um instrumento justo de tributação, previsto no ordenamento, mas relegado ao esquecimento sob o argumento de dificuldades e onerosidade para instituição e cobrança.

7 Entraves à efetividade

Chega-se ao cerne da pesquisa: os entraves à efetividade da contribuição de melhoria, ou seja, os obstáculos à aplicação deste tributo.

A doutrina elenca que um dos motivos seria a falta de força política, ou melhor, falta de vontade dos políticos, uma vez que tais agentes públicos por vezes não possuem conhecimento suficiente para elaboração de uma regulamentação legal efetiva para aplicação da exigência tributária.

Em verdade, essa é a principal barreira para cobrança da exação: a ausência de instrumento normativo.

Nesta linha ressalta Cristina Padovani Mayrink, que reforça acerca da necessidade da criação de norma específica em cada esfera de governo, federal, estadual, distrital e municipal:

O potencial de geração de recursos da contribuição de melhoria é grande, podendo abranger todos os tipos de obras públicas, bastando, para tanto, que cada ente federativo, ao legislar sobre o tributo, o faça corretamente, para evitarem intermináveis pendências judiciais, que acabariam por inviabilizar, de vez, cobrança do tributo.¹⁴

¹³ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1137794-RS. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/> no site>. Acesso em: 22 fev. 2013.

¹⁴ MAYRINK, Cristina Padovani. **Contribuição de melhoria: fonte de receita ignorada**. Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 5, n. 12, abr. 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34177>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

Destaca-se o precedente do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o qual demonstra claramente a necessidade da elaboração de legislação específica:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - LEI MUNICIPAL - REQUISITOS ESPECÍFICOS DO ART. 82 DO CTN - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL - DESCONSIDERAÇÃO - ILEGALIDADE - REPETIÇÃO DO INDÉBITO - POSSIBILIDADE

1 Para a cobrança da contribuição de melhoria, não há a necessidade da edição de lei específica a cada obra que implique valorização dos imóveis por ela atingidos. Cumpre o preceito constitucional a edição de lei municipal que discrimine os requisitos específicos exigidos pelo art. 82 do CTN, bem assim a expedição de editais com o detalhamento e exigências nela definidos.

2 O fato gerador da Contribuição de Melhoria é o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas afetadas direta ou indiretamente pela obra pública. A fórmula adotada pela municipalidade para cobrança do referido tributo não respeitou com fidelidade os requisitos estabelecidos no Decreto-lei n. 195/67, pois apenas rateou proporcionalmente o custo parcial da obra entre todos os imóveis incluídos na respectiva zona de influência (art. 3º, § 2º), sem considerar a efetiva valorização dela decorrente.

3 Mostrando-se ilegítima a cobrança do crédito tributário, impõe-se a confirmação da sentença que determinou a restituição dos valores pagos indevidamente.¹⁵

Outro apontado motivo para a renúncia dessa receita, não obstante a legitimidade e equidade do tributo, é a própria complexidade de atendimento dos requisitos previstos no artigo 82 do Código Tributário Nacional. Infelizmente, em face dos entraves legislativos e administrativos, os entes competentes acabam por adotar soluções mais simples para fazer frente ao orçamento público, tais como a criação de contribuições e a majoração de outros tributos existentes.

De outra banda, o professor Eduardo Sabbag defende que a grande dificuldade estaria em delimitar a área de influência benéfica da obra pública, ou seja, quanto e até onde foram valorizados os imóveis. O fator então seria eminentemente técnico-operacional:

Naturalmente, a cobrança deve obedecer à área de influência ou zona de beneficiamento, o que reforça exigir o gravame daqueles proprietários de imóveis contíguos ou lindeiros. A propósito, a delimitação de área traduz-se na maior dificuldade na cobrança desse tributo, pois, como é cediço, há vários tipos de valorização: (I) longitudinal, em que se valorizam os imóveis ao longo da obra; (II) a radial, ao redor da obra; ou (III) em pontos extremos, nas extremidades da obra.¹⁶

Percebe-se que a implementação da contribuição de melhoria tem se

¹⁵ SANTA CATARINA. **Tribunal de Justiça**. Apelação Cível n. 2008.050422-7-Joaçaba. Disponível em <<http://www.tj.sc.gov.br/> no site>. Acesso em: 23 nov. 2012.

