

APONTAMENTOS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Carlos Renato Cunha

Procurador do Município de Londrina, lotado na Gerência de Assuntos Fiscais e Tributários – GAFT. Doutorando e Mestre em Direito do Estado – Direito Tributário – pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina - UEL. Professor da Graduação e Pós Graduação em Direito. Advogado.

Maurício Dalri Timm do Valle

Doutor e Mestre em Direito do Estado – Direito Tributário – pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor da Graduação e Pós Graduação em Direito. Advogado.

SUMÁRIO: 1. Algumas palavras sobre a experiência internacional. 2. Breve Histórico no Direito Positivo Brasileiro. 3. Natureza Jurídica. 4. Conflito normativo entre o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 195, de 2 de fevereiro de 1967. 5. Competência tributária comum. 6 Hipótese de Incidência Tributária. 7. Consequente Normativo 8. Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva. 9. Necessária edição de lei específica para cada obra? 9. Formalidades para o lançamento.

RESUMO: Artigo que visa analisar alguns aspectos da contribuição de melhoria.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Contribuição de Melhoria.

1. Algumas palavras sobre a experiência internacional

BILAC PINTO, escrevendo ainda sob a égide da Constituição de 1934, afirmava que “O que impressiona, desde logo, no instituto das contribuições de melhoria, é que elle vem corrigir uma situação que o Estado moderno não poderia tolerar por muito tempo: - as obras publicas, realizadas com o concurso de todos os contribuintes, beneficiavam quase sempre, a um pequeno numero delles. Estes ultimos , por motivos de melhoramentos publicos, viam valorizarem-se as suas propriedades e nada pagavam. Era o mais evidente exemplo de enriquecimento injusto, em detrimento da collectividade” (sic).¹

¹ Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 8.

De acordo com a doutrina, a contribuição de melhoria surgiu nos Estados Unidos, com o nome de *special assessment*. Diferentemente do que aconteceu no Brasil, lá, o tributo não nasceu por meio de permissão constitucional. Teve sua origem na cidade de Nova Iorque e, de lá, irradiou-se para as demais cidades. Sem pretensão de esgotar o exame do tema, nos Estados Unidos da América, BILAC PINTO identifica cinco “limitações” a serem observadas para o lançamento das *special assessment*.² São elas:

- 1) - O *special assessment* só pode ser lançado pela execução de um melhoramento público;
- 2) - Esse melhoramento deve afectar de maneira particular uma area limitada e determinavel;
- 3 - O *special assessment* não pode exceder o benefício particular devido ao melhoramento. Esse benefício se traduz no aumento de valor do terreno;
- 4) - Deve dar-se ao proprietario tributado oportunidade ampla de manifestar-se sobre o *special assessment*, antes que seja definitivamente estabelecido; 5) - O *special assessment* não pode exceder o custo do melhoramento, mesmo que o benefício seja maior. Não se pode arrecadar mais do que o custo, sob pretexto de benefício (*sic*).³

Na Inglaterra, encontra-se o *betterment tax*. O chamado princípio da contraprestação é encontrado em vários diplomas ingleses antigos. Afirma BILAC PINTO, apoiado em EDWIN CANNAN, que um caso de *betterment* - aquele relativo às obras de reparação dos diques do Pântano de Romney - foi identificado no ano de 1.250. Posteriormente, em 1.605, os *betterment* foram utilizados como fonte de financiamento das obras de melhoramentos no Lea e no Tâmis, com o escopo de potencializar a comunicação fluvial entre Londres e Oxford. Em 1662, foi editada lei que permitia o alargamento das ruas de Westminster, na qual constava que parte das despesas seriam custeadas por tributos proporcionais.

Poucos anos depois, em 1667, foi editada lei - praticamente reproduzindo aquela de 1662 - que regulava a reconstrução de Londres, destruída pelo fogo. Dois séculos se passaram, e apenas em 1895, com o Tower Bidge Act e, em seguida, em 1897, com o London County Council Improvements Act, é que o *betterment* reapareceu. Interessante apontar que ao lado do *betterment* surgiu o *worsement*, este seria o oposto daquele, algo como a piora ou, como diz BILAC PINTO, o peoramento.⁴

² BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 19-20.

³ BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 22-23.

⁴ BILAC PINTO. Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 31-35.

Referido tributo aparece, ainda, exemplificativamente, na Itália (*contributi di migloria*) e na França (*contribution sur les 'plus-values' occasionées par des travaux publics*).⁵

2. Breve histórico no Direito Positivo Brasileiro

Neste item, faremos menção aos textos constitucionais e aos principais textos infraconstitucionais relativos à contribuição de melhoria, sem examiná-los. Isso porque, o leitor poderá encontrar interessante análise pormenorizada dessa evolução legislativa em obras específicas sobre o tributo.⁶

A contribuição de melhoria surgiu no Brasil com a Constituição de 16 de julho de 1934, em cujo art. 124 prescreveu que “Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”. Na Constituição de 10 de novembro de 1937 não se encontra qualquer referência à contribuição de melhoria.

A menção ao tributo reaparece no art. 30, I, da Constituição de 18 de setembro de 1946, segundo o qual “Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar [...] contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas” (sic). O parágrafo único do mesmo art. 30 estabelece que “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”.

Com base nesse art. 30, editou-se a Lei n. 854, de 10 de Outubro de 1949, que disciplinou o tributo. Com base no art. 217, § 4º da Constituição de 1946, foi editada a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que em seu art. 19 estabeleceu competir à “... União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Sob a égide desta Emenda Constitucional surgiu, em 25 de outubro de 1966, a Lei n. 5.172, o atual Código Tributário Nacional. Posteriormente, baseado no § 2º do art. 9º do Ato

⁵ LEANDRO PAULSEN. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 46; LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI. *Manual de Direito Tributário*, 4 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 45.

⁶ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. *Contribuição de melhoria*. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 18-52.

