

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

MAYHUMI LAÍS TAKAKI

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
ASPECTOS GERAIS E BREVE ANÁLISE DE UM TRIBUTO QUE
NUNCA FOI

Brasília
Setembro/2012

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

MAYHUMI LAÍS TAKAKI

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
ASPECTOS GERAIS E BREVE ANÁLISE DE UM TRIBUTO QUE
NUNCA FOI

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília,
como requisito parcial para obtenção do
grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília
Setembro/2012

MAYHUMI LAÍS TAKAKI

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:
ASPECTOS GERAIS E BREVE ANÁLISE DE UM TRIBUTO QUE NUNCA FOI

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito e aprovada pela banca examinadora:

Professor Doutor Valcir Gassen
Professor Orientador

Professor Mestre Alex Lobato Potiguar
Membro da Banca Examinadora

Professora Roberta Simões Nascimento
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

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

PALAVRAS-CHAVE: arrecadação fiscal, espécies de tributos, contribuição de melhoria, sistema americano, valorização imobiliária, obra pública, dificuldade de implementação,

SUMÁRIO

Introdução	6
1. Introdução ao Sistema Tributário Nacional	9
1.1. O que é Estado?.....	9
1.2. Da necessidade de arrecadação.....	12
1.3. Definição de tributo.....	19
1.4. Espécies de tributo.....	22
1.4.1. Imposto.....	22
1.4.2. Taxa.....	23
1.4.3. Empréstimo compulsório.....	25
1.4.4. Contribuições especiais.....	27
1.4.5. Contribuição de melhoria.....	30
2. Histórico de criação da contribuição de melhoria	31
2.1. Panorama internacional.....	31
2.2. Panorama nacional.....	33
2.3. Legislação relacionada.....	37
2.4. Fato gerador.....	37
2.4.1. O sistema americano.....	38
2.4.2. O sistema brasileiro.....	40
2.5. Sujeitos da cobrança do tributo.....	41
2.5.1. Sujeito ativo.....	41
2.5.2. Sujeito passivo.....	42
2.6. Hipóteses de incidência da cobrança.....	43
2.7. Procedimentos necessários.....	44
2.8. Limites do valor da cobrança.....	45
3. Dificuldades de implementação da contribuição de melhoria	47
3.1. Fundamentos para a real instituição do tributo.....	48
3.2. Obstáculos para a aplicação da contribuição de melhoria.....	50
3.3. Estudo de Caso.....	55
Conclusão	57
Referências Bibliográficas	59

INTRODUÇÃO

Quando o Poder Público realiza algum tipo de obra, é comum que as propriedades localizadas nos arredores da área construída percebam alguma mudança em seu valor de mercado. Essa alteração pode significar tanto o aumento como a diminuição do preço inicial do imóvel, a depender da natureza das obras realizadas e das eventuais consequências que a construção possa gerar para as características do bem.

Tendo sido, por exemplo, construída uma estação de tratamento de esgoto próxima ao imóvel, a constante emissão de gases malcheirosos que infectam os ares das redondezas com certeza afetará de forma negativa a quantia a ser paga para a aquisição da propriedade. Como pode ser facilmente percebido até mesmo pelos passantes mais distraídos, o odor dissipado por essas estações de tratamento chega a alcançar locais razoavelmente distantes do foco de emissão e já causa incômodo aos transeuntes, que dirá, então, aos moradores.

Já no caso da pavimentação asfáltica de vias próximas ao imóvel, a conclusão da obra certamente provocará a valorização da propriedade no mercado. A existência de avenidas asfaltadas nas adjacências do local trará maior conforto e comodidade para aqueles que por lá transitam, os quais não mais necessitarão de sair de casa com sacos plásticos amarrados aos pés para chegarem com os sapatos limpos ao seu destino final. E é a efetivação dessa nova benfeitoria que se refletirá tanto no valor de venda como de aluguel da propriedade.

Nesse último caso, o imóvel que estiver localizado na região de influência da obra de asfaltamento sofrerá uma considerável valorização, afinal a pavimentação da via pública é uma das mais importantes melhorias públicas realizadas, independentemente do tamanho físico da cidade ou de sua economia. Segundo Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2008-2009 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, 31,1% dos domicílios brasileiros não dispõem de pavimentação na rua em que estão localizados, chegando a 52,6%

no Norte do país e 46,1% no Nordeste, seguido por 36,6%, no Sul, 31,2% no Centro-Oeste e 16,9% no Sudeste¹.

Além do aumento do bem estar daqueles que residem em local afetado pela obra, essa benesse também propiciará ao particular receber benefícios financeiros em decorrência da realização de obra pública, que foi custeada exclusivamente com dinheiro público, o que poderia configurar enriquecimento sem causa. Para evitar que isso ocorresse, surgiu ao longo dos anos a figura da contribuição de melhoria, que é uma espécie do gênero tributo por meio da qual o particular que teve seu imóvel valorizado pela realização de alguma obra é compelido a ressarcir o Poder Público pelo investimento feito. Nas palavras de Marcus ABRAHAM:

(...) não seria justo alguns se beneficiarem sem qualquer ônus à custa de toda sociedade. Portanto, a contribuição de melhoria seria uma forma de 'devolução' aos cofres públicos de parcela deste benefício financeiro obtido. Neste sentido, afirma Antonio Borges Sampaio Doria que 'essa espécie tributária (contribuição de melhoria) evita o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras públicas'²

MACHADO vai além e sustenta que, apesar de a doutrina de vários países estrangeiros afirmar que o objetivo da contribuição de melhoria é a arrecadação de recursos para o custeio de obras públicas, a principal função dessa espécie tributária é, em verdade, redistributiva. Até mesmo porque a arrecadação pode ser alcançada por meio de outros tributos, como os impostos. Não fora a sua especial função como instrumento destinado a retirar dos proprietários de imóveis o incremento de valor destes, decorrente da obra pública, não teria ela razão de ser no sistema tributário³.

¹ MARTINS, Diogo; SARAIVA, Alessandra. Quase um terço das famílias do país mora em ruas sem asfalto, diz IBGE. **Valor Econômico**, São Paulo, 14 set. 2009. Disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/2830216/quase-um-terco-das-familias-do-pais-mora-em-ruas-sem-asfalto-diz-ibge> Acesso em 14 set. 2009

² ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 120.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

Ocorre que, apesar de possuir funções de considerável importância para o desenvolvimento urbano, a contribuição de melhoria é uma das espécies tributárias menos utilizadas no Brasil. Segundo Adriano Henrique BIAVA a contribuição de melhoria possui uma potencialidade efetiva que é tradicionalmente inaproveitada, posto que, apesar de estar disponível constitucionalmente há mais de meio século, é persistentemente desprezada sob o falso pretexto de inviabilidade técnica, política ou econômica⁴. Tanto o é que dificilmente se ouve falar de sua cobrança por algum dos entes federativos.

O presente trabalho se prestará à análise desse tributo tão pouco aproveitado e das razões que impedem a sua plena utilização. Para tanto, foi estruturado em três capítulos.

O primeiro deles tratará dos aspectos gerais do Sistema Tributário Nacional, passando por uma breve análise dos fundamentos da arrecadação tributária e finalizando com as principais características de cada uma das espécies de tributo.

O segundo abordará os aspectos fundamentais da contribuição de melhoria, desde sua origem na esfera internacional às primeiras experiências realizadas no Brasil. Além disso, analisará suas peculiaridades, estudando o fato gerador da obrigação, as hipóteses de incidência e os limites estabelecidos para sua cobrança.

O terceiro, por sua vez, versará sobre os fundamentos para a instituição da contribuição de melhoria e as dificuldades de implementação da contribuição de melhoria.

Este trabalho monográfico não tem por objetivo elevar a contribuição de melhoria ao *status* de panaceia dos problemas de financiamento público, mas, sim, de demonstrar o potencial que a espécie tributária possui e, principalmente, investigar as causas que obstaculizam sua utilização com maior frequência pelos entes federativos.

⁴ BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10 mai. 2012.

1. Introdução ao Sistema Tributário Nacional

1.1. O que é Estado?

O Estado como hoje conhecemos é fruto de uma série de fatores que moldaram a vida em sociedade ao longo dos séculos. Inúmeros são os teóricos que dedicaram anos de suas vidas a fim de encontrar os fundamentos que justificam o nascimento dessa forma organização que é base para a manutenção das sociedades atuais. Entretanto, como o presente trabalho não tem por finalidade realizar um estudo aprofundado acerca das teorias de origem do Estado, será efetuado um breve exame dessas correntes com o simples intuito de introduzir ao leitor as definições cunhadas pelos grandes filósofos sobre o tema e, assim, propiciar o melhor entendimento de um conceito que é essencial para explicar a origem da tributação.

Segundo Dalmo de Abreu DALLARI, a vida em sociedade traz evidentes benefícios ao homem. Por outro lado, favorece a criação de diversas limitações que, em certos momentos e em determinados lugares, são de tal modo numerosas e freqüentes que chegam a afetar seriamente a própria liberdade humana. E, apesar disso, o homem continua vivendo em sociedade⁵. Indaga, ainda:

Como se explica este fato? Haverá, por acaso, uma coação irresistível, que impede a liberdade dos indivíduos e os obriga a viver em sociedade, mesmo contra sua vontade? Ou, diferentemente, será que se pode admitir que é a própria natureza do homem que o leva a aceitar, voluntariamente e como uma necessidade, as limitações impostas pela vida social?⁶

O autor faz aí referência a duas das maiores correntes doutrinárias que propõem explicações para o surgimento dos agrupamentos humanos e, conseqüentemente, dos Estados, quais sejam, a idéia de que a formação da sociedade é um processo natural, posto que fruto da própria natureza humana (teoria Naturalista), e a que sustenta que a sociedade é, tão-só, a conseqüência de um ato de escolha (teoria Contratualista).

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13.

⁶ *Ibid*, p.14.

O grande filósofo grego ARISTÓTELES foi o primeiro expoente da teoria Naturalista, ensinando em sua obra *Política* que “o homem é, por natureza, um animal político”⁷. Para o estagirita, a vivência em sociedade é inerente ao instinto do ser humano e somente o homem muito superior ou, em oposição, muito inferior à maioria dos cidadãos conseguiria viver à margem da organização social existente.

Influenciado pelas teorias aristotélicas, o romano CÍCERO também desenvolveu o pensamento de que haveria uma predisposição natural do homem para a vida associativa:

a primeira causa da agregação de uns homens a outros é menos a sua debilidade do que um certo instinto de sociabilidade em todos inato; a espécie humana não nasceu para o isolamento e para a vida errante, mas com uma disposição que, mesmo na abundância de todos os bens, a leva a procurar o apoio comum⁸.

Ainda seguindo a teoria inaugurada pelo filósofo estagirita, SÃO TOMAS DE AQUINO reafirma em sua *Suma Teológica* a existência de instintos naturais que predispõem os seres humanos a viverem em conjunto. Para ele, o homem é, por natureza, animal social e político vivendo em multidão ainda mais que todos os outros animais, o que se evidencia pela natural necessidade que possui⁹.

Em oposição à teoria naturalista, diversos pensadores conceberam a tese de que a sociedade é, na verdade, fruto de um acordo de vontade, da celebração de um contrato hipotético entre os homens. Em razão disso, essa teoria ficou conhecida como contratualista e teve como adeptos grandes nomes do pensamento moderno, cada qual trazendo diferentes explicações para a associação humana. Apesar disso, conforme afirma DALLARI, o ponto comum entre as ramificações do contratualismo está na a negativa do impulso associativo

⁷ ARISTÓTELES. *Política*. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.18

⁸ CÍCERO, Marco Túlio. **Da República**. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/darepublica.html>. Acesso em 23/09/2012.

⁹ AQUINO, São Tomas. *Suma Teológica*. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 3.

natural, pois sustentam que é a vontade humana que justifica a união entre os homens e, conseqüentemente a existência do Estado¹⁰.

