

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

WALMIR DO NASCIMENTO SILVA

*Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade de Direito do Oeste de Minas.
Divinópolis-MG*

INTRODUÇÃO

O homem é um animal político (sociável), já o dissera o maior pensador estagirita.

Sendo ele político (de pólis = cidade), ao viver em sociedade está sempre carente ou desejoso de alguma coisa para seu maior conforto ou comodidade e sobrevivência, consoante seu padrão de vida e grau de exigência. E, em se tratando de necessidades, damos realce às *individuais*, para o presente trabalho.

É bem sabido que, salvo raras exceções, todo benefício tem o seu preço. Assim, se alguém é beneficiado por uma obra pública, normalmente irá pagar por ela, ainda que não a tenha solicitado. Dizemos *normalmente* porque o Poder Público pode, se quiser, dispensar o correspondente pagamento. Mas se não for dispensado, o cidadão ou beneficiário irá pagar *O quê? Quanto? Como? Quando?*

A estes e outros questionamentos tentaremos apresentar respostas e observações interessantes, na composição deste opúsculo. A matéria enfocada tange, de alguma forma, a quase todos nós, onde quer que estejamos, sendo assim, uma forte razão para o nosso interesse.

DESENVOLVIMENTO

Denominação – Do latim, *contribuo-ere*, que significa contribuir, dar, incorporar, fornecer, é uma modalidade de tributo, gerado pela valorização imobiliária decorrente de obras públicas realizadas pelo governo. A denominação *contribuição de melhoria* é atribuída a Roncali (italiano), em razão de trabalho publicado por ele em 1896, sobre a *contributi di miglioria*. Mas tem-se considerado que a contribuição de melhoria é de origem inglesa, tendo sido usada nos séculos XIII e XV, especialmente em Westminster e em Londres, em 1662 e em 1667, respectivamente, para reformas urbanas cujo custeio foi assim parcialmente coberto.

No Brasil, a expressão em análise já foi referida como taxa especial de benefício ou taxa de melhoria.

Outras expressões também foram propostas para batizar esta espécie tributária: contribuição por *plus valia*, contribuição por reavaliação especial, contribuição por obra pública.

Melhoria – é o vocábulo que tem o sentido de melhoramento material, de benfeitoria em edifícios, inclusive de obra realizada.

Contribuição de melhoria – tem o significado de contribuição que se paga em razão de se ter recebido um aumento de valor imobiliário.

HISTÓRICO

A origem da contribuição de melhoria, tributo fundamentado no benefício obtido por alguns proprietários de imóveis em decorrência da realização de obras públicas, é muito antiga.

Obrigação de fazer. Nesta fase, estavam na obrigação dos proprietários de imóveis certos encargos, como: *também fará qualquer via pública imediata à sua casa própria, e limpará o aqueduto que esteja descoberto, e o construirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos*. Os proprietários de imóveis tinham a obrigação de construir ruas (prestação *in labore*).

Diversos outros casos análogos são apontados como marcos precursores da contribuição de melhoria: Ordenações Manuelinas, de 1521; Ordenações Filipinas, de 1562, em Portugal, para custeio de construção e reconstrução de estradas e pontes, quando se oneravam as pessoas beneficiadas com tais obras.

A legislação inglesa, em 1427, dispunha sobre a construção de sistema de drenagem em certas áreas baixas, e obras de regularização dos rios Tâmsa e Sena, sendo o custo da construção das muralhas suportado pelos proprietários das terras beneficiadas com tais obras.

A contribuição de melhoria é encontrada, de há muito, em diversos países: na Prússia em 1848, na Itália em 1865, na Espanha em 1877, na Alemanha em 1855, na Suíça em 1900, na Bélgica em 1902.

Esses exemplos passam para a América, onde uma lei de Nova Iorque, em 1691, adota o princípio, repetindo a prática metropolitana.

ORIGEM NO BRASIL

No Brasil, é com fundamento no fator benefício e não no custo que encontramos a contribuição de melhoria, espécie tributária específica.

A idéia de recuperação do custo de obras públicas que valorizam imóveis de particulares é, no Brasil, encontrada antes do aparecimento da contribuição de melhoria, propriamente dita.

No período imperial, foram exigidas fintas, *encargos pecuniários*, para custeio de certas obras públicas, como pontes, fontes e calçadas, tanto na Bahia, em 1812, quanto em Minas Gerais, em 1818.

No período republicano, também foram adotadas as taxas de execução de calçamento, na pavimentação dos logradouros públicos, e eram exigidas dos proprietários limítrofes.

Em 1905, exigia-se dos proprietários confinantes metade do custo da pavimentação das ruas.