Institucional n. 4, de 7 de setembro de 1966, foi baixado, em 24 de fevereiro de 1967, o Decreto-Lei n. 195, que revogou expressamente a mencionada lei n. 854, e passou a disciplinar a contribuição de melhoria. A Constituição de 24 de janeiro de 1967, que entrou em vigor apenas em 15 de março de 1967, dispôs sobre a contribuição de melhoria em seu art. 19, III, de acordo com o qual poderão União, Estados, Distrito Federal e Municípios, arrecadar “...contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram”.

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

A Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, dispôs sobre contribuição de melhoria em seu art. 18, II, o qual prescreve que União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir “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”.

Este inciso II foi modificado pela Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983 - Emenda Passos Porto - passando a ser redigido da seguinte forma: “contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada”.

Por fim, a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 prescreve, em seu art. 145, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

3. Natureza Jurídica

BILAC PINTO, em seu clássico Contribuição de melhoria, define-a como “...o pagamento obrigatório decretado, exclusivamente ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após sua audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra, nem o valor do benefício” (sic).⁷

⁷ Contribuição de melhoria. Rio de Janeiro : Empreza Revista Forense Editora, s/d, p. 7.

GERALDO ATALIBA, por exemplo, sustentava que a contribuição de melhoria não é uma espécie tributária autônoma - ao lado dos impostos e das taxas ⁸-, sem, entretanto, incluí-la entre as taxas. Apesar de exigir, como elemento essencial, a valorização do imóvel do particular, não resta dúvida que a contribuição de melhoria é um “tributo contraprestacional, devido pela realização de obra pública” da qual decorre referida mais-valia imobiliária privada ⁹.

Interessante ressaltar que, nos casos em que cabível a contribuição de melhoria, não pode o ente tributante pretender instituir outro tributo como, por exemplo, a taxa, como várias vezes pretendeu ao tempo da anterior Constituição, circunstância diversas vezes afastada pelo Supremo Tribunal Federal.¹⁰ De fato, tanto a realização de obra pública quanto a valorização do imóvel do particular não se amoldam à moldura da norma de competência tributária para instituição de taxas, apesar de que, até poucos anos atrás, era fácil encontrar muitos exemplos de “taxas de pavimentação” e congêneres espalhadas pelo território nacional.¹¹

4. Conflito normativo entre o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei n. 195, de 2 de fevereiro de 1967

Respeitados tributaristas - a exemplo de BERNARDO RIBEIRO MORAES¹² e de AIRES FERNANDINO BARRETO¹³ - entendem que Decreto-Lei n. 195/1967 teria revogado os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional. Entendem, também, que o mencionado Decreto-Lei n. 195/67 não seria compatível com a Constituição de 1967.

Sobre esse tema, é interessante observar a evolução da jurisprudência. Num primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o Decreto-Lei n. 195/67 teria revogado o art. 82 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que à época este artigo não possuía força

⁸ Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo : RT, 1964, p. 23-38.

⁹ RICARDO LOBO TORRES. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 407.

¹⁰ Recurso Extraordinário n. 97805, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, da 1ª Turma, julgado em 05 de dezembro de 1983. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 100366, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, da 1ª Turma, julgado em 22 de novembro de 1983; Recurso Extraordinário n. 95348, relatado pelo Ministro Alfredo Buzaid, da 1ª Turma, julgado em 01 de outubro de 1982; Recurso Extraordinário n. 92341, relatado pelo Ministro Cordeiro Guerra, da 2ª Turma, julgado em 26 de março de 1982; Recurso Extraordinário n. 90090, relatado pelo Ministro Décio Miranda, da 2ª Turma, julgado em 18 de abril de 1980; Recurso Extraordinário n. 91373, relatado pelo Ministro Xavier de Albuquerque, da 1ª Turma, julgado em 28 de agosto de 1979; e Recurso Extraordinário n. 87604, relatado pelo Ministro Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, julgado em 21 de fevereiro de 1979.

¹¹ Como meros exemplos, tem-se a Lei Municipal n. 532/74, de Palmas-PR, Lei Municipal n. 2059/1973, de Pelotas-RS e Lei Municipal n. 6.989/66, de São Paulo-SP. Vide também: Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário, 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145.

¹² Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro : Forense, p. 577.

¹³ Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 506.

de lei complementar.¹⁴ Atualmente, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça caminha no sentido de que tanto os arts. 81 e 82 do CTN, quanto os dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, ainda continuam em vigor.¹⁵

Diante disso, é imprescindível tomar em conta, ao lado dos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, as prescrições do Decreto-Lei n. 195/67.

5. Competência tributária comum

O art. 145, da CF/88, outorga a competência para a instituição da contribuição de melhoria a todos os entes federativos, pelo que a doutrina costuma classificar a competência tributária, no caso, como comum.

Com efeito, pode instituir e arrecadar o tributo em questão todo ente federativo que tenha realizado obra pública da qual decorra a valorização imobiliária; contudo, na prática, somente alguns municípios efetivamente fazem o lançamento da contribuição de melhoria, que é solenemente esquecida pela União e pelos Estados-membros.

Segundo RICARDO LOBO TORRES, é possível a cobrança concomitante entre os entes federativos, se mais de um deles participar da obra pública.¹⁶

6. Hipótese de incidência tributária

O Superior Tribunal de Justiça entende que a hipótese de incidência tributária da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel,¹⁷ Importante mencionar que a valorização do

¹⁴ Recurso Especial n. 89.791/SP, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, da 2ª Turma, julgado em 02 de junho 06 de 1998. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 143.996/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, da 2ª Turma, julgado em 07 de outubro de 1999.

¹⁵ Agravo Regimental no Agravo n. 1159433/RS, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 26 de outubro de 2010. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Agravo n. 1190553/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 17 de agosto de 2010; Agravo Regimental no Recurso Especial n 1079924/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 04 de novembro de 2008; e Recurso Especial n. 362.788/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 28 de maio de 2002.

¹⁶ RICARDO LOBO TORRES. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 408.