Há doutrinadores que afirmam ser Platão o responsável por inaugurar o pensamento contratualista, uma vez que, em sua obra *A República*, retrata uma sociedade racionalmente organizada sem fazer qualquer menção a impulsos naturais que tenham levado os homens a se agregarem. DALLARI entende, no entanto, que tal obra, bem como a *Utopia* de Thomas Moore e *A Cidade do Sol* de Tommaso Campanella, trata unicamente da descrição de uma sociedade ideal, sem revelar qualquer preocupação com a origem da sociedade¹¹.

Thomas HOBBS foi o primeiro filósofo a sistematizar a doutrina contratualista. Em sua obra *O Leviatã*, defende que a natureza humana tende para a discórdia e a individualidade, sendo a sociabilidade possível apenas no Estado. É o Estado que oferecerá meios para que o homem possa viver com outro, usufruir os bens adquiridos com seu trabalho e, acima de tudo, viver sua liberdade sem medo de acarretar prejuízo para si e para a sociedade¹².

Para atingir esse objetivo, os homens teriam feito a escolha racional de abrir mão de sua liberdade completa para, por meio do contrato social, conseguir viver num Estado seguro e pacífico. Pela preservação e defesa da sua vida, que é o bem maior, o homem abre mão do direito natural e entrega seu direito de ser completamente livre nas mãos do Leviatã.

John LOCKE, filósofo inglês, diverge do conceito hobbesiano sobre o estado de natureza do homem, pois, segundo ele, a existência da sociedade não se preza à necessidade de conter a guerra de todos contra todos, resultante da predominância das más paixões humanas¹³. LOCKE entende que a finalidade maior e principal de os homens unirem-se em Estados e submeterem-se a um

¹⁰ DALLARI, 1998, p. 15.

¹¹ *Ibid*, p. 16.

¹² HOBBS, Thomas. *O Leviatã*. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 104.

¹³ LOCKE, Jonh. *Dois tratados sobre o governo*. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 134.

governo é a preservação do direito de propriedade, posto que, no estado de natureza, ele está constantemente exposto à violação por outros ¹⁴.

Apesar dessa divergência sobre o estado de natureza, LOCKE compartilha da idéia de HOBBS de os homens racionalmente desistirem de sua condição inicial de liberdade para, de comum acordo, unirem-se em sociedade para defesa de seus interesses, o que faz dele, também, outro contratualista.

Em sua obra *O Contrato Social*, o mais proeminente contratualista, Jean-Jacques ROUSSEAU, trouxe importantes elementos que ajudaram a compor as democracias modernas. Para ele, os homens, que são essencialmente bons, se unem entre si ao perceber que se chegou ao ponto em que não mais conseguem vencer por sua resistência os obstáculos prejudiciais à sua conservação e formam agregações que somam forças para se preservar¹⁵.

O problema para o qual o contrato social oferece solução é encontrar uma forma de se associar, defendendo a pessoa e o bem de cada associado, de forma que, ao unirem-se, todos continuem tão livres quanto antes. A essência do pacto é que cada um põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral, recebendo, enquanto corpo, cada membro como parte divisível do todo¹⁶.

1.2. Da Necessidade de arrecadação

Como visto no tópico anterior, são diversas as teorias que se propõem a tarefa de explicar a formação dos Estados. No entanto, independentemente da teoria adotada, o denominador comum encontrado entre elas está na compreensão desenvolvida pelos seres humanos de que era imperiosa sua associação com os demais e o estabelecimento de um sistema organizacional mínimo que proporcionasse os meios necessários à existência dos seus integrantes. Não importa se a associação se deu por impulsos naturais, como prega a doutrina naturalista, ou se ocorreu em razão da vontade

¹⁴ *Ibid*, p. 149.

¹⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 216

¹⁶ *Ibid*, p. 217

racionalmente constituída em um contrato, como preferem os contratualistas, mas em ambos os casos, observando a fragilidade do corpo social fragmentado, homens e mulheres buscaram na associação coletiva uma forma de suprir desde suas necessidades mais básicas até a realização do bem comum, da paz e da ordem social. E foi na constituição do Estado que encontraram a solução para tal problema.

De fato, a necessidade realização do bem comum é o ponto de tangência de diversas das teorias que tratam das finalidades do Estado. O conceito de bem comum é complexo e foi alvo de estudo de inúmeros pensadores, mas a definição trazida por Norberto BOBBIO, Nicola MATTEUCCI e Gianfranco PASQUINO é bastante completa:

O Bem comum é, ao mesmo tempo, o princípio edificador da sociedade humana e o fim para o qual ela deve se orientar do ponto de vista natural e temporal. O Bem comum busca a felicidade natural, sendo portanto o valor político por excelência, sempre, porém, subordinado à moral. O Bem comum é dos indivíduos por serem membros de um Estado; trata-se de um valor comum que os indivíduos podem perseguir somente em conjunto na concórdia. Além disso, com relação ao bem individual, o Bem comum não é um simples somatório destes bens, não é tampouco a negação deles; ele coloca-se unicamente como sua própria verdade ou síntese harmoniosa, tendo como ponto de partida a distinção entre indivíduo, subordinado à comunidade, e a pessoa que permanece o verdadeiro e último fim. Toda atividade do Estado, quer política, quer econômica, deve ter como objetivo criar uma situação que possibilite aos cidadãos desenvolverem suas qualidades como pessoas; cabe aos indivíduos, singularmente impotentes, buscar solidariamente em conjunto este fim comum¹⁷.

Dizem, ainda, que o bem comum é uma conceituação típica de toda sociedade organizada, o que, para ele, é evidenciado pela ciência política, uma vez que:

(...) sem um mínimo de cultura homogênea e comum, sem um mínimo de consenso acerca dos valores últimos da comunidade e das regras de coexistência, a sociedade corre o risco de se desintegrar e de encontrar sua integração unicamente mediante o uso da força. O Bem comum representa, pois, a tentativa maior para realizar uma integração social baseada no consenso, embora este conceito, elaborado por sociedades agrícolas e sacralizadas, não consiga se adaptar satisfatoriamente às sociedades industrializadas e dessacralizadas.

¹⁷ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004. Vol. I, p.106.

ABRAHAM, mesmo sem mencionar expressamente o termo bem comum, também sustenta que o Estado possui como finalidade a consecução daqueles objetivos:

O Estado que conhecemos hoje não é um fim em si mesmo. É um mero instrumento da própria sociedade, para possibilitar o seu existência. Sua finalidade é, portanto, a manutenção da ordem social e o desenvolvimento da comunidade em que está inserido, utilizando, para tanto, o Direito.
(...)

Assim, esta organização formal criada pela própria coletividade para representá-la e para prover aos seus integrantes um conjunto de bens e serviços que garantam o seu bem-estar, irá desenvolver, através de seus órgãos e agentes, atividades de natureza política, social, administrativa, econômica, financeira e jurídica¹⁸

Assim leciona Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, ao dizer que função pública, no Estado Democrático de Direito, é a atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica¹⁹.

O Brasil, como Estado que é, também possui desígnios a serem cumpridos em prol do interesse público. A prova disso pode ser encontrada no art. 3º da Constituição Federal de 1988, que proclama como sendo objetivos fundamentais da República:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para que os objetivos listados pela Carta Magna sejam alcançados, faz-se necessária a prestação de uma série de serviços e a realização das mais diversas obras que, juntos, satisfarão as necessidades públicas que são primordiais para o desenvolvimento da sociedade, tal como a construção de hospitais, edifícios públicos, escolas, cemitérios, pontes; a abertura de estradas, ruas, avenidas; a manutenção de serviços de transporte, saúde, segurança, educação.

¹⁸ ABRAHAM, 2010, p. 6.

¹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 29.

No que tange à definição de necessidade pública, ABRAHAM ensina que estão nela compreendidas as noções de necessidades individuais de cada integrante, como alimentação e vestuário; as necessidades coletivas, como policiamento e transporte coletivo; e as necessidades transindividuais, tais como defesa nacional e proteção do meio ambiente²⁰.

Já Kiyoshi HARADA entende que são necessidades coletivas todas aquelas que emanam do desejo da sociedade, passando elas a ser necessidade pública a partir do momento em que o poder político as inserir no ordenamento jurídico e as disciplinar a nível constitucional e legal. Ou seja, somente poderia ser considerada necessidade pública aquela ao qual o Estado se comprometeu, em decorrência de alguma norma jurídica, a atender. Em suas palavras:

(...) necessidade pública é aquela de interesse geral, satisfeita sob o regime de direito público presidido pelo princípio da estrita legalidade, em contraposição aos interesses particulares ou coletivos, satisfeitos pelo regime de direito privado, informado pelo princípio da autonomia da vontade²¹.

O fato é que a realização das benfeitorias imperiosas ao desenvolvimento social não sai barata aos cofres públicos. O custo para financiar a satisfação dessas necessidades é alto e, a princípio, o Estado não possui os recursos necessários para patrocinar a execução desses serviços. Inexistindo esse fundo, o Estado é compelido a encontrar uma forma de geração de recursos financeiros.

É no exercício da atividade financeira que essa solução será encontrada. A atividade financeira tem por objetivo prover o Estado com a receita necessária para a realização das necessidades públicas. Em verdade, mais que isso, a atividade financeira é desenvolvida com a finalidade de não apenas arrecadar recursos, mas, também, de geri-los e aplicá-los²². Isso porque não basta ao Poder Público o mero recolhimento da receita para deixá-la à mercê do uso indiscriminado e leviano do responsável pela liberação dos recursos, ele deve, também, efetuar um planejamento organizado da aplicação do que foi

²⁰ ABRAHAM, *op. cit.*, p.4

²¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p.33.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.26.

arrecadado (Orçamento Público) para a manutenção do próprio Estado e para a realização das necessidades públicas.

No entanto, Andréa Lemgruber VIOL explica que nem sempre houve essa sistematização. Ao longo da história, os governos fizeram uso dos mais diversos meios para coletar fundos: a pilhagem; a cunhagem de dinheiro; o endividamento interno ou externo; a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público; o controle direto dos recursos nacionais;²³e, por fim, a tributação.

A pilhagem é um meio de financiamento que se baseia no saque dos bens de outra comunidade, no sequestro de seus recursos naturais e, muito comumente, na escravização de seu povo. Foi amplamente utilizada por inúmeros governos, tendo, inclusive, sido base de sustentação de diversos regimes políticos e até mesmo uma das razões para guerras visando a expansão de domínios e a descoberta do novo mundo.

A contínua necessidade de uso da força contra a comunidade dominada, contudo, gerava um ambiente propício a revoltas, podendo levar, em última instância, à descontinuidade da própria fonte de recursos. Apesar de ser uma solução de fácil execução, é pouco sustentável e não tem mais lugar no mundo moderno.

Outra alternativa mencionada por VIOL é a cunhagem de dinheiro, também considerada uma alternativa de baixa sustentabilidade em longo prazo. Isso porque emitir dinheiro além da capacidade de absorção da economia gera inflação e, conseqüentemente, leva a sucessivos aumentos no preço dos bens e dos serviços disponibilizados, o que, claro, atinge direta e negativamente a estrutura econômica do país.

O endividamento é uma opção igualmente pouco sustentável porque, na maioria das vezes, os países que recorrem a ela acabam por atingir uma proporção dívida/PIB muito alta, o que gera uma grande parcela de juros a ser paga, além de dificultar o acesso a crédito nos mercados internacionais.

Outro meio que poderia ser utilizado para a arrecadação de recursos para o Estado seria a venda de bens e serviços públicos. Ao invés do pagamento generalizado de tributos, o cidadão somente pagaria por aqueles serviços ou bens

²³ *Ibid*, p.26

dos quais fizesse uso, como na iniciativa privada. A princípio a ideia parece interessante e muito justa, afinal se pagaria somente por aquilo que fosse consumido, mas ela traria à tona pelo menos dois importantes impasses. Nas palavras de VIOL:

Primeiro, por definição própria, o Estado administra bens públicos que, por se destinarem a toda a coletividade, não podem ser excluídos do consumo individual, caso este indivíduo não pague seu preço. O clássico exemplo dos livros de finanças públicas é a defesa nacional. Caso parte dos cidadãos não quisesse comprá-la, eles, mesmo assim, seriam automaticamente defendidos em caso de guerra, financiados pelos seus vizinhos, que assumiriam todo o ônus da cobrança. Justamente para evitar esses free riders é que o imposto é compulsório a todos. Segundo, para certos bens, mesmo com capacidade de exclusão – como a educação ou a saúde, por exemplo, o Estado aparece como provedor dentro de sua responsabilidade social, pois, caso apenas o sistema de preços fosse usado, parte da população (os mais pobres) seria excluída do consumo desses bens, minando, no longo prazo, a própria noção de sociedade, e certamente gerando externalidades negativas à toda a população.²⁴

O Estado poderia, ainda, recorrer ao controle direto dos recursos econômicos, como ocorreu nas economias comunistas. Ao invés de aguardar o repasse dos recursos por meio de tributos, o Estado atuaria como se elevasse a tributação a tal nível que seria mais racional que ele mesmo produzisse e distribuísse tudo. Tal modelo, no entanto, mostrou-se ineficiente quando colocado em prática, como pode ser visto nos exemplos deixados pelas falidas nações comunistas.

