



**UNIVERSIDADE
FEDERAL de JUIZ de FORA
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO**

VICTOR EMANUEL LARA

**APLICABILIDADE MUNICIPAL DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: um guia
para o gestor público**

Juiz de Fora

2016

VICTOR EMANUEL LARA

**APLICABILIDADE MUNICIPAL DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: um guia
para o gestor público**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito sob orientação da Professora Dra Elizabete Rosa de Mello.

Juiz de Fora

2016

FOLHA DE APROVAÇÃO

VICTOR EMANUEL LARA

Aplicabilidade municipal da contribuição de melhoria: um guia para o gestor público

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Prof. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dra. Luciana Gaspar Melquiades Duarte
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora

Prof. Dra. Waleska Marcy Rosa
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 22 de fevereiro de 2016

Dedico este trabalho a todos aqueles que
contribuíram para sua realização.

Agradeço aos meus colegas, professores e a minha família por terem ajudado na construção deste trabalho.

RESUMO

O objeto do presente trabalho é arquitetar um plano de atuação para o Poder Público municipal visando a possibilidade de identificar e aplicar o instituto da contribuição de melhoria, principalmente, na esfera municipal. De início será realizada uma análise do tributo contribuição de melhoria, partindo da sua origem internacional e sua introdução e previsão no ordenamento pátrio. Depois analisar-se-á sua previsão na Constituição Federal de 1988, conjugada ao Código Tributário Nacional de 1966, bem como o Decreto-lei 195 de 1967. Num segundo momento partiremos para a qualificação da contribuição de melhoria, seu fato gerador, requisitos à sua aplicação, sua diferenciação de outros tributos, sua base de cálculo e alíquotas, seus mecanismos de cobrança, sujeitos passivos e ativos. Por fim será realizada uma proposta de efetivação de todo o conteúdo abordado de maneira acessível ao administrador público interessado em aplicar o tributo.

Palavras-chave: Contribuição de melhoria. Direito Tributário. Gestão Pública.

ABSTRACT

The object of this present work is to devise an action plan for the municipal Public Authorities to the possibility of identifying and implementing the institute of the improvement contribution, mainly, at the municipal level. At first moment there will be an analysis of the improvement contribution tax, starting its international origin and its introduction and provision in the parental order. After that, it will be analyzed its forecast in the Federal Constitution of 1988, coupled to the National Tax Code 1966 and the Decree Law 195 of 1967. At second moment we go for qualification improvement of contribution, your taxable event, applications requirement, its differentiation from other taxes, your tax basis and tax rates, your billing mechanisms, passive and active subject. That said there will be a proposed effective of all the discussed content in an accessible manner to the Public Administrator interested in applying tribute.

Keywords: *Improvement Contribution. Tax Law. Public Management.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 ORIGEM HISTÓRICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	11
1.1 A contribuição de melhoria no Brasil.....	12
2 CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	19
2.1 Conceito econômico.....	19
2.2 Conceito político.....	21
2.3 Conceito jurídico.....	22
3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:ESPÉCIE TRIBUTÁRIA.....	25
3.1 Fato gerador.....	26
3.2 Sujeitos.....	29
3.3 Base de cálculo.....	31
3.4 Alíquotas.....	33
4 REQUISITOS E APLICABILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	35
4.1 Valorização imobiliária.....	35
4.2 Obras públicas.....	38
4.3 Aspecto temporal.....	39
4.4 Exigências legais especiais para a contribuição de melhoria.....	41
5 APLICABILIDADE MUNICIPAL DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	45
5.1 Primeiro passo: identificando necessidades e soluções.....	46
5.2 Segundo passo: a demarcação do lapso temporal.....	47
5.3 Terceiro passo: o início dos cálculos.....	48
5.4 Quarto passo: do orçamento.....	49
5.5 Quinto passo: a realização da obra pública.....	52
5.6 Sexto passo: o Projeto de Lei.....	55
5.7 Sétimo passo: a conscientização dos envolvidos.....	56
5.8 Oitavo passo: a cobrança.....	56
CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS.....	61

INTRODUÇÃO

No cenário nacional atual onde a escassez de recursos financeiros para a gestão da coisa pública é uma realidade, devem o Poder Público e seus representantes buscarem maneiras adequadas para enfrentar essa situação, respeitando evidentemente os princípios constitucionais que se refletem na Administração Pública em um quinteto fundamental: a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A busca de mecanismos de arrecadação de receitas públicas tem sido quase que unânime em todas as esferas da Administração Pública, seja por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Os entes federados têm se valido do aumento das alíquotas e das hipóteses de incidências de seus tributos, bem como tem reduzido ou dificultado as hipóteses de isenção ou não incidência, tornando a carga tributária nacional cada vez maior.

Tal prática tem causado descontentamento generalizado, pois o aumento da carga tributária não é seguido pelo maior desenvolvimento ou uso dos recursos públicos. A ineficiência na gestão desses recursos é o que causa insatisfação no administrado que efetua o pagamento dos tributos, mas não percebe como esses valores são aplicados ou a razão de pagar tais valores. A injusta tributação também é outro fator que gera insatisfação dos administrados, pois não é nítida a aplicação do princípio da seletividade ou da capacidade contributiva, recaindo a maior parte da carga tributária sobre parcela da população de classe baixa ou média.

É nesse contexto de aparente injustiça tributária e corrida dos entes federados por arrecadação, que, deve o gestor público, consciente do seu dever de gerir adequadamente a coisa pública, buscar também mecanismos paralelos que auxiliem no desafio da escassez de recursos. Vislumbra-se, para tanto, a busca de eficiência na aplicação dos instrumentos já existentes no ordenamento pátrio aptos a essa finalidade, como é o caso da contribuição de melhoria.

Pretende-se dar clareza a este tributo tão negligenciado em nossa realidade, buscando seu esclarecimento de modo adequado a sua compreensão, adentrando nos desafios a sua aplicação e todos os procedimentos e requisitos para a mesma. Tomar-se-á como parâmetros a jurisprudência dos tribunais pátrios, especialmente do Superior Tribunal de Justiça bem como obras doutrinárias que tratam sobre o tema.

Será dado enfoque a esfera municipal, que em sua maioria, mais sofre com carência de recursos públicos, mas nada impede que o que neste ensaio for trabalhado se aplique aos demais entes da federação que também são competentes para a instituição da contribuição de melhoria.

O guia contido nesta monografia tratará dos elementos essenciais a concretização da contribuição de melhoria, indicando quais os procedimentos e cuidados devem ser tomados pela Administração Pública para garantir a adequada efetivação do tributo sob estudo.

Tem a presente monografia como marco teórico a obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, intitulada *Compêndio de Direito Tributário*, e adotará a metodologia crítica dialética e bibliográfica, na medida em que a pesquisa não se reportará a um estudo puramente descritivo mas abordará uma crítica a legislação, a doutrina e a jurisprudência com o objetivo de formatar um guia sobre aplicação da contribuição de melhoria.