¹⁷ Agravo Regimental no Agravo n. 1068310/SP, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 05 de fevereiro de 2009. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 629.471/RS, relatado pelo Ministro João Otávio de Noronha, da 2ª Turma, julgado em 13 de fevereiro de 2007; Recurso Especial n. 651.790/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 28 de março de 2006; Recurso Especial n. 615.495/RS, relatado pelo Ministro José Delgado, da 1ª

imóvel sempre foi requisito indispensável para o cabimento da contribuição de melhoria, até mesmo ao tempo da alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 23/83, como demonstram os julgados do Supremo Tribunal Federal.¹⁸

6.1 Critério Material

A doutrina afirma que o critério material é auferir valorização imobiliária decorrente de obras públicas.¹⁹

É necessário, também, identificar o que se entende por “melhoria”. Lembremo-nos do alerta de PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES para quem “A distinção entre a melhoria representada pelo melhoramento público e a melhoria representada pelo aumento de valor dos imóveis afetados pela obra é de grande importância, pois por confundi-las é que alguns autores afirmam que basta a obra para que o Poder Público exija a contribuição de melhoria”.²⁰

O fundamento utilizado por referidos autores, que sustentam que a partir da Constituição de 1988 basta o “benefício”, não sendo necessária a “valorização”, ou seja, bastaria a obra pública que trouxesse “melhoria”, “melhoramento”, “benfeitoria”, pelo que “a contribuição de melhoria já não mais se caracteriza como benefit assessment, sendo autorizada como cost assessment”.²¹

Turma, julgado em 20 de abril de 2004; e Recurso Especial n. 280.248/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, da 2ª Turma, julgado em 07 de maio de 2002.

¹⁸ Recurso Extraordinário n. 116147, relatado pelo Ministro Célio Borja, da 2ª Turma, julgado em 29 de outubro de 1991. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 115863, relatado pelo Ministro Célio Borja, da 2ª Turma, julgado em 29 de outubro de 1991; Recurso Extraordinário n. 140779, relatado pelo Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 02 de agosto de 1995; e Recurso Extraordinário n. 116148, relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, da 1ª Turma, julgado em 16 de fevereiro de 1993.

¹⁹ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18-52. MÁRCIO SEVERO MARQUES. Espécies tributárias. in: Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 49. PEDRO JORGE MEDEIROS. Contribuição de melhoria. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 196. AIRES FERNANDINO BARRETO. Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 489.

²⁰ A doutrina vem afirmando reiteradamente que a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. Realmente, a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública é o fato que, se ocorrido, faz nascer o tributo. Mas onde está o verbo ao qual se liga o sujeito passivo? Entendemos que o núcleo do critério material da hipótese tributária se expressa pelo verbo ‘auferir’. Auferir o quê? Auferir valorização imobiliária que decorra de obra pública. Quem seria o sujeito desse verbo? Se a mais-valia imobiliária aumenta o valor do imóvel, temos um aumento do patrimônio do proprietário desse imóvel. Logo, só o proprietário do imóvel que foi valorizado em razão da obra pública é que pode figurar como sujeito do verbo ‘auferir’. Temos, pois, que o critério material da hipótese de incidência da contribuição de melhoria é ‘auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública’ - Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 123.

²¹ LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 183.

Mas a jurisprudência, ao contrário, tem entendido pela necessidade da comprovação da efetiva valorização.²² De se notar que a jurisprudência tem afastado a incidência da contribuição de melhoria nos casos de recapeamento asfáltico de via já asfaltada, por exemplo, pela inexistência de valorização imobiliária.²³

Mas não basta a valorização. esta valorização deve ser decorrente de obra pública. Obra pública, nas confiáveis palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, é “...a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”.²⁴ É a valorização decorrente dessa espécie de obras que pode ensejar a incidência da contribuição de melhoria. A valorização imobiliária decorrente de obras realizadas por particulares jamais ensejará a cobrança de contribuição de melhoria.

Neste particular, é enfático AIRES FERNANDINO BARRETO, para quem “Não podem compor, nunca, a base de cálculo da contribuição de melhoria (e, por conseguinte, sua base calculada) a valorização de imóveis decorrentes da realização de obras pelos particulares, sejam novas construções ou reformas”.²⁵

Interessante ressaltar o entendimento de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, segundo o qual “...as obras públicas interligadas a serviços - desde que comprovadamente valorizem os imóveis a ela adjacentes - ensejam tributação por via de contribuição de melhoria”.²⁶

Imprescindível haver “...além da realização de obra pública e da efetiva constatação de valorização do imóvel, a comprovação de nexo de causalidade entre esses dois fatos, ou seja, a prova de que a valorização decorreu estritamente da obra levada a efeito pelo ente tributante”.²⁷

Observemos que, à semelhança da Lei n. 854, de 10 de outubro de 1949, o Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967 estabelece, em seu art. 2º, um rol de obras públicas que ensejariam

²² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. ÔNUS DA PROVA. ENTE TRIBUTANTE. SÚMULA 83/STJ. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a contribuição de melhoria é tributo, cujo fato impositivo decorre da valorização imobiliária causada pela realização de uma obra pública, cabendo ao ente público o ônus da sua comprovação, a fim de justificar o tributo estipulado. Precedentes: AgRg no AREsp 417.697/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 18/12/2013; REsp 1.326.502/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, DJe 25/04/2013; AgRg no REsp 1.304.925/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 20/04/2012; AgRg no Ag 1.237.654/SP, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 13/10/2011; AgRg no Ag 1.159.433/RS, deste Relator, DJe 05/11/2010. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 406.324/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2014, DJe 09/04/2014)

²³ TAPR, 8ª C., Reexame Necessário e Apelação Cível n. 98.326, Relator Juiz José Molteni Filho, DJe 06.02.98; TAPR 4ª C. Cível, Apelação Cível n. 101.960-7, Relator Juiz Ruy Cunha Sobrinho, abril/97; TAPR, 8ª C., Apelação Cível n. 73.884-9, Relator Juiz Lopes de Noronha, outubro/95.

²⁴ Curso de direito administrativo. 18ª ed. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 652.

²⁵ Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 495.

²⁶ Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 541.