Ao longo do tempo, as opções pouco sustentáveis das quais se lançava mão para arrecadar recursos não eram mais suficientes e o Estado passou a necessitar de uma fonte regular e permanente de dinheiro. Por esta razão, fez uso da relação de poder que tinha perante os particulares para deles retirar parte de sua riqueza sem exercer qualquer contraprestação, nascendo, assim, a tributação.

A tributação é a última e mais utilizada forma de arrecadação, é a possibilidade juridicamente outorgada ao Estado de exigir o pagamento de determinadas parcelas ao cidadão para fins de cumprimento dos interesses públicos.

²⁴ VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.**

Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> Acesso em 01 out. 2011.

Sobre o assunto, expõe Aliomar BALEEIRO:

O tributo é vestusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação; Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a Economia ou sofre reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.²⁵

E diz Clóvis Ernesto de GOUVÊA:

Coloca-se inicialmente um axioma: sem o imposto não teria surgido a subsistido o estado. - Vimos pelas nossas palavras preliminares que a parte tributária envolvida em um processo de evidente escambo social entre pessoa e grupo tribal, implica em uma tarefa tacitamente vinculada, pois a proximidade física entre a prestação social e a contraprestação individual pode tranquilamente remontar aos primórdios da sociedade humana. E desta espécie tributária original surgiram as demais, com a ampliação dos grupamentos sociais, mormente no estágio posterior à associação tribal. Mas, existindo o estado, um governo, ainda que insipiente ou rpimitivo, seu sustento não poderia ocorrer através da modalidade tributária vinculada, desde que seu próprio objetivo restringe sua utilização (mesmo considerando tratar-se de vinculação tácita e destituída de qualquer mais-valia, dada sua natureza de compensação objetiva).

Mas a criação e desenvolvimento do estado obriga à instituição do imposto, de utilização ampla no sustento da entidade estatal e de caráter vinculatorio indireto²⁶

Apesar de ter sido originada de uma imposição decorrente da existência da relação de poder, atualmente se entende que os tributos somente poderão ser exigidos se originados de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. A tributação só pode ser legitimamente reconhecida se emanar do exercício da soberania, do consentimento dado pelos indivíduos aos seus representantes políticos que instituem as regras jurídicas que regem a nação, inclusive aquelas referentes aos tributos²⁷.

Tudo isso decorre do já conhecido Princípio da Legalidade, celebrado no âmbito tributário pelo art. 150, inciso I da Constituição Federal de

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.1

²⁶ GOUVÊA, Clóvis Ernesto. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. 132 p. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 80

²⁷ HARADA, 2004, p. 308

1988. Em tal dispositivo, é explicitamente previsto que tanto a criação de novos tributos bem como o aumento de qualquer um dos já existentes somente poderão ser realizados por meio de lei, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pela própria CF.

Ao impossibilitar que normas hierarquicamente inferiores realizem essas modificações, além de preservar a hierarquia das leis, o princípio também legitima os atos dispostos nos diplomas legais competentes, já que estes últimos são fruto da vontade popular expressa nas escolhas políticas efetuadas pelos representantes eleitos. Demais disso, estabelecer limitações na maneira como os tributos podem ser criados e/ou majorados é, também, uma forma de garantir a segurança nas relações entre o contribuinte e o Fisco, já que tanto as obrigações do sujeito ativo como as do sujeito passivo devem estar inteiramente disciplinadas em lei²⁸.

Dentre os inúmeros e variados poderes concedidos pela sociedade ao Estado, o poder de tributar é o mais relevante para o desenvolvimento do presente trabalho. Trata-se da possibilidade institucionalmente garantida ao Estado de impor aos cidadãos a cobrança de tributos, cuja receita será utilizada para manutenção e desenvolvimento da sociedade.

Hugo de Brito MACHADO entende que o poder de tributar é um aspecto do exercício da própria soberania estatal, posto que é com base nela que o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita²⁹. Segundo ele, para permitir que o bem comum seja alcançado, os cidadãos consentem na instituição dos tributos e tornam, assim, legítimas as cobranças realizadas pelo governo.

1.3 Definição de tributo

Enquanto dependia da definição de doutrinadores, o conceito de tributo nunca foi único. Juristas e financistas formulavam diversas definições para esse instrumento e, por óbvio, não conseguiam estabelecer um consenso sobre

²⁸ MACHADO, 2008, p. 34

²⁹ *Ibid*, p. 29

os elementos que constituiriam o tributo. Entretanto, com o advento do Código Tributário Nacional, publicado em 1966, tornou-se irrelevante tanto a análise desses inúmeros pontos de vista como a própria continuidade na criação de outros conceitos, posto que o próprio CTN definiu, em seu artigo 3º:

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

Afastadas as divergências doutrinárias, faz-se necessário o exame analítico dos elementos que compõem a definição legal. Em avaliação pormenorizada, MACHADO³⁰ identifica os vários conceitos que compõem a noção de tributo e analisa minuciosamente cada um deles.

Segundo ele, ao se falar em “toda prestação pecuniária”, o CTN limita ao conceito de tributo apenas o pagamento efetuado **em dinheiro** pelos particulares, estando daí automaticamente excluído o pagamento por meio de serviços ou bens diversos do dinheiro. Isso porque, a cobrança de tributos se presta à arrecadação de meios financeiros para o Estado alcançar os objetivos que lhe são inerentes, razão pela qual é imperioso que os tributos possuam natureza pecuniária.

Por “compulsória” deve-se entender que o elemento vontade não está presente no suporte fático da incidência da norma de tributação. O indivíduo deve proceder ao pagamento do tributo que lhe foi imposto independentemente de qualquer ato volitivo que venha a ter, pois a obrigação nasce com a própria lei.

Com a limitação de que a prestação seja paga “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, o Direito Brasileiro exige que o adimplemento da obrigação tributária se dê por meio de dinheiro. Como dito anteriormente, não é aceito o pagamento de tributos *in natura* (ex: para cada tonelada de trigo importado, cem quilos devem ser entregues à União a título de tributo) ou *in labore* (ex: todo profissional liberal deverá ceder um dia de trabalho por mês à entidade tributante), uma vez que deve haver referência a moeda. Apenas em circunstâncias especiais será admitida a satisfação do crédito tributário mediante a entrega de bens cujo valor possa ser expresso em moeda.

³⁰ *Ibid*, p. 55.

O CTN estabelece, ainda, que a prestação pecuniária “não constitua sanção de ato ilícito” para que possa ser considerada tributo. Isso porque a hipótese de incidência do tributo, ou seja, a descrição normativa da situação de fato, deve abranger apenas fatos lícitos. É exatamente isso que irá diferenciá-lo das penalidades, as quais são aplicadas aos cidadãos como resposta à execução de alguma prática ilícita.

Isso, no entanto, não quer dizer que as situações essencialmente ilícitas que gerem riqueza não possam ser alvo de tributação, pelo contrário. A renda gerada pela venda de entorpecentes, por exemplo, continuará sendo tributada pelo imposto de renda ainda que seja derivada do exercício de uma atividade criminosa, uma vez que a hipótese de incidência prevista em lei foi devidamente configurada com a percepção da riqueza.

Apesar dessa restrição, a Constituição Federal autoriza a instituição de um tributo de natureza penal. Em seu art. 182, §4º, II, a CF/88 prevê a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano progressivo no tempo como forma de obrigar o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a promover seu adequado aproveitamento. A primeira vista o imposto parece contrariar frontalmente o disposto no art. 3º do CTN, mas como é a própria Carta Magna que prevê a sua instituição, não há que se falar em ilegalidade, afinal, pela hierarquia das normas, a Constituição sempre há de prevalecer sobre o Código Tributário Nacional.

O tributo deve, ainda, ser “instituído em lei”, em obediência ao princípio da legalidade, conforme preleciona o art. 150, inciso I, da CF, que diz:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Importa ressaltar que, para instituir um tributo, não basta a simples declaração de que o mesmo está criado, é necessário que constem da lei todos os elementos necessários para sua configuração, tais como hipóteses de incidência, sujeitos da obrigação correspondente, base de cálculo, alíquota e prazo para o pagamento.

Ao dizer que a contribuição pecuniária deve ser “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, o CTN evoca a atividade em que a autoridade administrativa não possui liberdade para apreciar a conveniência e a oportunidade de agir. O tributo tem de se cobrado em estrita conformidade com os parâmetros estabelecidos na lei, a qual determinará não apenas o fim, a forma e a competência a ele referentes, mas, também, o momento de cobrá-lo e seu conteúdo. Nas palavras de MACHADO:

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. **Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso.** Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas *normativamente*, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.³¹ (grifos meus)

1.4. Espécies de tributo

Definidos os elementos que compõem o conceito de tributo, pode-se passar à segunda fase de classificação do mesmo. É que, em verdade, o tributo é um gênero, da qual são espécies os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais, as contribuições de melhoria.

É o que será visto em seguida.

1.4.1. Imposto

A definição de imposto é dada pelo art. 16 do CTN, que diz: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como pode ser observado, a cobrança do imposto não está vinculada a qualquer contraprestação estatal específica, pois o seu fato gerador

³¹ *Ibid*, p. 89

não impõe tal conexão. A mera ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária já é bastante para que o imposto seja cobrado

Tomemos como exemplo o imposto de renda. O simples fato de um cidadão auferir renda já preenche as condições necessárias para a cobrança do IR, independentemente de o Estado ter prestado algum serviço, executado alguma obra ou desenvolvido qualquer atividade relacionada ao contribuinte. Isso porque, como bem explica MACHADO, o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado³².

Em razão dessa ausência de conexão de causa e consequência do imposto com as atividades estatais, a doutrina brasileira classifica o imposto como um tributo *não vinculado*, enquanto taxas e contribuições de melhoria são consideradas tributo *vinculado*.

1.4.2. Taxa

Em contraponto ao que ocorre com os impostos, no caso das taxas, a cobrança está diretamente ligada à realização de alguma atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte. É o que diz a CF:

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

(..)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

E, também, o CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

³² *Ibid*, p. 296

Ou seja, o pagamento do imposto é devido em decorrência da realização de alguma atividade direta e própria do Estado em favor do cidadão, atividade esta que deve figurar no limite do exercício regular do poder de polícia ou da prestação/disposição de serviço público à população.

É desse limite de atuação da taxa que também provém a distinção entre ela e o preço público, pois o tipo de serviço que dá origem à cobrança de cada um deles é essencial para a caracterização de ambas. No caso das taxas, conforme visto acima, é necessário que o serviço a ser prestado/ofertado pelo estado esteja relacionado a atividades privativas do Estado, quais sejam, o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviço público. Para ABRAHAM, o objeto que deverá ser remunerado por taxa deve ser:

uma atividade estatal de interesse público primário, ou seja, uma atividade essencial e indelegável, realizada exclusivamente pelo Estado, como, por exemplo, os serviços judiciários, a emissão de passaporte, a fiscalização de instalação de empresas e o corpo de bombeiros.³³

O preço público, por sua vez, se refere a serviços públicos não especificamente estatais, mas de natureza comercial ou industrial³⁴. São serviços de natureza inessencial e delegável que podem ser oferecidos por empresas públicas, sociedade de economia mista ou empresas privadas, na qualidade de concessionárias e permissionárias, mas nos quais há interesse do Estado em fiscalizá-los e regulá-los, de modo a se garantir uma boa prestação à sociedade³⁵.