1. ORIGEM HISTORICA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

O tributo contribuição de melhoria como é conhecido hoje no Brasil, diferencia-se bastante de seus ‘ancestrais’ mais remotos, onde havia certa confusão quanto a sua abrangência, seu objeto e, como de costume, a nomenclatura adequada.

A origem da contribuição de melhoria, como sendo um tributo baseado na valorização imobiliária efetiva de um ou mais imóveis particulares em face à atuação da Administração por meio de obras públicas tem, segundo alguns autores¹, origem extremamente remota, havendo previsão semelhante em determinado fragmento do *Digesto*, ordenação do Imperador Justiniano I que data de 534 d.C, onde há previsão de uma espécie de obrigação de fazer em que os proprietários de imóveis obrigavam-se a certos encargos: “também fará qualquer via pública imediata à sua casa própria, e limpará o aqueduto que esteja descoberto, e o construirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos”². Verifica-se que essa obrigação dos proprietários não se confunde com a contribuição de melhoria e apenas ressalta a obrigação do particular de propiciar a infraestrutura necessária nos limites de sua propriedade.

O mesmo não ocorre com o tributo Inglês, que data do Século XIII, mais especificamente no ano de 1250, com a previsão de que os gastos com a drenagem dos pântanos de Romney ficariam a cargo dos proprietários que dessa obra se beneficiassem. Segundo referido caso, as obras de reconstrução de diques contra a inundação da região dos pântanos de Romney beneficiavam as propriedades que lhes eram vizinhas, valorizando-as, razão pela qual os respectivos proprietários adjacentes deveriam ficar com o encargo do custo da obra, da sua manutenção e da sua reparação³.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, há quem entenda que a origem do tributo examinado ocorreu em Florença, na Itália, por volta do ano 1296, quando, para a viabilização da ampliação da praça onde se situava a Igreja de Santa Maria del Fiore, foram cobradas contribuições dos proprietários lindeiros, que teriam valorização de seus imóveis por conta da obra.⁴

Como entende Bernardo Ribeiro de Moraes, muitos são os casos apontados como o marco legislativo precursor da contribuição de melhoria, como por exemplo:

¹ SILVA, Lisandro Pereira da, **A Taxa de Melhoria em São Paulo**, in "Revista do Arquivo Municipal", São Paulo, Prefeitura Municipal, vol.28, pag. 1 e Bilac Pinto, Contribuição de Melhoria - Depoimento, in RDA, vol. 9, p. 398.

² *Digesto*, § 3º fr.1, 43.10, *De Via Pública*.

³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 285.

⁴ Idem p. 286.

[...]- a legislação inglesa de 1427, dispoñdo sobre a construção de um sistema de drenagem em certas zonas baixas da cidade, e de obras de regularização dos rios Tamisa e Sena, sendo o custo da construção das muralhas suportado pelos proprietários das terras beneficiadas pelas respectivas obras.

Outros autores, como é o caso de João Baptista Moreira, defendem que a primeira remissão expressa à Contribuição de Melhoria, teria origem na lei francesa de 31 de dezembro de 1672, onde exigia-se um espécie tributária (*taxe*) aos proprietários que tiveram aumentado o valor de seus imóveis em razão de obras públicas. Ao que tudo indica a *Rue dès Arcis*, em Paris, foi aberta naquele ano com esse tributo.⁵

Ainda na França pode ser encontrada a “*contribution de la plus-value*”, tributo baseado nos benefícios individuais que os proprietários de terras obtinham em consequência de obras públicas, qual seja, a valorização do imóvel em decorrência de serviços de drenagem de pântanos, embelezamento e higienização das cidades, bem como a construção de estradas, que poderiam obrigar o proprietário a pagar um determinado valor por tal valorização.⁶

São vários os países em que podemos encontrar a existência de institutos semelhantes à contribuição de melhoria, como na Prússia (1848), Itália (1865), Espanha (1877), Alemanha (1855), Suíça (1900), Bélgica (1902), etc.⁷

Depreende-se, portanto, que a contribuição de melhoria, ainda que de forma rudimentar se comparada a realidade que temos hoje, já tem sua trajetória marcada no tempo ainda que, nos dias atuais ela se encontre carente de novas previsões legais em nosso ordenamento.

1.1. A contribuição de melhoria no Brasil

No Brasil, a contribuição de melhoria teve sua origem fundada nas Ordenações Filipinas, diploma normativo de origem portuguesa, promulgado em 1601 por Filipe I e aplicado também as terras da colônia portuguesa. Desde o descobrimento do Brasil em 1500 até sua Independência em 1822, foram as Ordenações Filipinas que regeram todo o ordenamento brasileiro. Em 1823 determinou-se a manutenção das Ordenações Filipinas no Brasil até que se estabelecesse uma nova ordem jurídica nacional. Em 1824, a Constituição do Império determinou que deveriam ser organizados os Códigos Civil e Criminal; entretanto,

⁵ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 286.

⁶ Idem. p. 286.

⁷ Ibidem. p. 286-287.

somente em 1916 foi promulgado o Código Civil e Penal da República do Brasil. Ou seja, por mais de 300 anos, o direito brasileiro constituiu-se em simples extensão dos direitos da coroa portuguesa, sendo definido pelas Ordenações do Reino de Portugal.⁸

O estudo das Ordenações Filipinas permite a comparação da figura das Fintas às atuais contribuições de melhoria, haja vista serem aquelas encargos pecuniários devidos a Coroa em razão de obras públicas por ela realizada, como a criação de estradas, calçadas, pontes, bem como a manutenção das mesmas, o que se assemelha, em parte, ao tributo sob análise.⁹

O Livro I Título LVI das Ordenações Filipinas estabelece:

[...]40. E porque muitas vezes as rendas do Concelho não bastam para as cousas que os Officiaes das Camaras são obrigados por seus Regimentos prover e fazer, mandamos que quando lhes parecer lançar finta, e não houver para ellas dinheiro do Concelho, o escrevam ao Corregedor da Comarca, como a querem pedir, declarando para que cousas e a necessidade que dela tem.¹⁰

Complementarmente, em seu Título LVIII:

42. E achando na sua correição1 alguns lugares despovoados, saberá por que se despovoaram, e por que modo se melhor poderão povoar. E faça-o saber a Nós, para mandarmos o que for nosso serviço.
43. E mandará que se façam as benfeitorias públicas, calçadas, pontes, fontes, poços, chafarizes, caminhos, casas do Concelho, picotas e outras benfeitorias, que forem necessárias, mandando logo fazer as que cumprir de novo serem feitas, e reparar as que houverem mister reparo: o que todo fará das rendas do Concelho. E sendo os danificamentos por negligência dos Vereadores, os fará emendar por seus bens. E quando não houver dinheiro do Concelho, e houver necessidade de finta para o dito caso, ou para outros, que lhe pareçam necessários, poderá mandar fintar até quantia de quatro mil réis. E sendo necessário mais, no-lo fará saber, para Nós lhe darmos a provisão, que nos bem parecer, sem a qual em nenhum caso dará licença para fintar.¹¹

As primeiras fintas exigidas com tal finalidade no Brasil foram cobradas em Jaguarapé, na Bahia e em Mariana, Minas Gerais, em 1812 e 1818 respectivamente, para a construção de estradas e a pavimentação pública.¹²

⁸ GISLENE PEREIRA, **Das Fintas ao tributo**: a trajetória da Contribuição de Melhoria no Brasil, urb. Revista Brasileira de Gestão Urbana, v. 4, n. 2, p. 207-213, jul./dez. 2012.