Em 1924, a Lei nº 2.869 onerava os proprietários de imóveis adjacentes das vias pavimentadas com dois terços do custo total do empreendimento público, e a Lei nº 3.008, de 1926 já exigia dos contribuintes o custo total da obra.

criação

A contribuição de melhoria foi criada pela Carta Magna de 1934, art. 124. A Constituição de 1937 silenciou a respeito do assunto. Em 1940, o Decreto Federal nº 2.416 adotou a divisão bipartida dos tributos, admitindo tão-somente impostos e taxas, deixando a contribuição de melhoria como uma subespécie de taxa.

A Constituição de 18-9-46 adotou a divisão tripartida dos tributos, aceitando como espécies tributárias específicas o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria.

A seguir, é promulgado o Código Tributário Nacional, através da Lei nº 5.172, de 25-10-66, que reproduz a conceituação constitucional do tributo, contida na Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

O art. 81 do CTN dispõe: *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 o beneficiado.*

Ainda na vigência da Constituição de 1946, é baixado o Decreto-Lei nº 195, de 24-2-67, com força de lei da União sobre normas gerais de direito financeiro. Este Decreto, fiel aos termos da Constituição, caracterizou a contribuição de melhoria da seguinte forma:

a) definindo como fato gerador da respectiva obrigação tributária *o acréscimo de valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas* – art. 1º.

Trata-se de um instrumento *para fazer face ao custeio das obras públicas* – art. 3º, tendo como limite *o custo das obras* – art. 4º.

b) definindo como contribuintes os *proprietários de imóveis de domínio privado, situados nas áreas e indiretamente beneficiados pela obra* - § 3º do art. 3º.

c) definindo como base de cálculo da contribuição *o benefício resultante da obra, calculada através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência*” – art. 3º.

Em 24-1-67, é promulgada a Constituição do Brasil que admite a contribuição de melhoria como espécie tributária autônoma.

Em 17-10-69, é promulgada a Emenda Constitucional nº 1, que aceita a contribuição de melhoria como espécie tributária típica, nos seguintes termos: Art. 18. – *Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:... II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que tenha como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado.*

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA ATUALMENTE

A contribuição de melhoria, nos dias de hoje, deve obedecer às seguintes fontes normativas:

- a) Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, III;
- b) Decreto-Lei nº 195, de 24-2-1967;
- c) Código Tributário Nacional, em seus arts. 81 e 82.

O Decreto-Lei 195 regula toda a matéria contida no CTN em relação à contribuição de melhoria.

Sob a égide da EC nº 1/69, decidiu o STF: *Não obstante alterada a redação do inc. II do art. 18 pela Emenda Constitucional nº 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública – requisito ínsito à contribuição de melhoria –*

persiste como fato gerador dessa espécie tributária, in RTJ 138/600 e 614.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a valorização de imóvel do contribuinte decorrente de obra pública realizada. Assim, a mera realização de obra pública, sem acarretar valorização de imóvel, não enseja a cobrança do tributo por faltar a melhoria, requisito ínsito da contribuição em tela.

O art. 2º do Decreto-Lei nº 195/67 indica, de forma taxativa, as obras públicas que, provocando valorização imobiliária, podem gerar a contribuição sob enfoque:

- 1) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- 2) construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- 3) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- 4) 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 utilidades públicas;
- 5) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- 6) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- 7) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

8) aterros e realizações de embelezamentos em geral, inclusive desapropriação em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

CARACTERÍSTICAS

Como Tributo

a) é uma prestação objeto da relação jurídica tributária. É a prestação que o Estado, na qualidade de credor, tem o direito de exigir do sujeito passivo. Logo, a contribuição de melhoria deve ser instituída em lei, ser compulsória.

b) é uma prestação de dar, de dar pecúnia. O contribuinte deve dar ao Estado uma determinada soma de dinheiro, ou melhor, deve prestar pecúnia.

Como Espécie Tributária

a) o pressuposto de fato contido em lei para dar nascimento à obrigação tributária é representada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública;

b) a contribuição de melhoria, como espécie tributária é uma prestação unilateral, não podendo corresponder, para o sujeito passivo, a qualquer contraprestação por parte do sujeito ativo. Inexiste uma contrapartida mensurável, relativamente a atividade estatal, ao contribuinte que a paga. A contribuição é paga para recuperar a parte divisível do custo de uma obra pública realizada no interesse da coletividade;

c) embora o elemento destino da arrecadação não seja elemento característico de nenhum tributo, podemos dizer que a contribuição de melhoria é exigida para atender ao custo da obra pública, não podendo o Poder Público exigir de todos os contribuintes, importância superior ao custo da obra pública. Devemos observar ser este elemento (destino da arrecadação) extrajurídico. Juridicamente, uma vez logrado o fim perseguido

pelo tributo (obtenção de recursos), o tributo se esgota em seu conteúdo, extinguindo-se a obrigação tributária, cessando, pois, o aspecto jurídico do fenômeno.