Além disso, outra importante distinção está na compulsoriedade de cada uma das espécies. Por ser considerada um tributo, a taxa naturalmente possui natureza compulsória, devendo ser paga independentemente do elemento vontade do contribuinte.

Por conta de sua natureza vinculada, é comum que se refira à taxa como um tributo contraprestacional, ou seja, que seu pagamento corresponderia a uma contraprestação do contribuinte a uma vantagem proporcionada pelo Estado.

³³ ABRAHAM, 2010, p. 74

³⁴ MACHADO, 2008, p. 431

³⁵ ABRAHAM, op. cit, p. 74

MACHADO, porém, não concorda com esse posicionamento por entender que não há correlação entre o valor da taxa e a atividade estatal. Diz:

Pelo menos não nos parece que exista necessariamente uma correlação entre o valor do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou ainda da vantagem que o Estado lhe proporcione. Entendemos até que a instituição e cobrança de uma taxa não têm como pressuposto essencial um proveito, ou vantagem, para o contribuinte, individualmente. O essencial, na taxa, é a referibilidade da atividade estatal ao obrigado. A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isso mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança de taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e o obrigado ao pagamento da taxa. Não é necessário, porém, que a atividade estatal seja vantajosa, ou resulte em proveito do obrigado.³⁶

1.4.3. Empréstimo compulsório

De competência privativa da União, o empréstimo compulsório é previsto pelo art.148 da Constituição Federal e tem por fundamento atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem como em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Deverá ser instituído por Lei Complementar, a qual também será responsável por delinear o fato gerador do empréstimo, bem como seus elementos, uma vez que a Constituição Federal descreveu apenas as situações fáticas que podem ensejar sua criação³⁷.

Como essas situações fáticas que podem ensejar a instituição do empréstimo compulsório não são previsíveis, as despesas que elas gerarão não estarão previstas no orçamento, o que pode desequilibrar severamente as contas públicas. Apesar disso, entende ABRAHAM que somente se deve proceder à criação do referido tributo quando os recursos públicos ordinários já estiverem esgotados.

Importante ressaltar, também, que a receita gerada com a arrecadação desse tributo deve ser aplicada exclusivamente no financiamento

³⁶ MACHADO, 2008, p. 421.

³⁷ ABRAHAM, 2010, p.117.

das despesas que lhe deram causa. É o que determina o parágrafo único do art. 149 da Carta Magna ao prever que “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”. Ou seja, o valor arrecadado tem destinação específica e não pode ser desviado de sua finalidade. É o que leciona ABRAHAM:

Portanto, o produto da sua arrecadação deve ser aplicado no financiamento das despesas que lhe deram causa e a nenhuma outra, não podendo, assim, passar a integrar os ‘cofres públicos gerais’, mas sim a um ‘cofre público específico’, cuja receita deve conter uma referência direta com a respectiva despesa³⁸.

Além de possuir essa vinculação com determinada despesa, o empréstimo compulsório possui uma peculiaridade que o distingue dos demais tributos existentes no ordenamento: a restituição do valor pago pelos cidadãos. Uma vez arrecadados os recursos e aplicados na despesa que ensejou sua criação, o Estado deve proceder à devolução do valor emprestado nas condições e nos prazos estabelecidos pela Lei Complementar, conforme previsto pelo parágrafo único do art. 15 do Código Tributário Nacional.

Essa particularidade do empréstimo compulsório, inclusive, é a principal razão para a divergência na doutrina no que diz respeito à sua classificação como tributo. MACHADO, por exemplo, considera que o empréstimo compulsório não pode ser incluído no rol de tributos por não ser ele uma receita pública, no sentido de ingresso sem correspondente no passivo. Isso porque sempre que o Estado recebe uma quantia a título de empréstimo compulsório, a disponibilidade de recursos é aumentada, mas é igualmente majorado o montante da dívida³⁹. Diz ainda:

Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito Brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei n. 4.320, de 17.3.1964, arts. 8º e 11, §§ 1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo⁴⁰.

³⁸ *Ibid*, p. 119.

³⁹ MACHADO, 2008, p.71.

⁴⁰ *Ibid*, p.794

Até o próprio Supremo Tribunal Federal já foi palco da discussão sobre a natureza tributária ou não dessa exação. Em 1º de junho de 1964 foi editada a Súmula nº 418, que estabelecia que “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita a exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”. Tal súmula, no entanto, foi invalidada pelo RE nº 111.954-PR, de 1º de junho de 1988, que entendeu que o empréstimo compulsório é, sim, um tributo e não um empréstimo público:

EMENTA: - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - DEC. - LEI 2.047, DE 20/7/1983. SÚMULA 418. A SÚMULA 418 PERDEU VALIDADE EM FACE DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/69). NÃO HÁ DISTINGUIR, QUANTO A NATUREZA, O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EXCEPCIONAL DO ART. 18, PARÁGRAFO 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ESPECIAL, DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA MESMA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OS CASOS SERÃO SEMPRE OS DA LEI COMPLEMENTAR (CTN, ART. 15) OU OUTRA REGULARMENTE VOTADA (ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). O EMPRÉSTIMO SUJEITA-SE AS IMPOSIÇÕES DA LEGALIDADE E IGUALDADE, MAS, POR SUA NATUREZA, NÃO A ANTERIORIDADE, NOS TERMOS DO ART. 153, PARÁGRAFO 29, 'IN FINE', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (DEMAIS CASOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO). O DEC. - LEI 2.047/83, CONTUDO, SOFRE DE VÍCIO INCURÁVEL: A RETROAÇÃO A GANHOS, RENDAS - AINDA QUE NÃO TRIBUTÁVEIS - DE EXERCÍCIO ANTERIOR, JÁ ENCERRADO. ESSA RETROATIVIDADE É INACEITÁVEL (ART. 153, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), FUNDAMENTO DIVERSO DO EM QUE SE APOIOU O ACÓRDÃO RECORRIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI 2.047, DE 20.7.83. (RE 111954, Relator(a): Min. OSCAR CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1988, DJ 24-06-1988 PP-16117 EMENT VOL-01507-03 PP-00496 RTJ VOL-00126-01 PP-00330)

1.4.4. Contribuições especiais

Ponto de diversas divergências doutrinárias nacionais e internacionais, o gênero contribuições conglomerava diversas espécies tributárias distintas: a contribuição de melhoria, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, as contribuições sociais e a contribuição de iluminação pública. É comum, no entanto, que a contribuição de melhoria seja doutrinariamente distinguida das demais contribuições, chamadas contribuições especiais ou

parafiscais/extrafiscais, e tratada em separado⁴¹, razão pela qual será melhor abordada no tópico a seguir.

As contribuições têm como característica principal a finalidade específica do valor arrecadado sob sua égide, o qual “não integra livremente o orçamento fiscal da União, estando diretamente vinculada a orçamento autônomo ou ainda a fundos ou despesas específicas”⁴². A Constituição Federal prevê:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**. (grifos meus)

Isso significa dizer que a instituição das contribuições deve girar em torno da sua finalidade, estando intrinsecamente ligada ao seu fato gerador. Segundo MACHADO, não se caracterizam:

(...) pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação, mas pela finalidade de sua instituição, que induz a ideia de vinculação direta: a) do órgão do Poder público incumbido da intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora dos interesses da categoria profissional ou econômica⁴³.

Ou seja, as contribuições não possuem por finalidade “suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros”⁴⁴ de maneira generalizada, de forma que os recursos arrecadados pudessem ser investidos em qualquer área, mas devem ser destinadas a um dos propósitos constitucionalmente previstos pelo art. 149, quais sejam, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

A depender da espécie de contribuição da qual se trata, sua função poderá ser extrafiscal ou parafiscal. Diz-se que a receita pública é extrafiscal quando não tem por função primordial alimentar os cofres públicos, mas, sim, fomentar ou desestimular determinadas condutas da sociedade. É como bem explica José Marcos DOMINGUES:

⁴¹ ABRAHAM, 2010, p.119

⁴² BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. In: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p.118.

⁴³ MACHADO, 2008, p.429.

⁴⁴ *Ibid*, p. 429

(...) a imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. (...) A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação de carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais.⁴⁵

Esse é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, instrumento excepcionalmente utilizado pelo Poder Público para corrigir distorções em setores da atividade econômica. Importante ressaltar que os recursos arrecadados a título dessa contribuição só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição, não podem ser usados para custear as atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado⁴⁶.

A contribuição terá traços de parafiscalidade quando a receita arrecadada tiver por finalidade ingressar nos cofres dos órgãos paraestatais, que são aqueles que não fazem parte da administração pública direta, mas estão ao seu lado no exercício da função⁴⁷. Essa receita é destinada a suprir de recursos financeiros as entidades do poder público com atribuições específicas e que sejam desvinculadas do Tesouro Nacional, ou seja, que possuem orçamento próprio.

É o que ocorre com as Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas (como as Contribuições ao CRM, Crea, Sesi, Sesc, etc), posto que a receita arrecadada compõe os orçamentos das entidades representativas de cada categoria. O mesmo ocorria, também, com as Contribuições Previdenciárias, que eram arrecadadas pelo INSS até a promulgação da Lei nº 11.457/2007 e passaram a ser recolhidas pela Secretaria de Receita Federal do Brasil⁴⁸.

⁴⁵ DOMINGUES, José Marcos. Direito Tributário e Meio Ambiente. ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 64.

⁴⁶ MACHADO, 2008, p.422

⁴⁷ ABRAHAM, 2010, p. 63.

⁴⁸ *Ibid*, p. 63

Vale ressaltar que, no caso das Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas, é a própria entidade representativa da categoria que personifica o sujeito ativo da relação tributária. Não se trata de destinação de recursos arrecadados, pois, como prevê a Constituição Federal:

Art. 8º - É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

(...)

IV - a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

1.4.5. Contribuição de melhoria

Por vezes confundida com a taxa, a contribuição de melhoria é um tributo previsto pelo art. 145, inciso III da Constituição Federal. Não foi definida pelo Código Tributário Nacional, mas teve seus elementos apontados pelo art. 81 do CTN, que diz:

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.

Assim como a taxa, é considerada um tributo vinculado, uma vez que seu fato gerador está ligado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, qual seja, a realização de obra pública.

Tem por principal característica não apenas a arrecadação de recursos financeiros, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local do imóvel⁴⁹. Ou seja, possui, ainda, uma finalidade redistributiva que visa evitar a injusta repartição dos benefícios decorrente da atuação estatal.

Como o propósito do presente trabalho é o estudo desta espécie tributária, ela será melhor tratada no capítulo seguinte.

⁴⁹ BALEIRO, 1993, p. 359

2. Histórico de criação da contribuição de melhoria

2.1. Panorama internacional

Existe uma pequena divergência histórica sobre a real origem do instituto da contribuição de melhoria, isso porque, conforme ressalva de Antônio Carlos LOVATO:

(...) muitos indícios históricos do instituto revelam nada mais que meios de ressarcimento por investimento público, ora assemelhando-se a taxa, ora com o preço público, se comparados com o sistema jurídico de hoje⁵⁰.

Segundo ele, há notícias até mesmo na Antiga Roma de obrigações previstas no Digesto cujos contornos se assemelhavam ao da contribuição de melhoria. No Livro 48, título 10, § 3º, frag. 1, o digesto da via pública prevê:

Também fará qualquer via pública imediata a sua própria, e limpará o aqueduto que esteja descoberto, e o constituirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos. Os que porém habitam a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constrói eles próprios, abaterão os gastos de aluguéis⁵¹.

Apesar dessa previsão, essas obrigações previstas pelos romanos não passavam de contribuições, ainda que compulsórias, *in labore* e *in natura*.

Há quem defenda que a ideia da contribuição de melhoria foi concebida em meados do século XIII pela potência dominante da época, a Inglaterra. Conforme informa Januário Rodrigues BORGES JUNIOR, o governo inglês viu-se obrigado a realizar obras de melhoria nas margens do Rio Tâmisa, em Londres, para a retificação e o saneamento de suas margens, uma vez que, em virtude da ausência de diques contentores no rio, a cidade estava vulnerável a enchentes e inundações⁵².