⁹ Idem. p.209.

¹⁰ **ORDENAÇÕES FILIPINAS**, 2012, Título I, capítulo LVI, p. 109. Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/11p109.htm>>. Acesso em 16/05/2015>. Acesso em: 23 mai. 2016.

¹¹ Idem. Título I, capítulo LVIII, p. 109.

¹² MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 287.

Posteriormente na história, em específico no período Republicano, foram adotadas as Taxas de Execução de Calçamento, uma mistura de taxa e de contribuição de melhoria, aplicada à pavimentação de logradouros públicos, que exigia dos proprietários lindeiros às obras um pagamento em pecúnia.¹³

Já em 1932, o Decreto Federal nº 21.390 regulava a criação da Taxa Especial de Benefício, por parte da União, Estados e Municípios, que segue transcrito, elucidando suas principais características:

O Chefe do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil: Considerando que o desenvolvimento das cidades modernas implica, para que sejam dotadas do indispensável conforto e suficientemente aparelhadas de acordo com as exigências sempre crescentes da vida coletiva, despesas que excedem as possibilidades da caixa comum ou da receita geral do Estado ou do município;

Considerando que, nesses termos, é hoje princípio corrente de administração municipal que todo serviço de caráter local, produzindo benefícios locais ou restritos a uma determinada zona, deve ser custeado por uma taxa local especial ou de benefício, paga pelos direta ou indiretamente beneficiados e cujo produto corresponda ao custo do serviço;

[...] decreta: Art. 1º É facultado aos Estados criar taxas especiais destinadas à execução de obras e serviços públicos de caráter local, produzindo benefícios locais ou restritos a uma determinada zona, com incidência sobre pessoas ou bens direta ou indiretamente beneficiados.¹⁴

Essa ideia da Taxa Especial de Benefício já se inspirava no “*special assessment*” norte americano, tributo utilizado para custeio de obras públicas pelos proprietários por elas beneficiados.¹⁵

Já a institucionalização da contribuição de melhoria, deu-se no ano de 1934, com a promulgação da Carta Constituinte que em seu artigo 124 previa: “Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efetuado poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”.¹⁶

Uma análise sobre a previsão Constitucional nos permite perceber que a figura da contribuição de melhoria não possuía caráter notadamente tributário, haja vista sua localização no Título IV, qual seja, “Da Ordem Econômica e Social” e não no Título I, “Da Organização Federal”, onde se encontravam os demais tributos. Vale ressaltar que, a esse

¹³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 288.

¹⁴ **BRASIL**. Decreto nº 21.390 de 11 de maio de 1932. Faculta e regule a criação, pelos Estados e Municípios, da taxa especial de benefício. Diário Oficial da União. Seção 1. 18/05/1932. p. 9576.

¹⁵ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 288.

¹⁶ **BRASIL**. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 16 de julho de 1934.

tempo, se aplicava a divisão bipartídica dos tributos, havendo a previsão somente de taxas e impostos.¹⁷

A Constituição de 1937 somente repetiu a disposição do artigo 124 da Carta Constitucional de 1934. Ficando a mudança da figura da contribuição de melhoria para a posterior Constituição, promulgada no ano de 1946, onde se adotou a divisão tripartídica dos tributos, abarcando além dos impostos e taxas, a contribuição de melhoria. Alterou-se também a significação do tributo, o assemelhando a significação que modernamente utilizamos, de um tributo autônomo que tem fato gerador a valorização imobiliária de bem particular decorrente de obra pública.

A transcrição abaixo do Artigo 30 da Constituição de 1946 demonstra a divisão tripartídica dos tributos e os traços da contribuição de melhoria se adequando ao que temos atualmente:

[...]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; II - taxas; 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.¹⁸

Dois anos após a entrada em vigor da Constituição brasileira de 1946, foi promulgada pela União a Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949, que dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no art. 30 da Constituição, conjugando aspectos da legislação alemã e americana, conformando-se um instituto especificamente brasileiro¹⁹. Tal lei objetou dar contorno e delimitar o tributo, prevendo o fato gerador como a ocorrência de valorização da propriedade particular em virtude de determinadas obras realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A redação do artigo 1º da Lei supracitada demonstra o condicionamento da cobrança de melhoria a valorização de imóvel de propriedade particular gerada por determinadas obras públicas:

Art. 1º A contribuição de melhoria, prevista no artigo 30 e parágrafo único da Constituição Federal, salvo lei especial, que lhe permita a exigência em outros casos, cobrar-se-á, quando resulte valorização de imóvel de

¹⁷ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 288

¹⁸ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**: promulgada em 18 de setembro de 1946.

¹⁹ PEREIRA, G. **Das Fintas ao tributo**: a trajetória da Contribuição de Melhoria no Brasil, urb. Revista Brasileira de Gestão Urbana, v. 4, n. 2, p. 207-213, jul./dez. 2012.

propriedade particular, em virtude de qualquer das seguintes obras realizadas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios²⁰

Houve também a delimitação da base de cálculo, sendo a valorização obtida pelo imóvel, não podendo, em caso algum, o lançamento total exceder o custo da obra ou melhoramento, nesse sentido dispõe o artigo 4º e seu parágrafo 1º da Lei 854 de 1949:

[...] Art. 4º A contribuição de melhoria, quando exigida pela União ou pela Prefeitura do Distrito Federal será cobrada sobre a valorização obtida pelo imóvel, na base seguinte:

§ 1º **Em caso algum, o lançamento total excederá o custo da obra ou melhoramento**, nem se cobrará a contribuição de melhoria que não exceder de Cr\$ 1.000,00 (mil cruzeiros), quando a obra fôr federal ou estadual, nem quando o valor do imóvel que seja o único pertencente a contribuinte isento do imposto sobre a renda, por não ganhar o mínimo tributável, não atingir depois de beneficiada, a propriedade trinta mil cruzeiros (Cr\$ 30.000,00), (grifos nossos).²¹

Por fim, foi indicada definição mais específica do sujeito passivo, como sendo o proprietário do imóvel ao tempo do respectivo lançamento, entendimento extraído do teor do artigo 2º da já mencionada Lei 854 de 1949:

Art. 2º Responde pelo pagamento da contribuição de melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do respectivo lançamento e passa a responsabilidade aos adquirentes ou sucessores a qualquer título.²²

Anos após a elaboração da Lei 854 de 1949, é promulgado o ainda vigente Código Tributário Nacional, em 25 de outubro de 1966, que conceitua a contribuição de melhoria em seu artigo 81:

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.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes a respeito das mudanças trazidas pelo diploma tributário:

²⁰ BRASIL. Lei nº 854, de 10 de outubro de 1949. Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 da Constituição. Diário Oficial da União - Seção 1 - 15 out.1949, p. 14697.