A contribuição de melhoria é um tributo de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas essa competência só pode ser exercida no âmbito de suas respectivas atribuições (CTN, art. 81), que estão previstas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

É tributo *vinculado* porque sua hipótese de incidência é a valorização de imóvel em decorrência de obra pública, dependendo, portanto, de uma atuação estatal.

Por outro lado, é norteadada pelo princípio custo/benefício, porque *é tributo afinado com a idéia de justiça fiscal e se subordina especialmente ao princípio do custo/benefício, embora não lhe seja estranho o princípio da capacidade contributiva. Cuida-se de custo (para a administração) e de benefício (para o contribuinte).*

Trata-se de tributo com finalidade fiscal, porque visa a obter recursos para cobrir os custos da obra. O tributo em tela não pode ser objeto de repercussão, porque o art. 8º do DL nº 195/67 considera nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao locatário o pagamento, no todo ou em parte, da contribuição de melhoria lançada sobre o imóvel.

BASE DE CÁLCULO

Silenciando a CF de 1988 sobre a base de cálculo da contribuição de melhoria, deve-se observar a norma do art. 82, § 1º, do CTN. Assim, a contribuição ora estudada relativa a cada imóvel é determinada, levando-se em conta a parcela do custo da obra a ser suportada pelos proprietários dos imóveis valorizados, sendo a mencionada parcela rateada pelos imóveis situados na zona beneficiada.

O art. 4º do DL nº 195/67 considera como custo não só o direto (obra em si), como também o indireto, compreendendo as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimo.

Por sua vez, o art. 12 do DL 195/67 prescreve que a contribuição de melhoria será paga pelo contribuinte de forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

REQUISITOS PARA COBRANÇA

O art. 82 do CTN prescreve que a lei relativa à contribuição de melhoria deverá conter os seguintes requisitos para a cobrança do tributo:

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 anteriormente;

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

Por sua vez, o § 2º do art. 82 do CTN determina que feito o 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. O lançamento da

contribuição de melhoria é feito de ofício e somente pode ocorrer após o término da execução da obra pública, embora possa o Poder Público proceder ao lançamento na conclusão parcial da obra, visando a cobrar o tributo somente dos proprietários dos imóveis por ela beneficiados – DL nº 195/67, art. 9º.

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E TAXA

Existem semelhanças entre a contribuição de melhoria e a taxa, porque ambas são tributos vinculados, retributivos, ou comutativos, e comuns. São tributos vinculados porque a sua hipótese de incidência definida em lei depende de uma atuação estatal específica: exercício do poder de polícia e prestação de serviço público específico e divisível na taxa, e execução de obra pública na contribuição de melhoria. São tributos retributivos, ou comutativos, por serem informados pelo princípio custo/benefício. A instituição de ambos os tributos é da competência comum de todos os entes políticos, embora o exercício dessa competência seja do ente político dotado da atribuição administrativa precedente de prestar o serviço público (taxa) ou executar a obra pública (contribuição de melhoria).

Entretanto, existe uma dessemelhança nítida entre taxa e contribuição de melhoria, considerando que é distinta a natureza da atividade estatal que é desempenhada visando à cobrança desses dois tributos. A contribuição de melhoria não pode ser cobrada com base no exercício de poder de polícia, como ocorre com a taxa.

a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente;

b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercitada, o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público.

PRESSUPOSTOS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

- A) realização de obra pública;
- B) valorização imobiliária decorrente da obra pública;
- C) a despesa realizada como limite total da contribuição;
- D) o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado como limite individual.

CONCEITUAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

I) Aspectos econômicos – A riqueza particular, isto é, o patrimônio de cada proprietário aumenta em função de sua atividade produtiva e da aplicação de seus capitais, mas aumenta também independentemente dessa atividade, em razão do trabalho coletivo ou da ação do Estado. Justa e lógica seria, pois, a cobrança de um tributo onerando o valor decorrente da ação do Estado, independentemente do esforço do proprietário. Toda vez que um patrimônio se valoriza por efeito de ação do Poder Público, justa seria a cobrança, sobre essa valorização, de um tributo. O proprietário que obteve a valorização imobiliária, decorrente da obra pública, deve pagar ao Estado um tributo, para que este receba parte do que gastou à custa da coletividade. Economicamente, é este o fundamento da contribuição de melhoria.