⁵⁰ LOVATO, Antônio Carlos. *apud* CHIARA, Rafael Gomes de. **A Contribuição de Melhoria – razões de sua pouca utilização pelos entes federativos**. 89 p. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008. p. 49

⁵¹ *Ibid*, p. 50.

⁵² BORGES JÚNIOR, Januário Rodrigues. **Contribuição de melhoria**. Disponível em: <http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PRODUO%20CIEN TIFICA/DIREITO/17-.pdf> Acesso em: 01 mai.2012.

As obras foram realizadas e custaram um valor alto aos cofres públicos da época. Em compensação, as propriedades particulares que se situavam à beira do Tâmesa deixaram de ser terrenos pantanosos e alagadiços e perceberam extraordinária valorização. Percebendo esse fato, a Câmara dos Lordes concebeu a ideia de cobrar dos proprietários um tributo (*betterment tax*) por esse aumento do valor dos imóveis, pois não seria justo que alguns particulares obtivessem mais valia (valorização) à custa do dinheiro público, já que a obra havia sido financiada com fundos que haviam sido acumulados por todos os membros da sociedade⁵³.

Nos anos de 1605, 1662 e 1667, os ingleses ainda realizaram outras experiências com essa ferramenta. Em 1605, a contribuição de melhoria foi utilizada para financiar de obras de melhoramento nos rios Lea e Tamisa a fim de estabelecer a comunicação fluvial entre Londres e Oxford. Já em 1662, a *bettermen tax* foi implantada como contribuição para a recuperação de despesas com obras de alargamento de ruas em Westminster. Em 1667, por sua vez, foi instituída para a reconstrução de Londres, parcialmente destruída em razão de um grande incêndio.

Outras nações seguiram a inspiração inglesa e instituíram tributos com esse mesmo intuito. Na Itália, foi criado a *contributi di meglioria* para melhoramentos em praças na cidade de Florença. Em Portugal, no século XVI, as Ordenações Filipinas autorizavam a cobrança de *fintas*, para a reconstrução de pontes e calçadas. Na França, a valorização imobiliária passou a sofrer taxaço das *contribution sur les plus values* no final do século XVII para fins de custeio de obras de urbanização. Nos Estados Unidos, a cobrança do *benefit assessment* foi institucionalizada para financiar trens metropolitanos, viadutos, pontes, estradas e hidrovias⁵⁴.

⁵³ LIMA, Robson Luiz Rosa. **Contribuição de Melhoria**. Disponível em: http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA_TRIBUTARIA_E_TRIBUTOS/DT_Aula17_Obrigatoria.pdf Acesso em: 05 abr. 2012

⁵⁴ MEDEIROS, Pedro Jorge. **Contribuição de melhoria**. Disponível em: http://www.medeirosassociados.adv.br/arquivos/071232Contribuicao_de_Melhoria.pdf Acesso em: 05 abr. 2012.

Importa relatar, também, a experiência germânica com essa ferramenta em razão da relevância para o estabelecimento do conceito brasileiro de contribuição de melhoria, já que constitui um novo limite para a cobrança do tributo. Os aspectos técnicos dessa influência serão tratados mais adiante, enquanto aqui trataremos apenas dos aspectos históricos.

Em 1848, a Prússia instituiu a imposição especial sobre a mais-valia imobiliária. Em 1975, no entanto, com a Lei de 2 de julho, começou a ser abandonada a referência da estrita valorização como parâmetro para a cobrança da *strassenanliegerbeitrag*. Isso porque ao criar a obrigação de contribuição dos confinantes de uma rua, a supracitada lei passou a fundamentar a cobrança em um princípio fiscal de repartição dos gastos públicos realizados com a obra pública entre os proprietários de imóveis beneficiados.

2.2. Panorama nacional

No Brasil, a primeira cobrança efetuada para custear obras públicas que valorizavam imóveis de que se tem notícia ocorreu ainda sob o domínio português, quando, no ano de 1812, foi exigida a cobrança de fintas na edificação de obras públicas realizadas na Bahia. Em 1818, foi a vez da cidade de Mariana, no estado de Minas Gerais, onde foram criadas fintas para reparo de várias pontes.⁵⁵

Entretanto, a primeira lei de âmbito nacional sobre o assunto só veio a ser criada em 1825. Era a Lei nº 816, que determinava a dedução da valorização imobiliária do montante de indenização a ser paga na desapropriação de imóveis, sendo o diploma revigorado em 1855 pelo Decreto Imperial nº 1.664.

No ano de 1836, surgiu a Lei nº 57, de 18 de março, prevendo que o proprietário não faria jus à indenização pelo terreno em caso de desapropriação

⁵⁵ CHIARA, Rafael Gomes de. **A Contribuição de Melhoria – razões de sua pouca utilização pelos entes federativos**. 89 p. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008, p. 53.

de imóveis para construção de estradas, receberia apenas o valor correspondente às benfeitorias nele existentes.

Durante a primeira república, foram exigidas diversas taxas, mas, no ano de 1905, através do Decreto n.º 1.029 do Distrito Federal, foi estabelecida a cobrança de metade do custo de pavimentação de obras aos proprietários de imóveis por ela beneficiados.

Foram inúmeras as manifestações infraconstitucionais desse instituto, mas foi somente na Constituição de 1934 que a contribuição de melhoria passou a compor a ordem constitucional do país. Em seu art. 124, no capítulo sobre a Ordem Econômica e Social, a supracitada Carta previa:

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.

Importante ressaltar que, já aí, havia necessidade de efetiva valorização, a qual deveria ser comprovada, do imóvel beneficiado pela obra para que o Poder Público fosse autorizado a “cobrar” a contribuição de melhoria⁵⁶.

Ela foi excluída da Carta Magna em 1937, mas, segundo Carlos Roberto MARQUES, baseado em tese encampada pelo Supremo Tribunal Federal, nem por isso essa omissão teve o condão de retirar a contribuição de melhoria do sistema tributário nacional⁵⁷.

Foi reintegrada ao texto constitucional pelo art. 30 da Constituição de 1946, que, além de manter a existência da valorização como imperativo para a cobrança do tributo, estabeleceu, também, os limites para a determinação de sua base de cálculo:

Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

⁵⁶ RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. *apud* CHIARA, op. cit, p. 54.

⁵⁷ MARQUES, Carlos Roberto. *apud* CHIARA, loc. cit.

(...)

Parágrafo Único: A contribuição de **melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.** (grifos meus)

Em 1949, a União regulou a contribuição de melhoria por meio da Lei nº 854, listando, dentre outras, as hipóteses que poderiam suscitar sua cobrança, bem como a relação entre a valorização obtida pelo imóvel e o valor do tributo. Uma curiosidade acerca dessa mesma lei foi a capacidade conferida pelo Estado aos cidadãos de a iniciativa para a realização das obras ou melhoramentos que justificassem a exigência da contribuição partir das mãos do próprio povo. Em seu art. 3º alínea b, o diploma legal permite que os proprietários que virão a ser beneficiados por tal ação governamental levem o pedido de realização da mesma às autoridades competentes, desde que pelo menos um terço do total de beneficiados estivesse de acordo.

A Emenda Constitucional nº 18, de 6 de dezembro de 1965, teve relevante importância tributária em razão da nova redação dada à contribuição de melhoria e, principalmente, da diferenciação que foi efetuada entre as hipóteses de incidência da contribuição e da taxa. A Constituição de 1946 considerava como serviço público toda e qualquer atividade positiva do Estado para a consecução de seus fins. Como a realização de obras também poderia ser facilmente englobada nessas atividades, isso dificultava a diferenciação entre taxas e contribuição de melhoria⁵⁸.

Ao tratar das taxas em seu artigo 18, A EC nº 18/1965 limitou a criação desse tributo às hipóteses de atividade de polícia e utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Ao especificar essas hipóteses, a referida emenda reduziu drasticamente a possibilidade de confusão entre os conceitos de taxa e contribuição de melhoria.

⁵⁸ CHIARA, 2008, p. 56.

No ano seguinte, em 1966, foi editada a Lei n. 5.172 – Código Tributário Nacional, que dispôs sobre a contribuição de melhoria em seus artigos 81 e 82 e reproduziu o conceito e os limites dados pela emenda n. 18:

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

Em seguida, foi editado o Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, que dispôs minuciosamente sobre contribuição de melhoria, conforme será visto mais adiante.

No mesmo ano, entrou em vigor a Constituição de 1967, trazendo com ela a supressão do limite individual de cobrança da contribuição. Apesar dessa omissão, a doutrina pátria, de modo geral, sempre se posicionou no sentido de que este continuava implícito, uma vez que, do contrário, estaria se praticando verdadeiro confisco⁵⁹.

A Emenda Constitucional nº 1 de 1969 trouxe de volta como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultasse para cada beneficiado, o que foi novamente suprimido da Lei Maior quando da edição da Emenda Constitucional nº 23 de 1983.

Por fim, em 1988 foi promulgada a atual Carta Magna, a qual optou por uma “redação muito singela”⁶⁰ sobre a contribuição de melhoria:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

Essa simplificação, segundo Paulo Castilho LIMA, pode ser entendida como a adequada possibilidade para a interpretação e para a posterior

⁵⁹ LEONETTI, Carlos Araújo. *apud* CHIARA, *op. cit.* p. 58.

⁶⁰ CHIARA, *op. cit.* p. 60

regulamentação da contribuição de melhoria, com inclusão de formas que resultem em uso mais intenso e abrangente⁶¹.

2.3. Legislação relacionada

Como visto, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, outorgou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de instituir a contribuição de melhoria.

Como dito anteriormente, a atual Carta Magna não foi a primeira a tratar expressamente desse tributo, mas, sim, a Constituição de 1934. Desde então, todos os textos constitucionais, com exceção da Carta de 1937, previram-na, de forma explícita, mas em 1966, sobreveio o Código Tributário Nacional, que trouxe em seu Título V uma regulação mais específica da contribuição de melhoria.

Não obstante, em 24 de fevereiro 1967 foi editado o Decreto-Lei nº 195, o qual trouxe à baila diversos aspectos do referido tributo que ainda não haviam sido discutidos, como o rol de obras públicas que ensejariam sua arrecadação, o limite total da cobrança e os requisitos formais para sua instituição.

São esses os três instrumentos que, atualmente, regulam a contribuição de melhoria: a Carta Magna de 1988, o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 195.

2.4. Fato gerador

Segundo Amílcar de Araújo FALCÃO, fato gerador é o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da

⁶¹ LIMA, Paulo Castilho. **Contribuição de melhoria**: uma proposta de ação. São Paulo, 1996, p. 164.

obrigação jurídica de pagar um tributo determinado⁶². Diz, ainda, que é importante frisar que há uma impropriedade em se utilizar a palavra *gerador* para esse conceito, uma vez que não é ele quem cria, quem gera, a obrigação tributária, mas sim a lei:

O fato gerador é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se inaugure

A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força de lei; na lei estão todos os seus fatores germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a *fattispecie* normativa para que o *vinculum juris* legalmente previsto se inaugure⁶³.

Antes de adentrar no fato gerador da contribuição de melhoria no Brasil, para fins comparativos, será realizada uma breve análise dos contornos peculiares adquiridos por essa espécie tributária no ordenamento jurídico dos Estados Unidos da América, especialmente no que tange ao seu fato gerador.

2.4.1. O sistema americano

No Sistema Americano, existe o chamado *special assessment*, denominação dada às imposições tributárias feitas sobre propriedades imobiliárias, situadas dentro de determinada área, urbana ou rural, com a finalidade de ressarcir o valor de uma melhoria local efetuada pelo governo e que aumenta o valor das propriedades dentro dessa área⁶⁴. Em verdade, é como se o *special assessment* fosse um gênero do qual decorrem diversas espécies que são caracterizadas pela variação no fato gerador e na abrangência das obras que lhe derem origem⁶⁵. São exemplos:

⁶² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributaria**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.2

⁶³ *Ibid.*, p. 2

⁶⁴ LIMA, P. C., 1996, p. 115

⁶⁵ *Ibid.*, p.112.