²¹ Idem

²² Ibidem.

Como norma geral de direito financeiro, o aludido código trouxe no artigo seguinte (art. 82) os requisitos mínimos (ligados ao custo da obra, à zona beneficiada e à valorização) para a cobrança dessa contribuição. Ao conceituar a contribuição de melhoria, o código evitou que esse tributo fosse desvirtuado em imposto sobre a valorização imobiliária (deu como fundamento do tributo, a recuperação de custo da obra pública – que já se contém implícita na limitação de seu total ao montante da despesa efetiva, e na limitação do seu lançamento individual à valorização de cada imóvel beneficiado). Permitia o CTN a adoção do custo da obra, aliada a outros critérios mais facilmente mensuráveis, como base de cálculo do tributo.²³

Outra legislação posterior, mas que colabora para o entendimento atual da contribuição de melhoria é o Decreto-Lei nº195 de 24 de Fevereiro de 1967, válido até os dias atuais, conforme Súmula nº496 editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF)²⁴ e principal diploma normativo apto a compreensão dos limites e requisitos do tributo analisado, haja vista ter revogado a Lei nº 854 de 1949, caracterizando a contribuição de melhoria. Conforme entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes, as mudanças foram às seguintes:

- a) definiu como fato gerador da respectiva obrigação tributária “o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas” (art. 1º). Trata-se de um instrumento “para fazer face ao custeio das obras públicas” (art. 3º), tendo como limite “o custo das obras” (art. 4º). Suprimiu-se, assim, o limite individual da contribuição de melhoria, já que a base de cálculo é o benefício resultante da obra;
- b) definiu como contribuintes, os “proprietários de imóveis de domínio privado, situados nas áreas e indiretamente beneficiados pela obra” (§ 3º do art. 3º);
- c) definiu como base de cálculo da contribuição, “o benefício resultante da obra, calculada através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência” (art. 3º). Erigindo a valorização imobiliária em critério básico para a cobrança da contribuição de melhoria, o Decreto-Lei nº195, de 1967, dificultou a utilização do tributo (como determinar o valor antes e depois da realização da obra?). Fez da espécie um tributo sobre a mais-valia.²⁵

A contribuição de melhoria no Brasil considerava a valorização do imóvel, mas tinha como limite máximo de cobrança o custo da obra, adequando características de dois modelos diferenciados, quais sejam o americano e o germânico. Nesse sentido versa Bittencourt sobre a união dos dois modelos:

O primeiro modelo tem como fundamento a equidade, determinando os contribuintes e a base de cálculo conforme a valorização individual de seus

²³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 291.

²⁴ "São válidos, porque salvaguardados pelas disposições constitucionais transitórias da Constituição Federal de 1967, os Decretos-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967."

²⁵ Idem. p. 292.

imóveis, já na visão germânica o que se leva em consideração é o gasto público, ou seja, o benefício não é tomado como base de cálculo; o tributo destina-se a recuperar todo gasto estatal, decorrente da realização da obra pública.²⁶

Por fim, a mais recente previsão sobre a contribuição de melhoria encontra-se na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), promulgada em 5 de outubro de 1988 e vigente até os dias de hoje. Em seu art. 145, reforça-se a divisão da contribuição de melhoria como um tributo autônomo, haja vista, não ter sido tal tributo, em seu início compreendido como uma espécie tributária autônoma, mas sim como um desdobramento das taxas, bem como se mantêm a competência concorrente entre todos os entes federados para a sua implementação, mas nada acrescenta a sua caracterização:

Nesse sentido, a redação do artigo 145, mantendo a divisão tripartídica dos tributos, permanecendo a contribuição de melhoria como um tributo autônomo decorrente de obras públicas:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - **contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas. (grifos nossos)²⁷

Não houve mais legislações que abordassem diretamente a contribuição de melhoria, seja no que tange sua classificação, base de cálculo, alíquota, fato gerador, etc. A própria doutrina não demonstrou muito interesse sobre a contribuição de melhoria, sendo ela um tema negligenciado e tendo como fontes de compreensão obras e autores clássicos, que têm os seus ensinamentos mantidos pelas novas gerações da academia.

O principal papel para a melhor compreensão da contribuição de melhoria acabou relegado a jurisprudência e até o tempos contemporâneos com ela permanece, dada as situações práticas que chegam a apreciação dos magistrados, onde a Administração Pública por vezes busca 'inovar' na criação da contribuição de melhoria, numa total afronta a princípios constitucionais e tributários já sedimentados no Ordenamento Pátrio.

²⁶ BITTENCOURT, M. J. **Contribuição de melhoria**: realizações sociais. 2012.

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

2. CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

O conceito de contribuição de melhoria, por uma perspectiva jurídica tão somente, não atenderia as pretensões desse trabalho, como ainda seria um retrocesso acreditar que tal tributo possui somente esta conotação. Portanto, com base na realidade interdisciplinar em que vivemos, buscar-se-á uma análise da contribuição de melhoria por algumas óticas, sendo elas: econômica, política e jurídica sem obviamente pretender esgotá-las ou presumir que cada uma delas seja completamente estanque da outra, pretensão essa inalcançável.

2.1. Conceito econômico

Por um viés econômico, a contribuição de melhoria funcionaria como um mecanismo de impedir que alguns proprietários, em especial aqueles com propriedades lindeiras a obras públicas, beneficiassem-se de um investimento público custeado por uma generalidade de moradores. Isso é, que todo um município, por exemplo, custeie uma obra pública que valoriza apenas certa região do mesmo, não havendo qualquer benefício para as demais localidades da cidade. Como é perceptível, na lógica atual das obras públicas perpetua essa injustiça na aplicação do dinheiro público, e dada a carência de informação dos contribuintes, principalmente aqueles pertencentes a esfera municipal, essa atuação Administrativa é tida como o único modelo existente. Ouso arriscar que a implementação da contribuição de melhoria geraria grande conflito por parte daqueles moradores que deveriam pagar a contribuição, por parecer lastimável aos olhos do contribuinte leigo que o executivo cobre por uma obra que é sua obrigação realizar. Aparentemente esse discurso é válido, mas seria um contrassenso maior que se fosse permitido que toda coletividade arcasse com o custo de uma obra que beneficia apenas uma pequena parcela de pessoas, realidade essa, a qual me refiro, do nosso país.