²⁷ Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial n. 417.697/PR, relatado pela Ministra Eliana Calmon, da 2ª Turma, julgado em 10 de dezembro de 2013.

valorização de imóveis da propriedade privada. Ao enfrentar o questionamento de ser a mencionada enumeração taxativa, ALIOMAR BALEEIRO²⁸ e ANTÔNIO CHAVES sustenta que sim.²⁹ ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS, por sua vez, sustenta que a lista é exemplificativa.³⁰

6.2. Critério Espacial

*A doutrina ensina que “No caso da contribuição de melhoria, tendo em vista que incide sobre mais-valia imobiliária, o critério espacial deve condicionar a tributação a áreas específicas, isto é, deve identificar as áreas sujeitas aos efeitos da obra. Os efeitos da obra pública, muitas vezes, não se restringem aos imóveis a ela adjacentes. Assim, todos os imóveis adjacentes ou localizados as proximidades da obra pública que por ela sejam valorizados poderão acarretar o ônus tributário aos seus proprietários”.*³¹

Situação interessante, mencionada por AIRES FERNANDINO BARRETO, é aquela em que ocorre quando obras realizadas por determinado município fizerem parte de parte de complexo interestadual ou intermunicipal. Nesses casos, somente o Município que efetivamente realizou a obra pública poderá exigir contribuição de melhoria dos imóveis valorizados em seu território. Mesmo que tenha havido valorização, em decorrência dessa obra pública, de imóveis localizados no território do outro município, nem o realizados da obra pública, nem o município no qual se encontram os imóveis poderá exigir contribuição de melhoria.³²

²⁸ „A lista de obras do art. 2º do Dec.-Lei nº 195/67 é taxativa, mas abrange pela compreensão tudo quanto nela se contém ou a integra por conexão” - Direito tributário brasileiro. 11ª. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 580.

²⁹ Será taxativa a enumeração? Sem dúvida. Mas, como consigna o mesmo autor, o rol, enquanto limitativo, abrange qualquer obra direta ou indiretamente vinculada aos fins ou aos resultados mencionados. Pouco importa, por exemplo, que uma obra seja concebida e realizada para um fim não indicado nesse dispositivo, desde que dela resulte um efeito nêle incluído. O importante, para aplicação da lei, é que a obra classificável num dos incisos haja aumentado o valor do prédio” (sic) - Contribuição de melhoria. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 162.

³⁰ O Dec.-Lei 195/67, em seu art. 2º, elenca quais as obras públicas que ensejariam a cobrança do tributo, desde que houvesse o respectivo plus imobiliário. A nosso ver, a lista do art. 2º do Dec.-lei 195/67 é exemplificativa. A razão de ser desta assertiva reside no fato de que, dada tamanha amplitude do conceito de obra pública, seria impossível ao legislador elencar todas em um texto normativo. Por outro lado, se o Poder público não pudesse cobrar contribuição de melhoria de uma obra pública não elencada no rol do art. 2º do Dec.-lei 195/67, estaria ele privilegiando determinados indivíduos, quais sejam, os proprietários dos imóveis beneficiados pela obra, em detrimento dos demais indivíduos, ferindo, assim, o próprio princípio da isonomia, consagrado pela nossa Carta Constitucional no art. 150, II. Não poderia, portanto, uma norma infra-constitucional ferir princípio basilar plasmado em nosso Texto maior” - A contribuição de melhoria e seu perfil no direito brasileiro. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 205.

³¹ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 124.

³² „Consideremos três situações: a primeira, decorrente de simples notícia do iminente início das obras no Município A. A divulgação de tal informe pode ocasionar valorização imobiliária tanto no Município A, futuro construtor da obra pública, como no Município B (ao qual um dia virá a ligar-se). Em tal caso, nem o Município A nem o Município B, sem embargo da valorização ocorrida, poderão exigir contribuição de melhoria, porque o acréscimo de valor não terá sido causado por obra nenhuma, mas da mera difusão de seu virtual início. Faltará a ambos competência para cobrar o tributo de imóveis que, a despeito de valorizados, não o foram a mercê de obras públicas por eles construída. A segunda, que emergirá com o início

6.3 Critério Temporal

A contribuição de melhoria somente pode ser exigida após a conclusão da obra pública.³³ O vocábulo decorrente não deixa margem para dúvidas, como bem defende AIRES FERNANDINO BARRETO.³⁴ Tanto é que já na década de 50 do século passado o Supremo Tribunal Federal, com acerto, estabeleceu que o direito de “cobrar” a contribuição de melhoria “...só se torna possível após a execução das obras pelo poder público”.³⁵ Este entendimento é seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, ao estabelecer que “...o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão a obra que lhe deu origem e quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal”.³⁶

7. Consequente normativo

7.1. Critério Pessoal

das obras: apesar do inequívoco desencadeamento da construção, o seu início (ou até mesmo o seu desenvolvimento, até as vésperas da conclusão) não terá o condão de permitir a cobrança de contribuição porque, mesmo em havendo valorização, não há obra pública. A terceira, quando da conclusão da obra pública. Só então será possível exigir contribuição de melhoria se, dela, tiver ocorrido acréscimo de valor dos imóveis a ela contíguos. Todavia, mesmo nesse caso, só o Município no qual foram realizadas as obras é que poderá cobrar o tributo. Não aquele outro, vizinho, cujos imóveis também se valorizaram, mas no qual não se erigiu nenhuma obra pública” - Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 495-496.

³³ “...como vimos, se a contribuição de melhoria é ‘decorrente de obras públicas’, temos que a obra é causa (causalidade social) do aumento de valor, e, portanto, deve precedê-lo. Isso se confirma se considerarmos que a existência de obra pública é indispensável para que se institua a contribuição de melhoria. Pois bem. O que vem a ser obra pública senão o resultado de uma atuação estatal à qual, inclusive, o tributo é vinculado (deonticamente), ainda, que indiretamente? Ora, só se obtém o resultado - a obra pública - após findas as atividades consistentes na sua execução. A norma não diz ‘contribuição de melhoria decorrente de projetos ou previsões de obras públicas’. Em razão disso, entendemos que a possível ocorrência do fato faz nascer o tributo só se pode dar em momento posterior à conclusão da obra pública, não antes. O Poder Judiciário tem admitido a exigência da contribuição de melhoria antes de findas as atividades de execução da obra desde que estas estejam ‘suficientemente adiantadas’. Em nossa opinião isso só será possível caso o Poder Público já disponha, em relação à parte da obra que se encontre concluída, os dados necessários e suficientes à definição do quantum debeat” - PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 124-125.