II) Aspectos políticos – Compete ao Poder Público conseguir uma maneira de financiar tais obras que deve realizar, por indispensáveis. Não seria justo, em face do princípio geral do Direito, que toda a coletividade pagasse impostos e o Estado os empregasse em obras que iriam beneficiar imediatamente a propriedade de alguns.

Ressalte-se que benefício, neste caso, não é sinônimo de valorização, de acréscimo de valor ou lucro. Benefício especial tem, aqui, o sentido de melhoria, de vantagem, de melhoramento, de benefício individual. A causa jurídica da contribuição de

melhoria é justamente esse benefício especial, ou melhor, a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

A contribuição de melhoria deve ser exigida em proporção ao custo do serviço, isto é, do benefício prestado ao imóvel. A obra, realmente, beneficia o imóvel sem adicionar-lhe nada de material à sua estrutura ou ao solo. Beneficia-o, melhorando certas condições que estão intimamente ligadas ao imóvel (maior acessibilidade, maior conforto, maior higiene, etc.). Assim, a contribuição de melhoria não se apresenta politicamente como um tributo sobre o acréscimo de valor ou sobre a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública. Trata-se de uma espécie tributária que constitui simples instrumento de rateio do custo de *obra pública*.

O crescimento das cidades e o bem-estar da coletividade requerem, cada vez mais, novas obras públicas de diversas naturezas: passeios, arborização, iluminação públicas, abertura e alargamento de vias públicas, nivelamento, calçamento, pontes, túneis, viadutos, rede de água, esgoto, canalização de água potável, parques públicos para recreio, sistema de trânsito rápido, e vários outros.

De um lado o Estado (a coletividade), com seu dinheiro, constrói uma obra pública, que irá valorizar a propriedade particular, surgindo, então, de outro lado, para o proprietário desse imóvel, um enriquecimento sem causa.

O Poder Público, quando usa a contribuição de melhoria, visa a financiar o custo da obra pública, apresentando-se esse tributo como uma contribuição de custo.

III) Aspectos financeiros – A obra pública produz, na verdade, um benefício geral, de custo indivisível, e ao mesmo tempo um benefício especial, de custo divisível. Uma obra pública que traga benefício geral e ocasione, ao mesmo tempo, valorização imobiliária para certos proprietários de imóveis, deve ser custeada pela coletividade através de impostos (parte indivisível) e parte pelas pessoas diretamente beneficiadas pela valorização imobiliária, através de uma espécie tributária típica (parte divisível).

A contribuição de melhoria se afasta do imposto e também da taxa. Ela é um tributo especial, um *tertium genus*.

Do ponto de vista financeiro, a contribuição de melhoria se distingue do imposto e da taxa pelas seguintes razões:

a) *do imposto* – em razão do destino específico do produto da arrecadação tributária, que pode custear necessidades coletivas indivisíveis (imposto) ou obras públicas das quais decorra valorização imobiliária (contribuição de melhoria); em razão de ser arrecadada de todos sem distinção (imposto) ou apenas das pessoas beneficiadas (contribuição de melhoria); em razão de serviços públicos indivisíveis (imposto) ou em razão de valorização imobiliária decorrente de obra pública (contribuição de melhoria).

b) *da taxa* – em razão da causa jurídica, isto é, da valorização imobiliária decorrente de obra pública (contribuição de melhoria) ou de utilização de serviços públicos específicos e divisíveis ou em razão do poder de polícia (taxa); em razão da época do pagamento, se uma única vez (contribuição de melhoria) ou se periodicamente, por ocasião de cada atividade estatal dirigida ao contribuinte (taxa).

Sob o aspecto financeiro, a contribuição de melhoria se apresenta como um instrumento importante para o fortalecimento das finanças públicas (federais, estaduais ou municipais), mormente como ótimo estímulo de programas de obras de infraestrutura urbana.

IV) *Aspectos jurídicos*. A teoria jurídica procura examinar essa espécie tributária dentro de uma ótica exclusivamente normativa, deixando de lado os demais aspectos (econômicos, políticos e financeiros).

No Brasil, a causa jurídica para dar nascimento à obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria é dada pela própria Constituição, ao fazer a discriminação de rendas tributárias. Tendo ela admitido três espécies tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria – podemos dizer que o ordenamento jurídico tributário admite a contribuição de melhoria como uma categoria autônoma de tributo, distinta das demais espécies, em

razão do pressuposto de fato que dá origem à respectiva obrigação.

Juridicamente, conforme se depreende do próprio texto constitucional, a contribuição de melhoria é a espécie tributária que tem como pressuposto de fato a valorização imobiliária decorrente de obra pública, exigida dos proprietários dos imóveis beneficiados, para o custeio da aludida obra (não se pode exigir, globalmente, mais do que a despesa realizada e, individualmente, mais do que o custo da valorização sofrida para cada imóvel beneficiado).