Outro aspecto relevante, ainda sobre a perspectiva econômica é o papel do controle da especulação imobiliária por meio da contribuição de melhoria. Esse controle funciona evitando que proprietários imobiliários se beneficiem do natural crescimento e desenvolvimento urbano para valorizarem seus imóveis, sem qualquer atuação própria para a valorização do bem, apenas permitindo que a Administração Pública atue e desenvolva a região. Essa prática gera problemas de larga escala, ainda mais em países em

desenvolvimento, como é o caso do Brasil, onde o setor imobiliário domina e influencia todo o crescimento urbano. Nesse sentido, comenta Adriano Henrique Rebelo Biava:

Os países em desenvolvimento caracterizam-se por expressiva escassez de capitais a serem aplicadas em investimentos produtivos privados. Além disso, devem as autoridades públicas desses países atender ao traço mais marcante desta fase de desenvolvimento, qual seja, a necessidade de realização de grandes obras de infra-estrutura básica - em geral deixadas a cargo do governo - e que também demandam significativos volumes de recursos. Neste quadro a especulação imobiliária pode ser reconhecida como uma das principais válvulas de escape de capitais que, se produtivamente orientados para aplicações nos setores de maior retorno para a sociedade, poderiam sanar parte dos problemas originados na escassez de capitais.²⁸

A contribuição de melhoria entra nesse contexto ao permitir que a Administração aufera um retorno pecuniário pelas obras públicas que realiza e que geram enriquecimento imobiliário dos particulares, enriquecimento esse que hoje em dia funciona como uma clara demonstração do que o Direito pátrio veda, no artigo 884 e seguintes do Código Civil/2002, o enriquecimento sem causa.

A redação dos artigos 884 a 886 do Código Civil demonstra em seu teor a vedação ao enriquecimento sem causa e como este é tratado dentro do ordenamento nacional:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.

Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.

Art. 886. Não caberá a restituição por enriquecimento, se a lei conferir ao lesado outros meios para se ressarcir do prejuízo sofrido.²⁹

De maneira mais detida, Adriano Henrique Rebelo Biava elucida sobre os efeitos da aplicação da contribuição de melhoria sobre o mercado imobiliário:

[...] Talvez uma das melhores formas de minimizar os efeitos dos ganhos de capital especulativos - principal causa do congelamento de recursos ociosos no setor imobiliário - seja uma política tributária que internalize os custos sociais da detenção especulativa de imóveis; e que permita ao setor público

²⁸ BIAVA, Adriano. H. R. **Contribuição de Melhoria**: Um Tributo Esquecido. Revista de Administração Municipal - no. 148, IBAM - Rio de Janeiro/RJ, 01 jul. 1978.

²⁹ BRASIL. **Lei** nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União - Seção 1 - 11 jan. 2002, p.1.

recuperar os benefícios diferenciais que ele proporciona com suas obras. Como resultado, teríamos aumento no custo efetivo de terrenos detidos com fins especulativos e queda na rentabilidade artificial ocasionada pelos ganhos de capital. Com isto, deveria diminuir a pressão sobre o mercado imobiliário gerada pelo efeito especulativo.³⁰

Portanto, diante do que foi até então apresentado, e em conformidade com Bernardo Ribeiro de Moraes:

[...] Economicamente, é este o fundamento da contribuição de melhoria. Na valorização imobiliária decorrente de obra pública, parte dessa valorização pertence ao Estado. O contribuinte não está pagando um serviço estatal mas, sim, um equivalente pelo benefício recebido pela execução da obra pública, para que o Estado recupere parte do custo [...].³¹

Conclui-se que é possível a utilização da contribuição de melhoria como forma de amenizar problemas comuns às zonas urbanas nacionais, atuando o tributo como verdadeiro empecilho àqueles sujeitos que vivem da especulação imobiliária, prática essa nociva ao desenvolvimento das cidades e que se sustenta com dinheiro público em verdadeiro detrimento à coletividade.

2.2. Conceito político

Pela ótica política, a contribuição de melhoria estaria ligada à justiça na aplicação tributária, de maneira mais clara, ao gasto público em obras que beneficiariam imediatamente apenas alguns contribuintes, mas que foram custeadas por toda uma coletividade. A contribuição de melhoria atuaria como uma forma dos cofres públicos ressarcirem em parte ou completamente os gastos tidos com as obras públicas, por meio de uma contribuição devida por aqueles diretamente beneficiados por esta obra. Seria uma contribuição para o custeio rateado das obras públicas, decorrentes do acréscimo do valor do imóvel particular em decorrência da obra pública. Como mencionado, no tópico acima, trata-se de uma vedação ao enriquecimento sem causa.

Na compreensão de Bernardo de Ribeiro de Moraes, esse aspecto seria uma consequência do desenvolvimento do país:

³⁰ BIAVA, Adriano. H. R. . **Contribuição de Melhoria**: Um Tributo Esquecido. Revista de Administração Municipal - no. 148, IBAM - Rio de Janeiro/RJ, 01 jul. 1978.

³¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 295.

[...] Elevados objetivos do crescimento das cidades e do bem-estar da coletividade requerem cada vez mais, novas obras públicas em geral; nivelamento, calçamento, passeios, arborização e iluminação e logradouros públicos; pontes, túneis e viadutos; rede de água e esgoto; canalização de água potável; parques públicos para recreio; sistemas de trânsito rápido, etc. Compete ao Poder Público conseguir uma maneira de financiar tais obras, que deve realizar, por indispensáveis a coletividade. De um lado, o Estado (a comunidade), com seu dinheiro, contrói uma obra pública, a qual irá causar valorização da propriedade particular. Surge, então, de outro lado, para o proprietário desse imóvel, um enriquecimento sem causa. Em decorrência, deve o Estado servir-se de um instrumento que absorva a totalidade ou uma parte desse “benefício” do particular. Temos, assim, um instrumento de custeio de obras públicas, do gasto público, que deve ser financiado pelas pessoas que recebem o benefício (valorização imobiliária). Aparece, então, a contribuição de melhoria, instituída para custear certas obras públicas, das quais decorra valorização imobiliária.³²

Como é perceptível, a finalidade política da contribuição de melhoria seria de buscar a justa tributação, haja vista o Estado ser o representante da coletividade, e, nesse ponto, é de interesse coletivo que os tributos sejam cobrados de maneira mais adequada e em especial, no caso da contribuição de melhoria, que ela seja cobrada daqueles indivíduos que se beneficiaram diretamente por uma obra pública concretizada com dinheiro de uma coletividade.

Fica exposto seu caráter redistributivo, tendo em vista que todos devem contribuir para o atendimento das necessidades públicas, na medida da capacidade econômica que apresentam. A contribuição de melhoria visa evitar a injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas, mormente quando se sabe que os recursos públicos são finitos e limitados, não oportunizando a satisfação de todas as necessidades individuais.³³

Ante o exposto, o conceito político da contribuição de melhoria está em defender a coisa pública, ainda que contra os indivíduos da sociedade. É a busca do bem comum, mediante a justa tributação, exigindo do particular parcela do benefício obtido por meio do uso exclusivo de verbas públicas.