³⁴ Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 496-499.

³⁵ Recurso Extraordinário n. 32095, relatado pelo Ministro Lafayette de Andrada, da 2ª Turma, julgado em 02 de outubro de 1956.

³⁶ Recurso Especial n. 647.134/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 10 de outubro de 2006.

GERALDO ATALIBA, em poucas palavras, define os elementos constituidores do critério pessoal do consequente normativo da contribuição de melhoria, de forma precisa: “Sujeito ativo é a pessoa que realiza a obra. Sujeito passivo é o dono do imóvel valorizado.”³⁷ O Decreto-Lei n. 195/67 estabelece prescrições sobre o critério pessoal em seus art. 3º³⁸ e 8º.³⁹

Veja-se que o próprio Decreto-Lei n. 195/67 prevê normas específicas de responsabilidade tributária, em relação ao enfiteuta e ao adquirente, sem, no entanto, em relação a este último caso, trazer a ressalva do parágrafo único do art. 130, do Código Tributário Nacional.

Há, também, previsões quanto ao contrato de locação, que, como normas de direito civil, não possuem status de lei complementar, e foram, a nosso ver, derogadas pelas leis específicas posteriores sobre o tema.

Obviamente, há maior complexidade, numa análise mais detalhada. Quanto ao sujeito ativo, em face de alguns aspectos mencionados em outros trechos destes comentários, envolvendo possíveis conflitos de competência entre os entes federativos, dentre outros.⁴⁰

³⁷ GERALDO ATALIBA. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 171.

³⁸ Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação dêste Decreto-lei.

§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.

§ 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.

§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

§ 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

³⁹ Art 8º Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel.

§ 1º No caso de enfiteuse, responde pela Contribuição de Melhoria o enfiteuta.

§ 2º No imóvel locado é lícito ao locador exigir aumento de aluguel correspondente a 10% (dez por cento) ao ano da Contribuição de Melhoria efetivamente paga.

§ 3º É nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao locatária o pagamento, no todo ou em parte, da Contribuição de Melhoria lançada sobre o imóvel.

§ 4º Os bens indivisos, serão considerados como pertencentes a um só proprietário e àquele que fôr lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

⁴⁰ TRIBUTÁRIO. COBRANÇA A PROPRIETARIOS DE IMÓVEIS DOS CUSTOS DE OBRA PÚBLICA REALIZADA POR EMPRESA MUNICIPAL. TRATANDO-SE DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, E INDEVIDA A COBRANÇA POR QUEM NÃO TEM O PODER DE TRIBUTAR. NEM PODE O MUNICÍPIO COBRAR O TRIBUTOS, SEM LEI ANTERIOR QUE O AUTORIZAR. - (RE 99466, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 06/12/1985, DJ 19-12-1985 PP-23627 EMENT VOL-01405-03 PP-00587); „PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. ARREMAÇÃO DE BEM EM HASTA PÚBLICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À VENDA. SUB-ROGAÇÃO NO PREÇO. 1. É inviável o processamento do Recurso Especial quando ausente o prequestionamento da questão nele versada. 2. Dispõe o art. 130 do CTN: „Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta

7.2. Critério Quantitativo

Como bem escreve GERALDO ATALIBA, a valorização é “...a diferença positiva de valor de um imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra”.⁴¹ O entendimento do Supremo Tribunal Federal caminha no mesmo sentido, ao estabelecer que a “Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária.⁴² O Superior Tribunal de Justiça compartilha do entendimento de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel⁴³ e que o ônus da comprovação dessa valorização recai sobre o ente tributante,⁴⁴ sendo inaceitável a fixação de base de cálculo presumida.⁴⁵

Já no que se refere à base calculada, apesar de na Constituição Federal de 1988 não haver menção aos limites individual e global, como havia nas Constituições anteriores que mencionavam a contribuição de melhoria, parte da doutrina sustenta que “...embora omitidos [...]

pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.3. „A TEOR DO ART. 130 E SEU PAR. ÚNICO DO CTN, OPERANDO-SE A TRANSMISSÃO DO IMÓVEL POR VENDA EM HASTA PUBLICA, OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS REFERENTES A IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA SUB-ROGAM-SE SOBRE O PREÇO DEPOSITADO PELO ADQUIRENTE.“ RESP 39.122-SP, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 19.08.96; RESP 70.756-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 27.04.98. 4. A exegese do dispositivo pressupõe que o preço da expropriação tenha pago o débito. À míngua dessa comprovação, rejeita-se o pleito de certidão negativa. É que resta possível que o preço da alienação deixe o débito impago, impedindo, assim, a expedição de certidão negativa. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, provido” - (REsp 720.196/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2005, DJ 27/06/2005, p. 278)

⁴¹ GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 170.

⁴² Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 694836, relatado pela Ministra Ellen Gracie, da 2ª Turma, julgado em 24 de novembro de 2009.

⁴³ Recurso Especial n. 1137794/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 06 de outubro de 2009. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 1075101/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 03 de março de 2009; Recurso Especial n. 280.248/SP, relatado pelo Ministro Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, julgado em 07 de maio de 2002; e Recurso Especial n. 200.283/SP, relatado pelo Ministro Garcia Vieira, 1ª Turma, julgado em 04 de maio de 1999.