- a) *cost assessment*: utilizado como forma de ressarcimento ao governo de gastos públicos, sem interessar se ocorre benefício ou aumento do valor dos imóveis;
- b) *local assessment*: cobrado dos imóveis em área urbana que percebem benefício de forma direta;
- c) *zone assessment*: destinado aos imóveis em área urbana que percebem benefício de forma indireta;
- d) *general assessment*: cobrado dos imóveis do restante da cidade que forem beneficiados;
- e) *benefit assessment*: devido pelo fato de ocorrer benefício e valorização dos imóveis, seja em decorrência de construção ou reforma;

Esta última espécie, o *benefit assessment*, é a que mais se assemelha com a nossa contribuição de melhoria.

Os Estados Unidos adotam a *plus valia* como fundamento para a cobrança do *special assessment*, segundo o qual a ocorrência de **valorização imobiliária** após a realização de obra pública é o fato gerador do tributo. Ocorrendo a *plus valia*, cada particular que tiver o valor de sua propriedade aumentado em razão daquela ação pública deverá ressarcir aos cofres públicos o valor excedente.

Ensina, ainda, LIMA:

O cálculo é feito considerando-se o benefício da obra pública e não o valor de mercado do imóvel ou outro valor, como é efetuado para o pagamento das taxas, já que o "special assessments" não é uma taxa (4).

Os benefícios não são considerados sinônimos do custo da obra e podem ser distinguidos dos mesmos, cabendo à autoridade decidir qual o percentual desse benefício a ser dividido entre os imóveis da área beneficiada⁶⁶.

⁶⁶ *Ibid*, p. 120.

2.4.2. O sistema brasileiro

A exemplo do que ocorre no sistema americano, o Decreto-Lei 195/67 em seu art. 1º também exige que a cobrança da contribuição de melhoria tenha como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas. Entretanto, utilizando alguns aspectos da experiência de outros países, esse valor passa a ser expressamente limitado ao custo total da obra, como celebra o art. 81 do Código Tributário Nacional – 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. (grifos meus)

Sobre o limite total, apregoa Christina Padovani MAYRINK que “realizada obra pública, e, em decorrência desta, havendo valorização, nada mais justo que, observado o limite total, se rateie entre os beneficiados o custo da obra, recuperando o gasto público”⁶⁷.

O valor individual também é limitado, pois, segundo a doutrina brasileira, cobrar mais do que o custo da obra a título de contribuição de melhoria, tendo-se como limite apenas a valorização imobiliária, é cobrar imposto sobre aquela valorização, sem previsão constitucional⁶⁸. Isso seria algo que somente competiria à União fazê-lo, atendidos os requisitos constitucionais para o exercício de sua competência residual.

Na Constituição Federal de 1988, é possível notar que o legislador foi bastante sucinto ao se referir à contribuição de melhoria e não fez referência aos limites total e individual. No entanto, já se pacifica no cenário doutrinário o entendimento de que a Constituição Cidadã recepcionou as normas e os requisitos contidos no Código Tributário Nacional, mantendo como limite total a

⁶⁷ MAYRINK, 2004, p. 6

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito, **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011, p. 4. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

despesa realizada e, como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Assim, o ordenamento jurídico brasileiro aponta três elementos indispensáveis à caracterização do fato gerador do tributo:

- a) a realização de **obra pública** por completo, sendo vedado ao Estado realizar uma obra pública pela metade e exigir de pronto a contribuição de melhoria;
- b) a **valorização**, pois apenas a realização obra não é suficiente, uma vez que existem obras públicas que ao invés de valorizar, desvalorizam o imóvel;
- c) a incidência da valorização sobre **bens imóveis**;

2.5. Sujeitos da cobrança do tributo

2.5.1. Sujeito ativo

Preceitua o art. 119 do CTN que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Segundo lição de Roque Antonio CARRAZZA:

(...) competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributo, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, sua base de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

(...)

Noutro falar, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem⁶⁹.

Em seu art. 145, a Constituição atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para tributar sobre a contribuição de melhoria. Em verdade, qualquer um dos entes mencionados poderá lançar

⁶⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 467 e 469.

essa espécie tributária sem ofender a ordem constitucional, desde que seja ele o responsável pela realização da obra que gerou a valorização.

Apesar de a competência para implantação dessa espécie tributária ser comum, MAYRINK entende que ela tem ainda mais importância para o equilíbrio das finanças dos municípios. Segundo ela, desde a promulgação da Constituição de 1988, o Município vem assumindo encargos cada vez maiores, sem a correspondente compensação financeira, o que tem desencadeado, não raramente, crises centradas nas dificuldades relativas a finanças. Por esta razão, a instituição e a cobrança da contribuição de melhoria são mecanismos de grande valia para financiar obras públicas realizadas, direta ou indiretamente, pelo governo municipal⁷⁰.

2.5.2. Sujeito Passivo

É o Decreto-Lei 195/67 que estabelece quem deverá responder pelo pagamento da contribuição de melhoria. Em princípio, os responsáveis pela quitação são os proprietários dos imóveis que, ao tempo do lançamento do tributo, tiverem comprovada valorização direta ou indiretamente decorrente da realização da obra, conforme reza o § 3º do art. 3º. Esta responsabilidade, por sua vez, se transmitirá, a qualquer título, aos adquirentes e sucessores do domínio do bem.

Não obstante, o legislador também abriu ao dono do imóvel a possibilidade de repassar esse pagamento a outrem ou de reduzir a cota pela qual é responsável. No caso de enfiteuse, por exemplo, responderá pela contribuição de melhoria o próprio enfiteuta, e não o proprietário.

Em se tratando de imóvel alugado, é facultada ao locador a possibilidade de exigir aumento de aluguel com valor correspondente a parte da contribuição de melhoria efetivamente paga. Se optar pela cobrança, o proprietário somente poderá demandar do locatário o pagamento de até 10% ao

⁷⁰ MAYRINK, 2004, p. 3

ano do total do tributo. Todavia, se for pactuada cláusula do contrato de locação que atribua ao locatária o pagamento, no todo ou em parte, da Contribuição de Melhoria lançada sobre o imóvel, ela será nula.

Quanto aos bens indivisos, eles serão considerados como pertencentes a um só proprietário e àquele que for lançado o tributo terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

2.6. Hipóteses de incidência da cobrança

Nem todas as obras que são efetuadas pelo Poder Público poderão ser utilizadas como fundamento para a instituição da contribuição de melhoria. O art. 2º do Decreto-Lei 195/67 estabelece as hipóteses capazes de ensejar a criação desse tributo. E exatamente por se tratar de um tributo é que irá vigor o princípio da tipicidade fechada, de modo que o rol existente no referido diploma legal é taxativo, e não exemplificativa.

Havendo a devida valorização do imóvel, a realização apenas das seguintes obras poderá assentar a criação da contribuição de melhoria:

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

b) construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

c) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

d) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

e) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de

saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

f) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

g) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

h) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

2.7. Procedimentos necessários

Para que seja cobrado o tributo de forma escorreita, a Administração responsável pela sua criação deverá obedecer aos requisitos impostos pelo art. 82 do CTN:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

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

O Decreto-Lei 195/67 também estabelece instruções para o processo que envolve a contribuição de melhoria. Em seu art. 7º, prevê que a impugnação deve ser dirigida à Administração competente, por meio de petição que servirá para o início do processo administrativo, conforme venha a ser

regulamentado por decreto federal. Poderão ser alvo da impugnação qualquer dos elementos constantes do referido instrumento, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

Executada a obra de melhoramento, seja ela em sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, a Administração deve proceder ao lançamento do tributo referente a tais imóveis somente após a publicação do demonstrativo de custos. Além disso, o órgão encarregado pelo lançamento deverá escriturar, em registro próprio, o débito da contribuição de melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário, diretamente ou por edital, do valor lançado; do prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos; do prazo para a impugnação e do local do pagamento.

2.8. Limites do valor da cobrança

Conforme previamente exposto, o valor da contribuição de melhoria deve levar em consideração a valorização individual de cada imóvel pertencente à área de influência da obra. No entanto, a soma final do que foi pago pelos contribuintes nunca poderá exceder o valor global dos gastos públicos.

Não obstante, importa ressaltar que a Administração responsável pela instituição do tributo não está obrigada a cobrar dos sujeitos ativos o pagamento do montante total da obra. É o que diz o § 2º do art. 4º do DL 195:

§ 2º - A percentagem do custo real a ser cobrada mediante Contribuição de Melhoria será fixada tendo em vista a natureza da obra, os benefícios para os usuários, as atividades econômicas predominantes e o nível de desenvolvimento da região.

Ou seja, é facultado ao sujeito ativo impor o ressarcimento de apenas parte do custo da obra por meio da cobrança da contribuição de melhoria. Assim, o legislador pode determinar que apenas, por exemplo, 50% do custo da obra seja financiada pela contribuição de melhoria, enquanto o restante sairá dos cofres públicos como investimento e não mais retornará.

Além do limite individual e do limite total, o DL 195 também estabeleceu, em seu art. 12, um limite fixo à cobrança. Declara que a contribuição de melhoria será paga pelo contribuinte de forma que a sua parcela anual não exceda a 3% do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

Outra característica peculiar que deve ser ressaltada é o fato de ser possível ao contribuinte deduzir do imposto de renda a importância paga a título de contribuição de melhoria:

Art. 17. Para efeito do imposto sobre a renda, devido, sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, o título de Contribuição de Melhorias.

Segundo LIMA, a norma tem por objetivo justamente evitar que os valores pagos pelo contribuinte sejam duplamente tributados, como contribuição de melhoria e como renda⁷¹.

⁷¹ LIMA, R. L. R. Disponível em:

http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMPETENCIA_TRIBUTARIA_E_TRIBUTOS/DT_Aula17_Obrigatoria.pdf Acesso em 05 abr. 2012

3. Dificuldades de implementação

A atuação do Estado é imprescindível para alcançar os objetivos traçados para a sociedade brasileira. Não apenas para orientar e dar base ao desenvolvimento do País, mediante o empreendimento de certas obras de infraestrutura, mas, também, para proceder às necessárias intervenções para minorar os efeitos da elevada concentração da renda e da riqueza⁷².

Ocorre que, em meio a essa busca pelos recursos necessários ao atingimento dos objetivos do Estado, por vezes não foi dada a efetiva atenção à origem desses valores e, por conseguinte, abstraída a ideia de recurso definitivo e recurso não definitivo que compõe o orçamento. Segundo BIAVA, isso gerou um pretense esgotamento da capacidade fiscal, principalmente em razão da

verdadeira orgia na busca de empréstimos e financiamentos, recursos não definitivos, cujos encargos passam a pesar de tal maneira que o endividamento deixa de ser fonte líquida de receita para a maioria dos orçamentos públicos, acirrando a inflação via emissão de títulos ou de moeda, no caso da União⁷³.

A partir disso, o endividamento público passou a se tornar um peso orçamentário de tamanha monta que passa a ser cada vez mais necessário buscar meios eficazes de financiamento definitivo para as atividades estatais. É justamente aí que se encontra o desafio, na procura por alternativas inovadoras e viáveis que angariem recursos justos e perenes no tempo capazes de atender às necessidades da sociedade sem gerar déficit público a longo prazo.

BIAVA sustenta que a melhor alternativa é otimizar uma potencialidade tributária que a União, os Estado, o Distrito Federal e os Municípios possuem para cobrir os crescentes custos de implantação de serviços que demandem a execução de obras⁷⁴. E o meio mais adequado para proceder a essa otimização estaria no uso da contribuição de melhoria.

⁷² BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10 mai. 2012.

⁷³ *Ibid.*

⁷⁴ *Ibid.*

3.1. Fundamentos para a real instituição da contribuição de melhoria

Para SARAIVA, CARUSO, DOS SANTOS e DEL NERO, existem quatro fundamentos básicos que justificam a cobrança da contribuição de melhoria⁷⁵, sendo que o primeiro deles é o econômico-social. Afirmam os autores que naturalmente existem nas cidades áreas mais favorecidas que outras, em virtude da densidade dos serviços, obras e melhoramentos públicos, que são realizados com os recursos do tesouro público. Em razão disso, os cidadãos que, além do benefício de ordem geral, não individualizável, recebem também a melhoria especial, e individualizável, deverão contribuir para a despesa total da obra, na medida da valorização ou melhoria especial que recebeu, já que nunca será possível realizar a distribuição uniforme do melhoramento pelos municípios.