O aspecto nitidamente jurídico da contribuição de melhoria é ser uma espécie tributária autônoma, que tem como causa jurídica a valorização do imóvel do contribuinte em decorrência de obra pública.

CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Referido conceito, como ocorre em qualquer espécie tributária, varia de acordo com o ordenamento positivo de cada país.

A contribuição de melhoria oferece matiz próprio e específico: ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio. Se o Poder Público emprega vultosos fundos da coletividade em obras restritas a certo local, melhorando-o tanto que se observa elevação do valor dos imóveis aí situados, com exclusão de outras causas decorrentes da diligência do proprietário, impõe-se que este, por elementar princípio de justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio.

CONCEITO LEGAL

A primeira conceituação legal encontra-se na Constituição Federal de 1934, expressa da seguinte forma: *Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a*

administração que as tiver efetuado poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

Decreto-Lei nº 195/67, art. 1º: *A contribuição de melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.*

Lei nº 5.172, de 25-10-72 (CTN), 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.*

Vê-se que a definição de contribuição de melhoria acha-se em função da característica do fato gerador da respectiva obrigação tributária, *valorização decorrente de obra pública*, e a finalidade, *financiar a obra pública, não podendo ser exigida além da despesa realizada.*

Em Nosso Direito Positivo

a) a contribuição de melhoria constitui uma espécie autônoma de tributo, distinguindo-se dos demais, *imposto e taxa*, pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária – CTN, art. 4º;

b) o fato gerador da obrigação tributária que corresponde à contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública;

c) a contribuição de melhoria é um instrumento de custeio da obra pública que valoriza o imóvel do contribuinte, havendo um limite para a sua cobrança: o total, que não poderá ultrapassar o gasto realizado;

d) a Constituição e a lei complementar apenas definem o tributo como espécie tributária, gênero, competindo ao legislador ordinário definir o tributo.

CONCEITO DOUTRINÁRIO

Os autores assim conceituam a contribuição de melhoria:

- *prestação pecuniária a que se acham obrigados os proprietários de imóveis pelo incremento de valor que seus bens experimentam pela execução de uma obra pública* (Achille Donato Giannini);

- *a contribuição de melhoria é uma contribuição compulsória, proporcional ao benefício específico derivado, destinada a atender o custo de uma obra de melhoramento empreendida para o benefício comum* (Emílio Margain Manatou);

- *são contribuições de melhoria aquelas que devem ser pagas por proprietários e possuidores de bens imóveis que experimentam uma vantagem econômica como consequência da realização de uma obra pública, planejamento e urbanização* (Sérgio Francisco de la Garza);

- *entende-se por contribuição de melhoria a obrigação pecuniária imposta pelo Estado, com caráter único, aos proprietários de determinados imóveis, que se fixa em função do máximo da plus valia experimentada pelos referidos imóveis, pela construção de uma obra pública de uso comum* – (Manuel de Juano);

Conceitos da doutrina brasileira – *a contribuição de melhoria constitui modalidade de tributo pelo qual se exige dos contribuintes pagamento em razão de valorização produzida em seu imóvel, por obra pública realizada mediante processamento especial, em que há prévia audiência dos interessados e cálculo do valor do benefício a ser cobrado* (Rubens Gomes de Sousa);

- *contribuição de melhoria é o tributo cobrado da valorização produzida em imóvel do contribuinte, em consequência de obra pública concreta realizada no local de situação do imóvel* (Manuel Lourenço dos Santos).

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

Sujeito ativo – É o credor da obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria. É a pessoa titular do poder ou da competência fiscal, isto é, o Estado ou a entidade estatal. Poderá ser, também, certo órgão estatal, que receba competência para apenas exigir (não para legislar) a contribuição de melhoria.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 145, III, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Conforme a Emenda Constitucional nº 1, de 17-10-69, art. 18, II, *compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuição de melhoria.*

Assim, podemos dizer que a contribuição de melhoria é uma espécie tributária de competência comum. Ou seja, a instituição dessa espécie tributária é livre para os três níveis de governo, podendo ser decretada exclusiva ou concorrentemente, pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Como esse tributo é exigido para fazer face ao custo de obras públicas, evidentemente sua cobrança deve pertencer à pessoa jurídica de direito público que tiver empreendido a obra. Sendo instrumento de recuperação de custos de obras públicas, a contribuição de melhoria pode ser exigida por *dois ou mais* poderes tributantes, desde que a realização das obras tenha sido, realmente, feita por dois ou mais governos. E a exigência de uma contribuição de melhoria não exclui a cobrança de outra, desde que sejam dois os poderes tributantes, ambos realizadores de obras que valorizem a propriedade imobiliária do contribuinte.