2.3. Conceito jurídico

Pela análise jurídica da contribuição de melhoria, conclui-se ser ela espécie tributária autônoma e, portanto, não se confundindo com outra modalidade tributária.

³² MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 295.

³³ RODRIGUEZ JÚNIOR, Luiz Fernando. **Contribuição de Melhoria: dos antecedentes históricos ao modelo de aplicação prática**, 2006. Editora Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Tal afirmativa é decorrente da análise das principais modalidades tributárias de nosso ordenamento: os impostos e as taxas, dos quais a contribuição de melhoria se diferencia apesar de conter traços semelhantes a ambas.

No que tange aos impostos, a contribuição de melhoria lhes guarda compatibilidade pelo marco temporal que dá causa ao fato gerador, isso é, em ambos, o fato gerador tem seu início quando ocorre faticamente a hipótese de incidência prevista em lei. Entretanto, dos mesmos impostos diferencia-se por possuir um caráter contraprestacional, funcionando como uma forma de permitir à Administração Pública custear os gastos tidos em decorrência da realização de uma obra. Tal contraprestação está vinculada ao princípio do custo benefício haja vista ter de se considerar o custo total da obra e o proveito individual de cada um dos contribuintes beneficiados em sua base de cálculo.

Já em relação às taxas, a contribuição de melhoria delas assemelha-se pelo caráter remuneratório da prestação ou disponibilização do serviço público, tendo por objetivo não a arrecadação tributária, mas tão somente o custeio da atividade pública, além de seguirem o princípio do custo benefício, que permite distinguir os favorecidos e em qual medida foram os seus proveitos para nesse momento proceder-se a devida cobrança. Todavia, a distinção entre essas modalidades tributárias está no fato de que o serviço público cobrado por meio de taxas é específico e divisível, enquanto a obra pública que enseja a cobrança da contribuição de melhoria é tida como atividade indivisível da Administração.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres sobre a diferenciação entre taxa e contribuição de melhoria:

A contribuição é um *tertium genus* de tributo, que se situa a meio passo entre o imposto e a taxa. Aproxima-se do imposto porque os respectivos fatos geradores aperfeiçoam-se tão logo ocorra a situação descrita em lei, independentemente de qualquer manifestação de vontade do contribuinte; mas dele se estrema porque o imposto não é contraprestacional nem se subordina ao princípio do custo/benefício, mas ao da capacidade contributiva. Assemelha à taxa porque ambas são remuneratórias de serviço público, refletem uma divisibilidade da vantagem do contribuinte e se subordinam aos princípios do custo/benefício; dela se afasta, todavia, porque a taxa remunera a prestação de serviço público específico e divisível, enquanto a contribuição corresponde a atividade indivisível da Administração. A contribuição é sempre especial, por ser forma contributiva que se não confunde com imposto nem com a taxa [...].³⁴

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 409-410.

De forma a concluir, os aspectos mais evidentes da contribuição de melhoria são: é uma espécie tributária autônoma, que tem como causa jurídica a valorização do imóvel do contribuinte em decorrência de obra pública³⁵.

³⁵ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 299.

3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

Partindo para uma análise legal e contemporânea da contribuição de melhoria, será estabelecido como marco inicial o fato de ser ela uma espécie tributária autônoma.

A contribuição de melhoria está prevista constitucionalmente no artigo 145, inciso III, dispositivo este que enumera os tributos de competência concorrente dos entes federados. Tal dispositivo possui uma redação bem concisa, resumindo-se a indicar a existência da contribuição de melhoria e a condição para que a mesma seja praticada: decorrente de obra pública.

Ressalta-se o que dispõe o artigo 146, inciso III da Carta Constituinte que merece ser citado a fim de esclarecer o caminho traçado pelo legislador para garantir a compreensão do instituto, conforme *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: A - definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;³⁶

Como resta evidenciado, a real descrição da contribuição de melhoria, bem como das demais espécies tributárias de nosso ordenamento encontra-se prevista em Lei complementar, mais especificamente a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, também conhecido como Código Tributário Nacional, que fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar.

O CTN reserva o Título V, da Seção II de seu Capítulo IV especialmente para tratar sobre a contribuição de melhoria. Entretanto, como é perceptível pela data de sua elaboração, a Lei 5.172 teve boa parte de seu conteúdo ultrapassado, encontrando-se incompatível com o atual ordenamento pátrio, que tem como norma fundante a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Como toda espécie tributária, a contribuição de melhoria também depende de preencher determinadas exigências legais para a sua instituição.

³⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

Toda norma tributária que se preste a fixar um crédito tributário deve, em respeito aos princípios da legalidade e da segurança jurídica preencher em seu conteúdo três requisitos básicos: a indicação dos sujeitos abrangidos pelo tributo, quais as suas hipóteses de incidência e qual a base de cálculo e alíquotas a serem cobradas.

Estas exigências serão a seguir tratadas de maneira sucinta haja vista não ser este o foco da presente monografia, portanto, o que será abordado não tem objetivo algum de esgotar o tema, mas tão somente ilustrá-lo de maneira a atender a finalidade pretendida.

3.1. Fato gerador

A expressão fato gerador presta-se a designar a ocorrência efetiva, no mundo real, de uma situação prevista em lei que autorizaria a cobrança tributária. O nascimento da obrigação tributária nasce, *lato sensu*, à vista de fato previamente descrito, cuja previsão tem aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação.³⁷

O fato gerador, conforme classificação adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN) diferencia as obrigações em duas espécies: principais ou acessórias. As obrigações principais compreendem os deveres legais que tenham por objeto o pagamento de tributo, não possuindo natureza de sanção e o pagamento de penalidades pecuniárias, essas sim com natureza de sanção; As obrigações acessórias, por sua vez, abrangem os demais deveres estabelecidos nas leis tributárias, que não possuam conteúdo pecuniário.³⁸

Tal classificação é relevante para demonstrar que o papel do contribuinte não resume-se ao adimplemento da obrigação principal, ao pagamento do valor do tributo devido, mas abrange também as obrigações acessórias, como por exemplo a colaboração, *lato sensu*, com a Administração Pública, sob pena de multa e outras sanções.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres sobre a definição de fato gerador:

Fato gerador é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.[...] O fato gerador da obrigação tributária pode ser, portanto, um qualquer *fato jurídico* ou um conjunto de fatos jurídicos. [...] O ato jurídico *stricto sensu* também dá nascimento à obrigação tributária. Transforma-se, para efeitos tributários, em fato gerador, não obstante tenha, para o direito privado, a natureza de ato de vontade ou de negócio jurídico.[...] Finalmente, o fato gerador pode se consubstanciar em uma *situação jurídica*, entendida no sentido estrito de complexo de direitos e deveres protegidos pela ordem

³⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paul: Saraiva, 2007. p. 255.