Outro fundamento apresentado é o moral. Segundo os autores, a existência do aumento de valor sofrido pelo imóvel em decorrência do benefício trazido pela obra pública torna justa e adequada com a moral administrativa a cobrança desse tributo toda vez que esse fato ocorrer.

O terceiro fundamento citado é o político. O próprio processo legislativo de criação de leis tributárias está impregnado de política, a qual, inclusive, tem por um de seus deveres, apurar se os contribuintes podem ou não suportar o ônus tributário. Dentre outros vários argumentos expostos, os autores trazem como um dos sustentáculos políticos da Contribuição de melhoria o objetivo de devolver a toda a comunidade os benefícios de sua ação, condenando a inércia e a especulação daqueles que adquirem imóveis a preços baixos para aguardar a sua valorização, por razão do progresso, da expansão urbana e da realização de obras públicas.

O quarto e último é o fundamento jurídico, que decorre do enriquecimento do proprietário do imóvel em razão de uma valorização ocorrida

⁷⁵ SARAIVA, Luciana de Andrade; CARUSO, Aline Ferreira; DOS SANTOS, Maurinho Luiz; DEL NERO, Patrícia Aurélio. **Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios.** Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 36 n. 142 abr./jun. 1999. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/489/4/r142-20.PDF>. Acesso em: 15 abr. 2012.

pela implantação de uma obra pública. O Código Civil em seus arts. 884, *caput* e parágrafo, 885 e 886 trata exatamente do chamado enriquecimento sem causa, dizendo que “Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”. Assim, se o enriquecimento do particular decorre única e exclusivamente das obras sem que ele nada tenha feito, tem-se configurada a situação de enriquecimento sem causa da qual trata o Código Civil, de modo que ele deverá retornar aos cofres públicos o que lhe foi acrescido indevidamente.

BIAVA defende que a criação efetiva da contribuição de melhoria seria, inclusive, capaz de conter a especulação imobiliária. O constante crescimento das cidades traz como consequência uma demanda cada vez maior por novos locais capazes de abrigar os cidadãos, o que levará à inevitável expansão do perímetro urbano para regiões pouco urbanizadas, que necessitam da realização de grandes obras públicas. Essas áreas acabam sendo adquiridas por um valor muito abaixo do que serão vendidas posteriormente, já que não possuem qualquer tipo de melhoria⁷⁶.

Com a ocupação desses locais, iniciam-se as reivindicações pela efetuação de melhorias, como saneamento básico, esgoto, iluminação e transporte público, que é onde parcela substancial dos recursos públicos acaba por ser aplicada. Naturalmente, a realização de tais obras gera uma valorização considerável para os imóveis. Assim, aqueles que haviam adquirido o terreno por uma bagatela no início de toda a história terminam vendendo sua aplicação por valores muito acima do que pagaram.

Para o autor, uma das melhores formas de minimizar os efeitos dos ganhos desse capital especulativo seria a implantação de uma política tributária que internalize os custos sociais da detenção especulativa de imóveis e permita ao setor público recuperar os benefícios diferenciais que ele proporciona com suas obras. O resultado final obtido seria o aumento no custo efetivo de terrenos detidos com fins especulativos e a fatal queda na rentabilidade artificial

⁷⁶ BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria, um tributo esquecido**. Disponível em: http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_esquecido.pdf Acesso em: 01 mai. 2012.

ocasionada pelos ganhos de capital, o que diminuiria a pressão sobre o mercado imobiliário gerada pelo efeito especulativo⁷⁷.

Marcelo Jatobá LÔBO defende que a implantação da contribuição de melhoria não é uma faculdade do ente federativo. Para ele a cobrança desse tributo é o meio que o sistema põe à disposição do Estado para retornar aos seus cofres o valor investido em obras públicas por meio do incremento imobiliário dela resultante. Seria, pois, “um instrumento de realização do princípio da igualdade, na exata medida em que evita que uns poucos privilegiados se locupletem à custa de toda a coletividade”⁷⁸. Em sua concepção, se essa cobrança fosse uma faculdade, o não exercício dessa competência importaria em inobservância permanente do princípio da igualdade, legitimando o privilégio de alguns em detrimento do todo.

3.2. Obstáculos para a aplicação da contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria existe como instituto expressamente previsto no ordenamento jurídico brasileiro desde 1934, mas mui dificilmente é executada e cobrada. Dentre os obstáculos encontrados para a sua implementação pelos entes da Federação está a dificuldade existente na verificação da valorização imobiliária e, também, na sua mensuração de maneira apropriada. A maioria dos municípios brasileiros não mantém em seus registros dados suficientes acerca dos valores dos imóveis antes e depois das obras para embasar a cobrança do tributo, então muitos optam simplesmente pela sua não instituição.

BIAVA insiste, no entanto, que o falso pretexto de inviabilidade técnica, política ou econômica para instituição da contribuição de melhoria é, na verdade, uma camuflagem dos reais interesses que sua não utilização oculta,

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ LÔBO, Marcelo Jatobá. **Uma reflexão sobre o exercício da competência para instituir a contribuição de melhoria**. Disponível em: http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/22523/reflexao__exercicio_competencia.pdf?sequence=1 Acesso em: 15 abr. 2012.

principalmente no que tange à parca receptividade que possui nos segmentos sociais. A falta de vontade de agir seria decorrente da concentração de imóveis nas mãos dos próprios políticos, além do pouco esclarecimento a respeito dos seus objetivos e características. Transcrevo:

(...) a principal razão é político-tributária, resultante da alta correlação entre poder político e detenção da propriedade imobiliária, fator político que é concretizado pela confusa formulação legal (ou, mesmo, que explica esta confusão) que dificulta a aplicação do tributo. Ao sancionar ou dar motivos a recursos judiciais contra as poucas tentativas de implantação por Executivos sem vontade política para captar tais recursos, vê-se agravada a situação, ainda mais se se tem em conta outras razões, secundárias ou coadjuvantes a nosso ver (reação generalizada de potenciais contribuintes e não contribuintes à instituição do tributo, falta de esclarecimento do Judiciário sobre os objetivos e características do tributo, entre outras)⁷⁹.

Na doutrina estrangeira, há quem afirme que a não aplicação da contribuição de melhoria no Brasil decorre do fato de se haver entendido que sua cobrança somente é possível depois de concluída a obra. Isso impediria que ela cumpra a sua finalidade como instrumento para o financiamento de obras públicas, além de causar problemas de ordem prática nos freqüentes casos de alienação de imóveis antes do lançamento do tributo⁸⁰.

MACHADO entende, contudo, que a condição da conclusão da obra, apesar de dificultar, não impede o uso da contribuição de melhoria como instrumento de financiamento de obras públicas. Isso porque a Fazenda pública não está impedida de financiar as obras com recursos próprios e, posteriormente, proceder ao reembolso desses valores por meio da arrecadação da contribuição, podendo até mesmo obter um adiantamento da quantia com instituições financeiras⁸¹.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ CADAVID, Alberto Fernandez. *apud* MACHADO **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

⁸¹ MACHADO **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

Para ele, o entrave na aplicação da contribuição de melhoria estaria, em verdade, na má-fé dos administradores brasileiros, uma vez que, para instituí-la, é indispensável que sejam disponibilizados os verdadeiros custos das obras públicas:

Mesmo assim, preferimos acreditar que a verdadeira razão para a inaplicação da contribuição de melhoria, no Brasil, reside na exigência de publicação do orçamento da obra, e do direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor.

É sabido que as obras públicas geralmente são contratadas por valores muito elevados, acima dos valores de mercado, de sorte que a transparência geralmente não é conveniente para a Administração, e muito menos para as empreiteiras de obras públicas⁸².

Diz, ainda:

O que na verdade inviabiliza a contribuição de melhoria no Brasil é a exigência legal de transparência; o poder público no Brasil só pode cobrar contribuição de melhoria se houver previamente divulgado o orçamento detalhado da obra.

(...)

Ora, se o contribuinte vai financiar a obra, é justo que tenha conhecimento prévio de todos os detalhes que compõem o custo da obra, para que possa impugnar esse orçamento. A meu ver, é exatamente esse aspecto que tem inviabilizado no Brasil a contribuição de melhoria; as administrações não estão desejosas de transparência total, como exige a lei para admitir a cobrança da contribuição de melhoria⁸³.

Já MAYRINK aponta a não edição da lei pelos Municípios, também decorrente da ausência de vontade política, como obstáculo para a instituição desse tributo:

A ausência de instrumento normativo, a lei complementar ainda não editada, atribui-se, na verdade, a falta de vontade política.

Mas essa lei é necessária.

O potencial de geração de recursos da contribuição de melhoria é grande, podendo abranger todos os tipos de obras públicas, bastando, para tanto, que cada ente federativo, ao legislar sobre o tributo, o faça corretamente, para

⁸² MACHADO **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. *apud* MAYRINK, 2004, p. 5.

evitarem intermináveis pendências judiciais, que acabariam por inviabilizar, de vez, a cobrança do tributo⁸⁴.

Há, ainda, quem credite o pouco uso da Contribuição de Melhoria às exigências efetuadas pelo Código Tributário Nacional:

Entretanto, apesar de ser um tributo legítimo, a cobrança da contribuição de melhoria apresenta-se bastante complexa, pois o ente federado se obriga a cumprir os requisitos dispostos no art. 82 do CTN, o que justifica de certa forma o abandono do Governo em utilizar-se desta espécie tributária, preferindo solucionar seus problemas de caixa elevando a alíquota de outros tributos, principalmente as contribuições sociais⁸⁵.

É o que também sustenta ATALIBA:

As normas gerais vigentes (arts. 81 e 82 do CTN) estabelecem tantos requisitos para a aplicação da c.m. [contribuição de melhoria] que a tornam de impossível aplicação, além de deformá-la, descaracterizando-a. São nitidamente inconstitucionais e, pois, não obrigatórias para Estados e Municípios, que têm direito de instituir seus tributos sem serem peiados por lei complementar, em casos, como o da c.m., nos quais a dicção constitucional foi suficiente para delinear a competência⁸⁶.

Em razão dessas exigências é que haveria constante descumprimento pelo poder tributante das etapas previstas na legislação federal complementar, fato agravado com o advento do DL 195/67, o que enseja demandas judiciais contrárias ao tributo⁸⁷. Defende GOUVÊA:

Naturalmente sua aplicação é complexa, pois, tendo, como não podia deixar de ter, seu fato gerador enucleado pela valorização imobiliária resultante de obra pública, reconhece-se ser de difícil quantificação, o mais das vezes, sue valor exato e rateio entre os lindeiros beneficiado. Mas daí, exigir-se prévia quantificação desse valor publicado em edital, como pretende o diploma legal que a disciplina, equivale quase a elidi-la, dada a repercussão inevitável

⁸⁴ MAYRINK, 2004, p. 6.

⁸⁵ MEDEIROS, Pedro Jorge. **Contribuição de melhoria**. Disponível em: http://www.medeirosassociados.adv.br/arquivos/071232Contribuicao_de_Melhoria.pdf

⁸⁶ ATALIBA Geraldo. *apud* CHIARA, 2008, p. 71.

⁸⁷ BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria, um tributo esquecido**. Disponível em: http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_esquecido.pdf Acesso em: 01 mai. 2012..

junto ao judiciário em intermináveis discussões relativas às avaliações propostas⁸⁸.

BALTHAZAR também enxerga na dificuldade dos Municípios em seguir os preceitos legais um entrave à instituição dessa exação:

Um aspecto importante relativo à contribuição de melhoria diz respeito à sua crescente utilização atualmente, principalmente pelos Municípios brasileiros, tão necessitados de recursos. Contudo, temos verificado que a quase totalidade dos mesmos instituem o tributo afrontando o texto constitucional, e mesmo contrariando as exigências do Decreto-Lei 195/67, diploma que, como vimos antes, foi recepcionado pela Carta de 88. Um dos grandes problemas verificados na instituição de contribuição de melhoria pelos municípios diz respeito à observância de publicação de edital prévio à cobrança, conforme a exigência do art. 5º, visto supra⁸⁹.