Sujeito passivo – É a pessoa a quem a lei tributária atribui a obrigação da prestação jurídica. É a pessoa obrigada ao pagamento dessa espécie tributária, sendo sempre uma pessoa com relação direta e pessoal ao imóvel valorizado pela obra pública. Assim, vemos que a contribuição de melhoria possui caráter específico quanto à sua cobrança, devendo ser exigida exclusivamente das pessoas que se acham ligadas ao imóvel valorizado pela obra pública.

Corrente de obra pública. A contribuição de melhoria é paga em razão da *melhoria* (valorização imobiliária) recebida da obra pública. Trata-se de contribuição (especial), em razão de haver uma obra pública que vem dar uma melhoria a *uma categoria de pessoas limitadas territorialmente*.

Base de cálculo específica – própria da contribuição de melhoria. Como o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, muitos autores exigem que a base de cálculo desse tributo seja a valorização imobiliária, o que torna o tributo de difícil percepção. Todavia, como a contribuição de melhoria é um instrumento de custeio da obra pública, inúmeros autores colocam como base de cálculo dessa espécie tributária não o benefício, mas o custo da obra que se deseja financiar, dividindo-o proporcionalmente.

Portanto, para a criação da contribuição de melhoria deverá haver, definidos em lei ordinária, todos esses elementos característicos: o elemento pessoal, *sujeito ativo e passivo*, o elemento material, *pressuposto de fato da obrigação tributária*; e o elemento financeiro, *base de cálculo*.

Fato gerador – O fato gerador da obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria é a valorização do imóvel do contribuinte em decorrência da execução material da obra pública.

Nos termos do Decreto-Lei nº 195/67, a contribuição de melhoria tem como fato gerador da respectiva obrigação *o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas* - art. 1º.

Portanto, para que se possa exigir a contribuição de melhoria, há a necessidade da existência, como pressuposto de fato, dos seguintes elementos distintos, mas conjugados: valorização do imóvel do contribuinte, e que seja em decorrência de obra pública. E estes dois elementos devem existir conjuntamente. A simples realização de obra pública, por si só, não basta para constituir o fato gerador da respectiva obrigação. O mesmo se diga em relação à valorização imobiliária isolada. O essencial é a existência dos dois elementos, única forma da existência da causa jurídica do

tributo: valorização imobiliária e obra pública. Aquela deve ser decorrente desta.

VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA

As causas de acréscimo de valor são de diferentes origens, tais como: a conjuntura econômica, o aumento da população, a influência da atividade dos particulares, a ação do poder público, etc.

O essencial na contribuição de melhoria é a valorização provocada por obra pública, p. ex., a partir do momento em que o Poder Público abre uma avenida, ou, no caso de uma fazenda rural, a partir de quando ela seja cortada por uma estrada rodoviária feita pelo Poder Público, *obra pública*. O seu valor será aumentado, porque o imóvel passou a gozar de acesso econômico e seguro aos mercados consumidores.

Teoricamente, podemos dizer que a valorização ocasionada por obra pública pode ser geral, individual ou especificamente imobiliária.

Casos de obras públicas que não devem ser custeadas pela contribuição de melhoria:

a) abertura de um túnel que liga bairros residenciais distantes, com função urbanística de concorrer para o desafogo do tráfego na zona central da cidade. Neste caso haverá grande benefício geral, pouco benefício individual, e pouca valorização imobiliária;

b) uma ponte ligando uma cidade a outra proporcionará grande valorização geral, pouca valorização individual e pouca valorização imobiliária.

A relação existente entre a valorização dos imóveis e o custo da obra é muito oscilante. Existem obras dispendiosas que proporcionam pequena valorização, e obras de pequeno vulto, ao contrário, podem oferecer enorme valorização, a exemplo da abertura de uma simples via pública.

OBRA PÚBLICA

Obra pública é toda execução material de um projeto de engenharia realizada pelo Poder Público. O vocábulo abrange a realização de uma obra ou de uma melhoria, mas o essencial é que por obra pública se entenda aquela que tenha condições para valorizar imóveis, a exemplo de abertura de uma estrada, de uma rua, etc. Entretanto, existem obras públicas, como a construção de uma escola, que dificilmente valorizará imóveis dos proprietários vizinhos. Inúmeras obras públicas, arroladas no DL nº 195/67, autorizam a cobrança de contribuição de melhoria.