³⁸ Idem. p. 255-256.

jurídica.[...] Para que surja a obrigação tributária é necessário que o fato gerador seja perfeita e exaustivamente definido na lei formal. Já estudamos que o princípio da legalidade vincula inteiramente a criação de tributo (p.106). Mas só a lei formal não é o bastante para dar nascimento à obrigação tributária, que está vinculada também como vimos antes (p.93), aos princípios constitucionais, especialmente ao da capacidade contributiva, e aos direitos fundamentais.³⁹

Trazendo para o nosso objeto de estudo, o fato gerador da contribuição de melhoria está previsto no artigo 81 do Código Tributário Nacional, o qual versa sobre a cobrança realizada pelos entes federados em face do custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária particular.

De maneira mais abrangente, trata Bernardo Ribeiro de Moraes sobre o fato gerador:

O fato gerador da obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria é a valorização do imóvel do contribuinte em decorrência da execução material da obra pública [...]. Portanto, para que se possa exigir contribuição de melhoria há a necessidade da existência, como pressuposto de fato, dos seguintes elementos distintos mas conjuntos: valorização do imóvel do contribuinte; e em decorrência de obra pública. Os dois elementos, repetimos, devem existir conjuntamente. A simples realização de obra pública, por si só, não basta para constituir o fato gerador da perspectiva obrigação. O mesmo se diga em relação à valorização imobiliária isolada. O essencial é a existência dos dois elementos, única forma da existência da causa jurídica do tributo: valorização imobiliária e obra pública. Aquela que deve ser *decorrente* desta.⁴⁰

Outra observação relevante é que a valorização do imóvel deve ser decorrente de obra pública e não de serviço público. Pois estes, ainda que tragam benefícios aos imóveis, têm um caráter de continuidade e nosso ordenamento veda que a contribuição de melhoria custeie serviços públicos, podendo ser aplicada exclusivamente ao custeio das obras públicas.

Bernardo Ribeiro de Moraes apresenta que na prestação de serviços o que se dá é um bem imaterial, o serviço, enquanto que na execução da obra o que se dá é um bem material, a obra. Para a contribuição de melhoria o que persiste após a atuação estatal é um bem material e não um serviço em funcionamento.⁴¹

Outro ponto que necessita ser abordado, é o fato de a obra pública estar concluída para haver a possibilidade da cobrança da contribuição de melhoria. Nesse sentido o entendimento do 1º Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo:

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 243-244.

⁴⁰ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 304.

⁴¹ Idem. p. 307.

No mérito, o pedido é INTEIRAMENTE PROCEDENTE. A própria prefeitura ré admite não ter executado integralmente as obras que ensejaram a cobrança da contribuição de melhoria questionada. **Ora, a legitimidade da cobrança da contribuição de melhoria está necessariamente vinculada à efetiva execução de obra pública. Ausência da obra que ensejou a cobrança, torna cobrança da contribuição de melhoria ilegal e totalmente desarazoadada. De fato, dispõe o art. 145, III, da Constituição Federal que a cobrança da contribuição de melhoria decorre necessariamente da realização de obra pública que beneficie o contribuinte. Evidente que o conceito de obra pública pressupõe sua efetiva realização, não sendo admissível qualquer cobrança a pretexto da realização parcial das obras. O fato de ter havido rompimento contratual com a empreiteira que estava incumbida de realizar as obras é fato absolutamente estranho aos interesses dos contribuintes, que nada tem a ver com questões contratuais" interna corporis", ou seja, entre o Poder Público e as empresas contratadas.** Enfim, de rigor a PROCECÊNCIA DO PEDIDO, ressalvando-se que, no futuro, a efetiva realização da obra questionada, com a consequente valorização do imóvel da autora, poderá ensejar novo lançamento tributário e respectiva cobrança, de acordo com o rateio e os critérios estabelecidos para cobrança da aludida contribuição de melhoria. Diante do exposto, e considerando todo mais que dos autos constam, JULGO PROCEDENTE o pedido e, em consequência, CONDENO a ré a DEVOLVER à autora os valores pagos a título de contribuição de melhoria, corrigidos monetariamente a contar da citação (grifos nossos).⁴²

Destarte, é nítido o caráter misto do fato gerador da contribuição de melhoria, que deve contar com a conclusão da obra pública e a valorização imobiliária do particular para estar plenamente configurado. A existência de um sem a do outro não permite a ocorrência plena do fato gerador e por conseguinte, eventual cobrança tributária sob título de contribuição de melhoria será ilegal, ferindo o princípio da legalidade, que veda a cobrança de tributo sem previsão legal.

⁴² BRASIL. **Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo**. Repetição de Indébito - Contribuição de melhoria - Obra não concluída - Irrelevância - Paralisação temporária - Processo licitatório em curso, visando da conclusão do serviço. Valorização do imóvel que não foi o objeto do inconformismo - Benefício inerente à parte do serviço realizada - Perspectiva concreta de conclusão. Julgamento colegiado confirmado - Embargos infringentes rejeitados. Declaração de voto vencido. Ação de Repetição de Indébito. Santher Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A e Município de Bragança Paulista. Relator: Ministro Luis Fux. DJe 10 out. 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerico&num_registro=200400306612>. Acesso em: 04 fev. 2016.

3.2. Sujeitos

Os tributos têm delimitadas características ou situações que determinam aqueles sobre os quais será ele cobrado – sujeitos passivos ou responsáveis tributários – e aqueles a quem compete a cobrança tributária – sujeito ativo.

No caso da contribuição de melhoria, encontram-se na posição de sujeitos ativos todos os entes federados, conforme se depreende do artigo 81 do Código Tributário Nacional e do artigo 145, caput c/c 145, II da Constituição da República Federativa do Brasil.

Nesse sentido a contribuição de melhoria é um tributo de competência comum ou concorrente, podendo ser instituída e cobrada autonomamente por qualquer dos entes federados: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

O determinante para a fixação de qual ente federado será competente para realizar a cobrança é a verificação de qual deles foi o responsável pela realização da obra pública que proporcionou a valorização imobiliária. Como a contribuição de melhoria objetiva recuperar ao erário público a totalidade ou parte do valor gasto com a obra pública, fica claro que tal restituição é devida ao ente que custeou a referida obra.

Vale ressaltar que é possível a cobrança do tributo por dois ou mais membros da federação desde que ambos tenham custeado a obra pública, podendo ser exigida exclusivamente ou concorrentemente, de maneira proporcional.

No que se refere ao sujeito passivo, esse será sempre o proprietário do imóvel beneficiado, direta ou indiretamente, pela obra pública. Ressalta-se que a expressão ‘proprietário do imóvel’ abrange também aquelas pessoas que detenham direito de propriedade, sejam elas titulares do domínio ou possuidoras com *animus domini*.