⁴⁴ Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial n. 406.324/PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 27 de março de 2014. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1304925/RS, relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, da 1ª Turma, julgado em 17 de abril de 2012; Agravo Regimental no Agravo n. 1237654/SP, relatado pelo Ministro Arnaldo Esteves Lima, da 1ª Turma, julgado em 04 de outubro de 2011; Recurso Especial n. 1076948/RS, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 04 de novembro de 2010; e Recurso Especial n. 1099996/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, da 2ª Turma, julgado em 18 de junho de 2009. Em sentido contrário, de que o ônus da prova seria do contribuinte, na medida em que “...a valorização presumida do imóvel, diante da ocorrência da obra pública, é estipulada pelo Poder Público competente quando efetua o lançamento da contribuição de melhoria, podendo o contribuinte discordar desse valor presumido” - Agravo Regimental no Recurso Especial n. 613.244/RS, relatado pelo Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma, julgado em 20 de maio de 2008.

⁴⁵ Agravo Regimental no Agravo n. 1190553/RS, relatado pela Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em 17 de agosto de 2010.

continuam sendo notas essenciais ao conceito de contribuição de melhoria, por se encontrarem implícitos na atual Carta”.⁴⁶

Ao tratar do limite individual, GERALDO ATALIBA sustenta a opinião de que o fato de o Texto Constitucional atual nada mencionar sobre o limite individual, como o fez a Constituição anterior, não acarreta problemas, na medida em que isso é da própria natureza do tributo e, ainda, estaria “...claramente implícito...” no texto do art. 145.⁴⁷

Como aponta LUIS EDUARDO SCHOUERI, há autores que sustentam que desde o advento da Emenda Passos Porto, a Emenda Constitucional n. 23/83, este limite individual teria sido superado, com a não recepção do Decreto-Lei n. 195/67.⁴⁸ O Superior Tribunal de Justiça, contudo, tem entendido pela clara necessidade de se observar esse limite individual ou, em suas palavras, que “...a valorização individualizada do imóvel do contribuinte é fator delimitador da base de cálculo da contribuição de melhoria, não sendo permitido tão somente o rateio do custo da obra entre aqueles que residem na área em que foi realizada a obra pública”.⁴⁹

Quanto ao limite global, GERALDO ATALIBA afirma não ser natural à contribuição de melhoria. Em suas palavras, “...resultou de preconceito - e uma pitada de ignorância do legislador”, tendo desaparecido em boa hora do Texto Constitucional, pois “...não há relação ontológica entre custo de obra e valorização de imóveis por esta causado”.⁵⁰ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA entende que, com a Constituição de 1988, “...caiu o limite global de arrecadação”⁵¹, no que é acompanhado por AIRES FERNANDINO BARRETO.⁵²

⁴⁶ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 115. No mesmo sentido: ROGÉRIO VIDAL GANDRA DA SILVA MARTINS. A contribuição de melhoria e seu perfil no direito brasileiro. Doutrinas essenciais de direito tributário. v. VI. São Paulo : RT, 2011, p. 206.

⁴⁷ GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 171.

⁴⁸ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 183.

⁴⁹ “[...] 4. No caso, como o Tribunal de origem consignou que não houve o cálculo individualizado do benefício trazido ao imóvel de cada um dos contribuintes localizados na área abrangida pela respectiva obra pública, forçoso reconhecer, então, que o acórdão recorrido viola os artigos 81 e 82 do CTN” - Recurso Especial n. 147.094/PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, da 1ª Turma, julgado em 15 de fevereiro de 2011; e “2. A contribuição de melhoria pressupõe a valorização do imóvel, devidamente apurada e demonstrada pelo Fisco. A singela alegação de que a pavimentação asfáltica necessariamente acarretou ganho em favor do proprietário é insuficiente para viabilizar a imposição tributária, mesmo porque se faz necessária a identificação do quantum” - Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Agravo n. 1107172/PR, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, da 2ª Turma, julgado em 03 de setembro de 2009.

⁵⁰ GERALDO ATALIBA. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 6ª Tir. São Paulo : Malheiros, 2005, p. 171.

⁵¹ Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 547.

⁵² “Ao menos avisado pode parecer que, a partir da Constituição de 1988, passou-se a ter uma contribuição de melhoria diversa daquelas anteriormente previstas, que mencionavam como componente expresso da materialidade desse tributo o acréscimo de valor. Em face da síntese empregada pela Constituição, é de perguntar-se se, hoje, é possível cobrar essa contribuição sem que ocorra valorização imobiliária. Em nosso sentir, a contribuição de melhoria mudou, apenas, no pertinente à eliminação do limite global. O aprimoramento é inequívoco, porquanto a previsão desse teto constante dos textos constitucionais anteriores deformava a pureza do instituto como doutrinariamente concebido. É fácil demonstrar essa deformação bastando se tenha em conta que obras há de custo pouco expressivo que, nada obstante, geram significativa valorização imobiliária; outras, diversamente, acarretam pequena valorização, embora o custo das obras seja altíssimo” - Curso de direito tributário municipal. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 484.

No entanto, partindo-se do pressuposto da aplicabilidade das previsões do Decreto-Lei n. 195/67, não se pode olvidar da previsão de seu artigo 12, que prevê uma limitação da parcela anual, nos termos seguintes:

Art 12. A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte da forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

Para alguns, esta seria a alíquota permitida para a contribuição de melhoria.⁵³ Parece-nos, contudo, que referida previsão se assemelha mais a um outro limitador do valor da cobrança, além do custo da obra, para atendimento da Capacidade Contributiva, em que a parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do valor venal do imóvel, não significando que este seja o limite total do valor a ser lançado, que pode vir a ser dividido para pagamento em outros exercícios.

Julgados do Supremo Tribunal Federal - anteriores à Constituição de 1988 - estabeleceram a necessidade de se observar o limite previsto pelo art. 12, do Decreto-Lei n. 195/67.⁵⁴ No que se refere à alíquota, parte da doutrina entende não haver qualquer problema, desde que os limites individual e global sejam observados, que a alíquota seja de 100% (cem por cento) do valor da valorização imobiliária experimentada.⁵⁵

⁵³ EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Noeses, 2013, p. 213.

⁵⁴ Recurso Extraordinário n. 92186, relatado pelo Ministro Djaci Falcão, da 2ª Turma, julgado em 09 de maio de 1980. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n. 92209, relatado pelo Ministro Décio Miranda, da 2ª Turma, julgado em 21 de março de 1980; e Recurso Extraordinário n. 87635, relatado pelo Ministro Rodrigues Alckmin, da 1ª Turma, julgado em 07 de março de 1978.