Para SARAIVA, CARUSO, DOS SANTOS e DEL NERO, muitos juristas e políticos sabem do fundamento de justiça em que se baseia a contribuição de melhoria; no entanto, apresentam resistência à contribuição de melhoria por considerarem a cobrança desse tributo inviável em razão das dificuldades para delimitar a zona beneficiada pela obra pública, bem como o fator de benefício que corresponde a cada imóvel situado na área de influência⁹⁰. Completam, ainda:

Desde as primeiras tentativas de aplicação desse tributo, percebem-se problemas como a falta de um aparelho administrativo apropriado para a sua arrecadação, receio por parte dos contribuintes em face dessa nova espécie tributária, falta de vontade política; tudo isso leva à imposição de outros tributos.

Contudo, a maior dificuldade encontrada para a implementação desse tributo continua sendo a determinação do *quantum debeatur*, pois, para que a contribuição de melhoria, segundo os seus princípios informadores, seja aplicada é necessário obedecer a dois limites essenciais, o total (custo da obra) e o individual (valorização imobiliária decorrente da obra), que, para muitos, são considerados de difícil harmonização. É de suma importância, também, a presença de técnicos especializados para que se proceda a uma justa e adequada avaliação do quantum devido a cada proprietário beneficiado⁹¹.

⁸⁸ GOUVÊA. 1999, p.97.

⁸⁹ BALTHAZAR, Ubaldo César. *apud* CHIARA, 2008, p. 164

⁹⁰ SARAIVA *et. al* , 1999, p. 261.

⁹¹ *Ibid*, loc. cit.

Tal argumento é rebatido por MAYRINK, que afirma:

Autores colocam como a maior dificuldade para a cobrança da contribuição de melhoria, a determinação do *quantum debeatur*.

Ora, o problema do cálculo pertence mais aos matemáticos, economistas e engenheiros, do que aos juristas. Antes de mais nada, são necessários, efetivamente, determinados procedimentos técnicos comuns ao IPTU (como a aerofotogrametria, o mosaico terrestre corrigido, a interpretação contínua de chapas fotográficas, critérios arquitetônicos de construção, a definição de testada, profundidade, a área, o zoneamento), por este caminho, com apoio em normas firmes, instrumentos largos e bem definidos darão suporte ao lançamento e arrecadação do tributo.

Há, com efeito, conhecimentos técnicos especializados que transcendem o simples conhecimento do jurista, mesmo especializado em tributos. Contudo, se se constrói uma base teórica, legal e esmerada, cresce a perspectiva de efetiva implantação de tão útil instrumento de administração e consecução de objetivos fundamentais⁹².

3.3. Estudo de Caso

Em trabalho apresentado na Colômbia, Luiz Fernando Chulipa MÖLLER sugere que todas as esferas de atuação do governo, tanto a federal como a estadual e a municipal, sejam obrigadas a efetuar o estudo de sensibilidade e de comportamento do mercado antes e depois dos investimentos públicos. Assim, o conjunto de informações obtido por meio desse estudo poderia ser utilizado para construir os alicerces necessários à cobrança da contribuição de melhoria⁹³.

O referido autor menciona como exemplo de caso bem sucedido de cobrança do tributo o que ocorreu no município de Osório, Rio Grande do Sul. Após a pavimentação de cerca de quarenta trechos de ruas da cidade, a Prefeitura Municipal foi intimada pelo Tribunal de Contas do Estado a efetuar o lançamento da Contribuição de Melhoria para os proprietários dos imóveis beneficiados pelas obras. A ordem foi acatada e o lançamento. Feito, porém com

⁹² MAYRINK, 2004, p.5

⁹³ MÖLLER, Luiz Felipe Chulipa. Contribuição de melhoria, um caso real no Brasil. In: **Curso de Desarrollo Profesional Recuperacion de Plusvalias en America Latina**. Cartagena de Indias - Colômbia, 2004. Disponível em: http://www.chulipa.com.br/pdf/Chulipa_Moller_Contribuicao_de_Melhoria.pdf Acesso em: 15 abr. 2012.

rateio baseado apenas no custo das obras. Como o fato gerador da CM, conforme exposto anteriormente, inclui não só a realização da obra, mas, também, a valorização real dos imóveis atingidos pela melhoria, o Ministério Público entrou com uma ação judicial exigindo a comprovação da mais-valia.

A Prefeitura não possuía esses dados, então optou por realizar uma pesquisa de mercado para elaborar a chamada Planta de Valores Genéricos de Terrenos da cidade, sendo estudada a possibilidade de calcular a valorização real dos imóveis dos trechos que seriam pavimentados para justificar o lançamento da contribuição de melhoria. O estudo foi aceito pelo Ministério Público e pelo Tribunal de Contas do Estado e livrou o município de sérias consequências fiscais (suspensão do recebimento de transferências) e o prefeito de sanções políticas (perda do mandato)⁹⁴.

⁹⁴ MÖLLER, 2004. p. 3-4

CONCLUSÃO

Para alcançar os objetivos propostos pela Carta Magna, o Estado precisa estar em contínuo movimento, seja, como afirmou BIAVA, intervindo para minorar os efeitos da elevada concentração da renda e da riqueza ou para orientar e dar base ao desenvolvimento do País, mediante o empreendimento de certas obras de infra-estrutura⁹⁵.

Construção de pontes, ampliação de parques, implantação de saneamento básico, instalação de redes elétricas e telefônicas. De modo geral, as obras executadas pelo Poder Público costumam resultar em vantagens para toda a comunidade e, assim, também auxiliam no cumprimento dos objetivos que ensejaram a união dos homens em sociedade nos primórdios da história humana.

A atuação estatal, no entanto, só é financeiramente viável porque os contribuintes pagam seus impostos e possibilitam ao Estado direcionar a receita arrecadada para atingir o bem comum. Ainda que, por vezes, não tome consciência de seu papel, a sociedade é a verdadeira patrocinadora das ações estatais, suportando a alta carga tributária existente para viabilizar o desenvolvimento do país.

Não é justo, portanto, que os contribuintes financiem o valor integral de uma obra que, em razão de sua natureza, suscitará o enriquecimento de determinados proprietários em decorrência do aumento no valor de mercado dos imóveis que estiverem em seus arrabaldes. Se aquele grupo de indivíduos está auferindo vantagem financeira à custa do patrocínio de toda a sociedade, nada mais justo que e retorne aos cofres públicos pelo menos parte do valor percebido.

E é para promover essa justiça social que surge a contribuição de melhoria. O papel dessa espécie tributária vai bem além da arrecadação de recursos para custeio das obras públicas, ela exerce a importantíssima função de retirar dos proprietários de imóveis o incremento de valor que recebem em decorrência da obra pública. É, como diz MACHADO, o exercício da função

⁹⁵ BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10 mai. 2012.

redistributiva⁹⁶, que tem por finalidade impedir que os recursos públicos sejam utilizados para custear o enriquecimento de particulares.

Não há dúvidas quanto à justeza da contribuição de melhoria, muito menos quanto à constante necessidade do fisco em arrecadar cada vez mais, mas, ainda sim, ela dificilmente é cobrada no Brasil. Como vimos, são incontáveis as razões apontadas pelos doutrinadores como obstáculo para a efetiva utilização dessa espécie tributária, indo desde a inviabilidade técnica até a má-fé dos administradores públicos. Todos esses impedimentos, no entanto, podem ser varridos com um pouco de vontade e coragem política, como disse BIAVA⁹⁷.

Desconhecida, esquecida ou ignorada, a contribuição de melhoria necessita de um impulso que estimule o aproveitamento de seu potencial tributário. E, tendo e vista o esgotamento da capacidade fiscal que o Estado vive atualmente, com o crescente peso dos encargos da dívida pública comprometendo o equilíbrio dos orçamentos públicos, ela poderá ter importante participação no balanceamento dessa equação. É urgente a necessidade de reviver essa espécie quase caduca de tributo para auxiliar o país a trilhar com mais tranquilidade o seu caminho rumo ao crescimento econômico e ao desenvolvimento.

⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011, p. 2 Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

⁹⁷ BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Disponível em: <http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf> Acesso em: 10 mai. 2012.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

AQUINO, São Tomas. Suma Teológica. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARISTÓTELES. Política. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p.17-31

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____ Uma Introdução à Ciência das Finanças. In: ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria, necessidade de inovação fiscal**. São Paulo: Inst Pesq Econ, 1987.

_____ **Contribuição de melhoria, um tributo esquecido**. Disponível em: http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_esquecido.pdf Acesso em: 01 mai. 2012.

_____ **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Disponível em: http://www.econ.fea.usp.br/biava/contribuicao_inaproveitada.pdf Acesso em: 10 mai. 2012.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004. Vol. I.

BORGES JÚNIOR, Januário Rodrigues. **Contribuição de melhoria**. Disponível em: <http://www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/V%20MOSTRA%20DE%20PR ODUO%20CIENTIFICA/DIREITO/17-.pdf> Acesso em: 01 mai.2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CHIARA, Rafael Gomes de. **A Contribuição de Melhoria – razões de sua pouca utilização pelos entes federativos**. 89 p. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

CÍCERO, Marco Túlio. **Da República**. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/darepublica.html>. Acesso em 23/09/2012.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributaria**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GOUVÊA, Clóvis Ernesto. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. 132 p. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HOBBS, Thomas. O Leviatã. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 104-129.

LIMA, Paulo Castilho. **Contribuição de melhoria: uma proposta de ação**. São Paulo, 1996.

LIMA, Robson Luiz Rosa. **Contribuição de Melhoria**. Disponível em: http://arquivos.unama.br/professores/iuvb/AulasAnteriores/DireitoTributario/COMP ETENCIA_TRIBUTARIA_E_TRIBUTOS/DT_Aula17_Obrigatoria.pdf Acesso em 05 abr. 2012

LÔBO, Marcelo Jatobá. **Uma reflexão sobre o exercício da competência para instituir a contribuição de melhoria.** Disponível em: http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/22523/reflexao__exercicio_competencia.pdf?sequence=1 Acesso em: 15 abr. 2012.

LOCKE, Jonh. Dois tratados sobre o governo. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 133-155

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____ **Contribuição de melhoria.** Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/37174>>. Acesso em: 04 mai. 2011.

MARTINS, Diogo; SARAIVA, Alessandra. Quase um terço das famílias do país mora em ruas sem asfalto, diz IBGE. **Valor Econômico**, São Paulo, 14 set. 2009. Disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/2830216/quase-um-terco-das-familias-do-pais-mora-em-ruas-sem-asfalto-diz-ibge> Acesso em 14 set. 2009

MAYRINK, Cristina Padovani. **Contribuição de melhoria: fonte de receita ignorada.** Revista Brasileira de Direito Municipal, Belo Horizonte, v. 5, n. 12, abr. 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/34177>> Acesso em: 21 out. 2010.

MEDEIROS, Pedro Jorge. **Contribuição de melhoria.** Disponível em: http://www.medeirosassociados.adv.br/arquivos/071232Contribuicao_de_Melhoria.pdf Acesso em: 05 abr. 2012.

MÖLLER, Luiz Felipe Chulipa. Contribuição de melhoria, um caso real no Brasil. In: **Curso de Desarrollo Profesional Recuperacion de Plusvalias en America Latina.** Cartagena de Indias - Colômbia, 2004. Disponível em: http://www.chulipa.com.br/pdf/Chulipa_Moller_Contribuicao_de_Melhoria.pdf Acesso em: 15 abr. 2012.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. O Contrato Social. In: MORRIS, Clarence (org). **Os Grandes Filósofos do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 213-234

SARAIVA, Luciana de Andrade; CARUSO, Aline Ferreira; DOS SANTOS, Maurinho Luiz; DEL NERO, Patrícia Aurélia. **Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios.** Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 36 n. 142 abr./jun. 1999. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/489/4/r142-20.PDF>. Acesso em: 15 abr. 2012.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> Acesso em 01 out. 2011.