Deve-se ter em mente que não é a obra pública, em si e por si, que ocasiona a valorização imobiliária. Uma abertura de rua, p. ex.: poderá beneficiar os proprietários limítrofes *se atravessar terrenos não isolados*, mas pode também não beneficiá-los, *se atravessar terrenos abandonados*. Certas obras públicas, mormente as que oferecem equipamentos urbanos, valorizam imóveis que se situam na zona de influência. Existem obras que, ao contrário, chegam a provocar desvalorização imobiliária, embora tais obras sejam úteis à coletividade. A título de exemplo, citamos um viaduto com trânsito intenso e ruidoso, construído numa área de edifícios residenciais.

OBRAS PÚBLICAS E NÃO SERVIÇOS PÚBLICOS

Tem sido um caráter de continuidade, no Brasil, o fato de a contribuição de melhoria ser devida em razão da valorização imobiliária decorrente de obras públicas, e não em razão de serviços públicos.

Alguns autores apontam diferença entre contribuição de melhoria e taxa, fundamentados no fato de a contribuição de melhoria exigir obra pública que valorize o imóvel do contribuinte, enquanto que a taxa se condiciona a um serviço público utilizado, efetiva ou potencialmente.

No caso de pavimentação, qual o tributo a ser exigido? Na prestação de serviço, o que se dá é um bem imaterial, *o serviço*,

enquanto que na execução de obra o que se dá é um bem material, *a obra*. Quem pavimenta uma rua presta serviço para quem o contratou, entretanto, a pavimentação entregue à coletividade é uma obra pública e não um serviço que se presta à coletividade. O mesmo ocorre quando se abre uma via pública, uma praça pública, uma usina hidrelétrica, uma ponte.

O nosso Pretório Excelso tem decidido no sentido de que a pavimentação é uma obra pública e não um serviço público. A matéria já é pacífica, v.g.: STF, RE nº 53-516-SP, ac de 29-8-78, in RTJ, v. 90, p. 162.

O poder público pode até optar por realizar a obra de graça, nada exigindo das pessoas, desde que haja possibilidade de se respeitar os conceitos estabelecidos na Constituição e em leis complementares. Pode haver uma lei específica de contribuição de melhoria para o custeio de cada obra pública. Todavia, não é necessária a existência de lei específica para cada caso. O essencial é a obediência às exigências da Constituição e da legislação complementar – STF, RE nº 76.278, de 19-11-73, in RTJ, v. 69, p.814.

A supracitada contribuição não pode alcançar obras ou melhoramentos já concluídos antes da lei instituidora do tributo. Quanto ao momento da cobrança, a lei fiscal tem silenciado. Podem existir diversos fatos, ocorridos em momentos diferentes, como início de estudo da obra, licitação, abertura de licitação, adjudicação da concorrência pública, começo da obra, término da obra, inauguração, etc. E pode ocorrer o fato de alguns administradores iniciarem a obra e não a concluírem. Então, somente depois de concluída a obra é que se tem a valorização imobiliária. Para Héctor B. Villegas, a obrigação de pagar a contribuição de melhoria nasce do momento em que se finaliza a obra beneficiadora, ou seja, com o término da obra pública. E se a obra é concluída antes da venda do bem imóvel valorizado? Quem irá arcar com o tributo será o vendedor.

Há autores que entendem que a essência do tributo está na valorização imobiliária. Assim, a obra tem um custo, mas se não

trouzer valorização imobiliária, não haverá incidência do tributo, e a contribuição não seria devida.

O problema da base de cálculo de contribuição é de difícil exame. Existem vários métodos para o cálculo distributivo da contribuição em análise: a) o de avaliação direta da valorização proporcionada a cada imóvel, para efeito da distribuição proporcional do custo geral; b) o de presunção legal dessa valorização; c) o método do custo da obra, aliado a outros critérios mais facilmente mensuráveis.

LIMITE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Sempre estiveram presentes dois limites para a exigência do tributo:

D) o limite total, *custo da obra*, e o limite individual, *valorização imobiliária*.

Dispõe a EC nº 1/69, que o limite é apenas um único, o total em seu art. 18, inc. II, com redação dada pela EC nº 23/82, art. 1º. No direito brasileiro, existe uma limitação para a cobrança de contribuição de melhoria, a saber: limite *total*, segundo o qual o montante a ser cobrado dos contribuintes não poderá ultrapassar as despesas realizadas com a obra pública que motivou a valorização dos imóveis.

Ressalte-se que são inegáveis as dificuldades existentes para o cálculo desses dois elementos, tanto da valorização do imóvel como do custo da obra.

CÁLCULO DA VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL

O melhor procedimento para se fixar a valorização dos imóveis em razão da obra pública é o da dupla verificação: antes e depois da realização da obra, e é o método mais tradicional.