⁵⁵ Em primeiro lugar, é preciso ter em mente que o limite total corresponde à soma de todas as despesas efetivamente implicadas na execução da obra. - valor, este, que só se pode conhecer após finda sua realização. Assim, tudo quanto se arrecade através da contribuição de melhoria não pode ultrapassar esse valor. Portanto, conhecendo-se o custo efetivo da obra pública, caberá a cada imóvel valorizado uma 'cota-parte' proporcional à valorização individual que cada imóvel recebeu. Em segundo lugar, se o limite individual corresponde ao quantum de valorização experimentado por cada imóvel, que pode variar de obra para obra e de imóvel para imóvel, haverá situações em que o Poder Público se ressarcirá inteiramente das despesas implicadas na execução da obra, situações em que se ressarcirá apenas parcialmente e situações em que não se ressarcirá. Vejamos. a) Se da obra pública nenhuma valorização resultar aos imóveis a ela adjacentes não haverá tributação, por falta da ocorrência do fato imponible. Nesse caso o Estado não se ressarcirá do que gastou. b) Se da obra pública resultar desvalorização imobiliária caberá indenização aos proprietários lesados, com fundamento na responsabilidade objetiva do Estado. c) Se da obra decorrer valorização imobiliária mínima, que não compense os gastos decorrentes do processo de arrecadação, o Poder Público estará dispensado de exigir o tributo, a exemplo do que ocorre nos casos de dispensa de licitação em razão do baixo valor do objeto a ser licitado. d) Se da obra resultar aumento de valor imobiliário significativo o Poder Público poderá se ressarcir parcial ou totalmente. Vejamos. d.1) o Poder Público se ressarcirá parcialmente do que gastou se a soma das valorizações de cada imóvel for inferior ao custo da obra. Como o limite individual deve ser respeitado, o poder tributante se limitará a exigir do contribuinte tanto quanto lhe proporcionou. Nesse caso, 'retira-se' do particular toda a mais-valia que se incorporou ao seu imóvel, e, portanto, a alíquota será de 100%; d.2) haverá total ressarcimento quando a soma das mais-valias resultar em valor igual ou maior ao custo da obra. No primeiro caso (montante da mais-valia igual ao custo) as alíquotas também serão de 100%. No segundo caso (montante da mais-valia maior que o custo) há que se estabelecer uma proporção entre o total das valorizações e o custo da obra; e os limites individuais e o quantum debeatur - PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. Contribuição de melhoria. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 131-132.

8. Aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva

Tendo em vista o seu caráter de tributo contraprestacional, com características que a aproximam dos impostos, há dissenso doutrinário sobre a aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva à contribuição de melhoria. Como exemplo, GERALDO ATALIBA, na primeira nota de rodapé de seu *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, escreve que a contribuição de melhoria „...é o tributo que onera os sôbre-valores imobiliários consequentes a obras públicas, sem considerar a capacidade contributiva“ (sic).⁵⁶ Esta ideia é retomada, posteriormente, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*.⁵⁷ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES, por sua vez, sustenta que a capacidade contributiva „...tem aplicação nos casos de contribuição de melhoria não para efeito da configuração do fato que, se ocorrido, faz nascer o tributo, mas para eventuais isenções“. ⁵⁸

Já para RENATO LOPES BECHO, na contribuição de melhoria a capacidade contributiva “será demonstrada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública, sendo que a tributação tem ser proporcional ao benefício obtido, pelo particular, motivado pela atuação do Estado” [sic].⁵⁹ No mesmo sentido, FERNANDO AURELIO ZILVETI afirma que a contribuição de melhoria pode encontrar justificativa na capacidade contributiva, tendo em vista que o “Estado deve respeitar o princípio, na execução de suas políticas extrafiscais de prestação de serviços ao cidadão ou na implementação de benefícios específicos, como a pavimentação de ruas e instalação de infra-estrutura básica para a população”.⁶⁰

9. Necessária edição de lei específica para cada obra?

Existe discussão doutrinária e jurisprudencial sobre a necessidade de edição de uma lei específica para cada obra, para a observância do Princípio da Legalidade Tributária em relação à contribuição de melhoria. Segundo LEANDRO PAULSEN, há tal necessidade, decorrente, inclusive,

⁵⁶ *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo : RT, 1964, p. 9, n. 1.

⁵⁷ GERALDO ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6 ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 170.

⁵⁸ PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES. *Contribuição de melhoria*. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 87.

⁵⁹ RENATO LOPES BECHO. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 294.

⁶⁰ FERNANDO AURELIO ZILVETI. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 284.

da previsão do art. 82, do CTN, que alude a previsão de detalhes da obra na lei instituidora.⁶¹ Há, nesse sentido, várias decisões do Superior Tribunal de Justiça.⁶²

Há, contudo, precedentes em sentido diverso, aceitando que uma lei geral de cada ente federativo sirva como fundamento para a realização do lançamento da contribuição de melhoria em quaisquer obras públicas que possuam os requisitos da hipótese de incidência.⁶³

Nesse sentido, é possível sustentar que os requisitos do art. 82 do Código Tributário Nacional não exigem que os dados específicos de cada obra estejam previstos em lei, mas, tão-somente, que a lei geral preveja os requisitos mínimos arrolados no dispositivo de forma genérica, para posterior aplicação quando da ocorrência do fato jurídico tributário.

Seja como for, referida lei deverá atentar aos requisitos previstos no art. 82 do Código Tributário Nacional.

9. Formalidades para o lançamento

Além das formalidades que o Código Tributário Nacional exige como requisitos a serem previstos na lei instituidora da contribuição de melhoria, o Decreto-Lei n. 195/67 prevê outros requisitos para a realização válida do lançamento tributário, como um edital, em que se faz necessária a publicação dos elementos previstos em seu artigo 5º, muito parecidos com os do artigo 82⁶⁴, do Código Tributário Nacional.

⁶¹ LEANDRO PAULSEN, *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 179.