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier, 2008, p. 106.

limitado às municipalidades, que a utilizam como instrumento para execução de obras de pavimentação de vias e logradouros públicos, ante a facilidade de identificação da aludida zona de influência benéfica, em que pese o grande potencial da espécie para fazer frente à grandes obras de infraestrutura clamadas pelo país.

Em verdade, tem-se um tributo formidável, porém muito complexo na adequação legal de sua exigência. Além das razões apresentadas, existem várias outras, tais como a falta de pessoal qualificado para possibilitar a observação dos requisitos legais, dificuldade para mensurar o *quantum debeatur*, má aplicação do tributo, etc. Diante disso, a contribuição de melhoria resta aguardando a vontade política para que se possa superar os óbices elencados.

Considerações finais

A contribuição de melhoria é um tributo constitucionalmente previsto desde 1934, mas até os dias atuais foi pouco utilizado pelo Poder Público.

O âmbito da sua incidência, em síntese, são as obras executadas pelo Poder Público, que costumam resultar em vantagens para toda a comunidade. Contudo, algumas propriedades experimentam eventualmente valorizações imobiliárias decorrentes de uma obra pública, riqueza esta, que por medida de justiça, não deveria ser suportada por todos os contribuintes. Daí a razão de ser da contribuição de melhoria.

No desenvolvimento do presente estudo verificou-se que se trata de um importante instrumento fiscal para o desenvolvimento urbano de todas as esferas de governo, pois além de uma relevante função arrecadadora, dispõe de uma utilidade redistributiva na medida em que, caso aplicado, não permite que poucas pessoas se beneficiem de obra pública realizada com o concurso de todos os contribuintes.

Através da análise da evolução histórica e da inserção da espécie no Sistema Tributário Nacional, foi possível conceber que a sua cobrança ocorre em razão da valorização imobiliária decorrente de obras públicas, tanto na proporção do acréscimo de valor, quanto ao custo efetivo da atividade estatal.

Não obstante a mencionada justiça fiscal da contribuição de melhoria, alguns fatores conduzem a sua ínfima utilização prática, o que fez questionar sobre quais seriam os motivos para tanto.

Diversos fatores foram arrolados para justificar o pouco uso do instrumento,

dentre os quais a própria falta de conhecimento do tributo pelos agentes públicos, em virtude de sua complexidade ou ainda a falta de vontade política, que além de representar desgaste com os especuladores imobiliários, pressupõe a divulgação prévia do orçamento, estabelecendo uma transparência não muito comum aos atos de governo.

Ainda assim, conclui-se que é premente a efetiva instituição do tributo, ante a imperiosa necessidade de recursos financeiros para fazer frente ao crescente orçamento público, sem a imposição de maiores sacrifícios aos contribuintes em geral com a criação de novas contribuições ou a majoração dos tributos já existentes.

O momento para retomar essa exação esquecida é agora, pois alguém terá que arcar com a conta das inúmeras obras de infraestrutura que os governos de todos os entes políticos indicam ser o gargalo de crescimento do país, em especial para o atendimento de programas de crescimento e as tão comentadas obras para a Copa do Mundo de 2014 e Jogos Olímpicos de 2016.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1137794-RS. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/> no site>. Acesso em: 22 fev. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAYRINK, Cristina Padovani. **Contribuição de melhoria: fonte de receita ignorada**. Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 5, n. 12, abr. 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34177>>. Acesso em: 23 nov. 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier, 2008

SANTA CATARINA. **Tribunal de Justiça**. Apelação Cível n. 2008.050422-7-Joaçaba. Disponível em: <<http://www.tj.sc.gov.br/> no site>. Acesso em: 23 nov. 2012.

SANTOS, Luciana Batista. Contribuição de melhoria: um tributo esquecido. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 143-167. 1998.