Destarte, o Poder Público deve fazer uma estimativa da valorização decorrente da obra pública, verificando o valor do imóvel antes da obra e depois dela concluída, objetivando uma

valorização global, *somatório das valorizações individuais dos imóveis situados na zona de influência*, e individual, *valorização do imóvel*. Registre-se que é considerado extremamente difícil determinar-se a zona de influência de qualquer tipo de obra pública, por mais simples que ela seja, por exigir muita técnica, devendo haver fixação em termos físicos, levando-se em conta a distância dos imóveis beneficiados em relação à obra realizada.

CÁLCULO DO CUSTO DA OBRA

Por *custo da obra*, entende-se não apenas o valor da execução do melhoramento propriamente dito. Outros custos e despesas, relacionados com a implantação do melhoramento fazem parte do custo da obra. Desta forma, integram os custos da obra, dentre outras, as seguintes despesas: relativas a estudos, projetos, fiscalização, desapropriação, administração, execução, financiamento, prêmio de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimo. Portanto, vê-se que o custo da obra não é apenas o custo nominal, mas um custo real, onde se incluem todas as despesas realizadas com ela.

O Poder Tributante, se o desejar, pode determinar uma contribuição de melhoria apenas para custear parte da obra.

Nada impede que a lei ordinária do poder tributante consigne, expressamente, que o custo da obra seja dividido entre o Poder Público e os proprietários beneficiados, na razão de, p ex., 1/3 para estes e 2/3 para aquele. Trata-se apenas de opção política do poder tributante.

DIREITO POSITIVO

Em síntese, as seguintes exigências devem ser atendidas, quanto ao procedimento da Administração para cobrança do tributo:

a) a administração deve publicar previamente edital contendo diversos elementos: delimitação das áreas diretas e imediatamente beneficiadas, a relação dos imóveis nelas compreendidos,

memorial descritivo do projeto, orçamento total ou parcial do custo das obras, determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados, prazos para impugnação;

b) publicado o edital, os proprietários de imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas têm prazo mínimo de 30 dias para apresentar a impugnação contra qualquer dos elementos citados;

c) executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte já suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da contribuição de melhoria, a administração procederá ao lançamento da contribuição, notificando o contribuinte, cabendo a este, se assim entender, apresentar defesa, *impugnando*, dentro do prazo de 30 dias.

CONTRIBUINTE

Contribuinte de contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel beneficiado, direta ou indiretamente pela obra pública. O DL nº 195/67 refere-se também a proprietário do imóvel. A expressão *proprietário do imóvel* atinge toda pessoa que detenha direitos de propriedade, abrangendo tanto o *proprietário* do imóvel beneficiado como seu titular de domínio útil ou o seu *possuidor*. Por isso, a contribuição de melhoria deve trazer sempre uma referência à pessoa do contribuinte, legalmente obrigada ao seu pagamento. O contribuinte será a pessoa que se encontra ligada direta e pessoalmente ao fato gerador da obrigação relativa à contribuição de melhoria, e ele será, em última análise, o instrumento de custeio da obra pública.

CONCLUSÃO

Para atender algumas de suas necessidades, o homem, além do fruto do seu próprio trabalho, às vezes beneficia-se do Poder Governamental, formando uma interação, onde ambos, comutativamente, beneficiam-se, cada um à sua condição.

O particular recebe meios infra-estruturais necessários, ou até indispensáveis, à sua fixação e bem-estar. O Governo, à guisa de reciprocidade, complementa e fortalece seus recursos orçamentários com outra modalidade de crédito, de natureza eventual, que é a contribuição de melhoria.

O proprietário de um imóvel às vezes recalcitra, à primeira vista, contra o pagamento, mas tão logo tome consciência dos seus fundamentos e de sua razão de ser, sempre haverá de reconhecê-lo como justo, embora possa-lhe parecer oneroso. Porque tudo o que se alicerça na verdadeira justiça tem o respaldo de Deus e a aceitação e reverência dos mortais.

Em suma, o que mais interessa é a compreensão e a mútua cooperação entre os dois sujeitos: público e particular. Toda vez que os pontos convergentes estiverem sendo galgados pelos administradores e administrados, a humanidade estará rumando, numa espécie de comensalismo, a um dos objetivos precípuos do ser humano: conquista e manutenção da satisfação, harmonia, prosperidade e paz.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 10ª ed., Renovar.
- MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário Forense*, 1984.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Forense, 14ª ed., 1990.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Forense, 1997.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL 1988. Revista dos Tribunais, 1997.
- DECRETO-LEI nº 195, de 24 de fevereiro de 1997.
- EMENDA CONSTITUCIONAL nº 1, de 17 de outubro de 1969.