⁶² Recurso Especial n. 1326502/RS, relatado pelo Ministro Ari Pargendler, da 1ª Turma, julgado em 18 de abril de 2013. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 927.846/RS, relatado pelo Ministro Luiz Fux, da 1ª Turma, julgado em 03 de agosto de 2010; Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 739.342/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma, julgado em 01 de junho de 2006; Recurso Especial n. 739.342/RS, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, da 1ª Turma, julgado em 04 de abril de 2006; e Recurso Especial n. 444.873/RS, relatado pelo Ministro Castro Meira, da 2ª Turma, julgado em 23 de agosto de 2005.

⁶³ Recurso Especial n. 6.164/MS, relatado pelo Ministro Luiz Vicente Cernicchiaro, 1ª Turma, julgado em 19 de novembro de 1990.

⁶⁴ 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;

Tendo em vista a menção dos referidos dispositivos à publicação de projeto e orçamento da obra, poder-se-ia afirmar que o edital deveria ser publicado antes da realização da obra.⁶⁵ Contudo, há decisões no sentido de que a referida publicação pode ser posterior, desde que anteceda ao lançamento.⁶⁶

O lançamento da contribuição de melhoria deve ser precedido, portanto, de específico procedimento administrativo, que permita ao contribuinte a impugnação dos valores que servirão de base para o posterior lançamento individual.⁶⁷

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 integram o respectivo cálculo.

⁶⁵ LEANDRO PAULSEN, *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 12 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 1331

⁶⁶ "CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. SENTENÇA ANTECIPADA. VETO REGIMENTAL (ART-325, VIII, DO R.I.-S.T.F.). OFENSA AO ART-18, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIVERGENCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO A APLICAÇÃO DO ART-5. DO DECRETO-LEI N. 195/67. PREVALENCIA DA TESE DE QUE A PUBLICAÇÃO PREVIA DO EDITAL PREVISTO NO MENCIONADO DISPOSITIVO E NECESSARIA PARA A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E NÃO PARA A REALIZAÇÃO DA OBRA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO" - (RE 98408, Relator(a): Min. SOARES MUNOZ, Primeira Turma, julgado em 19/04/1983, DJ 20-05-1983 PP-07058 EMENT VOL-01295-02 PP-00545 RTJ VOL-00105-03 PP-01281); "TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. O ARTIGO 82 DA LEI 5.172 DE 1966, FOI REVOGADO PELO ARTIGO 5 DO DECRETO-LEI NUM. 195, DE 1967, PORQUE A EPOCA AS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO AINDA NÃO TINHAM O STATUS OU A FORÇA DE LEI COMPLEMENTAR (EMENDA CONSTITUCIONAL 1/1969, ART. 18, PAR. 1); NO NOVO REGIME, O EDITAL QUE ANTECEDE A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA PODE SER PUBLICADO DEPOIS DA REALIZAÇÃO DA OBRA PUBLICA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E IMPROVIDO" - (REsp 89791/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/1998, DJ 29/06/1998, p. 139); e "TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EDITAL. 1. 'A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria. Pode, entretanto, ser posterior à realização da obra pública' (REsp 84.417, Rel. Min. Américo Luz). Precedentes da 1ª e 2ª Turma. 2. Recurso especial improvido" - (REsp 143.998/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/03/2005, DJ 13/06/2005, p. 217).

⁶⁷ "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. ARTS. 81 E 82 DO CTN. DECRETO-LEI 195/67. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA. 1. 'A alteração superveniente da competência, ainda que ditada por norma constitucional, não afeta a validade da sentença anteriormente proferida', sendo que, 'válida a sentença anterior do juiz que a prolatou, subsiste a competência do tribunal respectivo' (CC 6.967-7, Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26.09.97). Com base em tal orientação a jurisprudência do STJ afirmou a sua competência para julgar recursos especiais interpostos antes da EC 45/04, mesmo quando tratem de matéria que, por força da referida Emenda, foi atribuída a outros órgãos jurisdicionais (Nesse sentido: CC 57.402, 1ª Seção, Min. José Delgado, DJ de 19.6.2006, no CC 58.566, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ de 7.8.2006, no AgRg no REsp 809.810, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.5.2006 e no REsp 507.907, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 25.9.2006)." (REsp 598.183/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.11.2006). 2. De acordo com a jurisprudência desta Corte, continuam em vigor os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, bem como as disposições do Decreto-Lei 195/67, os quais regulamentam a contribuição de melhoria. 3. 'Só depois de pronta a obra e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria' (CARRAZZA, Roque Antonio. 'Curso de Direito Constitucional Tributário', São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 533). 4. O lançamento da contribuição de melhoria deve ser precedido de processo específico, conforme descrito no art. 82 do Código Tributário Nacional. 5. Cabe ao Poder Público apresentar os cálculos que irão embasar a cobrança da contribuição de melhoria, concedendo, entretanto, prazo para que o contribuinte, em caso de discordância, possa impugná-los administrativamente. Trata-se, pois, de um valor presumido, cujo cálculo está a cargo da própria Administração. 6. O procedimento administrativo não exclui a revisão pelo Judiciário. 7. Recurso especial desprovido" - (REsp 671.560/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 11/06/2007, p. 265)

A prática tem demonstrado ser raramente lançada a contribuição de melhoria, e, quando isso é feito, não se tem observado o cumprimento dos requisitos legais ora mencionados.⁶⁸ Como afirma REGINA HELENA COSTA, isso ocorre tanto pela complexidade do procedimento em questão, quanto por um juízo de conveniência política.⁶⁹ Nas palavras de GERALDO ATALIBA, a contribuição de melhoria “jamais conheceu eficiente e adequada aplicação. Salvo algumas tentativas antológicas, é mera peça de museu. Há enorme resistência à sua implantação, baseada em preconceituosas objeções de toda ordem”.⁷⁰

⁶⁸ LUÍS EDUARDO SCHOUERI. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 176.

⁶⁹ REGINA HELENA COSTA. *Curso de Direito Tributário*. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145.

⁷⁰ GERALDO ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 172.