Essa maior amplitude do rol de sujeitos passivos, em um primeiro momento pode parecer sem importância, mas em situações práticas, é ela de extrema relevância, principalmente no que tange a notificação do crédito tributário, sua constituição e eventual prescrição. Entendeu a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que a citação feita a um dos sujeitos passivos, se entende aos demais, por força da solidariedade, portanto, eventual interrupção do prazo prescricional, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais. Em seu inteiro teor a ementa do Recurso Especial supracitado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DE ANTIGO PROPRIETÁRIO. NOVA CITAÇÃO DIRECIONADA AO PROPRIETÁRIO CONSTANTE DO REGISTRO IMOBILIÁRIO. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO

EFETIVADA COM A PRIMEIRA CITAÇÃO. VINCULAÇÃO DO ANTIGO PROPRIETÁRIO AO FATO GERADOR. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. 1. Tratam os autos de execução fiscal ajuizada em 28/12/1998 para cobrança de contribuição de melhoria cujos créditos tiveram vencimento em 28/01/1996 e 28/01/1997. Inicialmente o feito foi dirigido contra Maria José da Silva, que foi citada em 04/08/1999. Após expedido mandado de penhora do imóvel, constatou o exequente que a matrícula do imóvel objeto da execução encontrava-se em nome de Cohapar - Companhia de Habitação do Paraná (desde 05/08/1997) e requereu a exclusão do feito de Maria José da Silva e a inclusão no pólo passivo da Cohapar. Esta foi citada em 21/01/2004. A sentença concluiu pela ocorrência da prescrição considerando que a responsável pelos débitos (Cohapar), somente foi citada cinco anos após as datas das constituições definitivas dos créditos. O acórdão de segundo grau afastou a prescrição. No recurso especial interposto pela Cohapar alega-se violação do art. 174 do CTN, defendendo a consumação do lapso prescricional porquanto esta somente poderia ser interrompida pela sua citação, que ocorreu em 21/01/2004. 2. É relevante para a caracterização da responsabilidade tributária a assertiva de que, à época dos fatos geradores, a proprietária do imóvel era Maria José da Silva e, portanto, responsável pelo crédito tributário em discussão. 3. **Se a transferência da propriedade é ultimada sem que se tenha exigido a prova da quitação dos tributos do antigo proprietário, na forma do art. 130 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento é transferida para o novo proprietário, que se torna sujeito passivo da exação, em solidariedade com o anterior proprietário. Nesse passo, pode o credor cobrar os valores devidos de qualquer um dos obrigados à satisfação do crédito.** 4. **Por decorrência lógica, o mesmo pensamento se estende à citação e seus efeitos. Infere-se do contido no art. 125, III, do CTN que, salvo disposição em contrário, um dos efeitos da solidariedade é o de que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.** 5. Assim, ainda que realizada nova citação, a primeira se mantém válida no que tange à interrupção do prazo prescricional. 6. Infringência ao art. 174 do CTN não-constatada. 7. Recurso especial não-provido (grifos nossos).⁴³

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DE ANTIGO PROPRIETÁRIO. NOVA CITAÇÃO DIRECIONADA AO PROPRIETÁRIO CONSTANTE DO REGISTRO IMOBILIÁRIO. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO EFETIVADA COM A PRIMEIRA CITAÇÃO. VINCULAÇÃO DO ANTIGO PROPRIETÁRIO AO FATO GERADOR. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. 1. Tratam os autos de execução fiscal ajuizada em 28/12/1998 para cobrança de contribuição de melhoria cujos créditos tiveram vencimento em 28/01/1996 e 28/01/1997. Inicialmente o feito foi dirigido contra Maria José da Silva, que foi citada em 04/08/1999. Após expedido mandado de penhora do imóvel, constatou o exequente que a matrícula do imóvel objeto da execução encontrava-se em nome de Cohapar - Companhia de Habitação do Paraná (desde 05/08/1997) e requereu a exclusão do feito de Maria José da Silva e a inclusão no pólo passivo da Cohapar. Esta foi citada em 21/01/2004. A sentença concluiu pela ocorrência da prescrição considerando que a responsável pelos débitos (Cohapar), somente foi citada cinco anos após as datas das constituições definitivas dos créditos. O acórdão de segundo grau afastou a prescrição. No recurso especial interposto pela Cohapar alega-se violação do art. 174 do CTN, defendendo a consumação do lapso prescricional porquanto esta somente poderia ser interrompida pela sua citação, que ocorreu em 21/01/2004. 2. É relevante para a caracterização da responsabilidade tributária a assertiva de que, à época dos fatos geradores, a proprietária do imóvel era Maria José da Silva e, portanto, responsável pelo crédito tributário em discussão. 3. Se a transferência da propriedade é ultimada sem que se tenha exigido a prova da quitação dos tributos do antigo proprietário, na forma do art. 130 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento é transferida para o novo proprietário, que se torna sujeito passivo da exação, em solidariedade com o anterior proprietário. Nesse passo, pode o credor cobrar os valores devidos de qualquer um dos obrigados à satisfação do crédito. 4. Por decorrência lógica, o mesmo pensamento se estende à citação e

Para finalizar Bernardo Ribeiro de Moraes discorre acerca da sujeição passiva da contribuição de melhoria:

Devemos observar que o Decreto Lei nº 195 de 1967 limitou a sujeição passiva tributária, à “proprietários de imóveis de domínio privado” (art.3^a, §3^a), excluindo os casos em que o imóvel beneficiado seja do Poder Público. [...]” A idéia de se exigir a contribuição de melhoria apenas quando se tratar de *propriedade particular*, excluídos os casos em que o imóvel beneficiado seja de propriedade do Poder Público, poder ser fundamentada nas seguintes razões: A – os bens de uso comum do povo, como as ruas e logradouros públicos, não têm valor porque não são permutáveis, não podendo haver, portanto, em relação a eles, incremento de valor; B – a aquisição ou venda de qualquer imóvel para ou pelo Poder Público não se faz com o objetivo de lucro.⁴⁴

Verifica-se portanto que a valorização imobiliária, para efeitos da contribuição de melhoria, é somente aquela ocorrida em imóvel particular e recai sobre aquele que detenha a posse do bem com *animus domini*, ou seja seu proprietário, e independe, para fins de constituição do crédito tributário, de qual desses sujeitos foi notificado, ficando todos solidariamente responsáveis pela dívida e não havendo qualquer tipo de ordem de preferência entre eles que possa ser oposta à Fazenda Pública.

3.3. Base de cálculo

A base de cálculo da contribuição de melhoria está presente no artigo 81 do Código Tributário Nacional, tendo por limite geral a despesa realizada com a obra e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A base de cálculo genérica da contribuição de melhoria pode ser compreendida como o custo que a Administração Pública teve para a efetivação da obra como um todo, desde seu planejamento até sua finalização, incluindo todos os gastos nesse ínterim, como por exemplo: consultorias, projetos, orçamentos, contratação de equipes, licitações, execução, fiscalização

seus efeitos. Infere-se do contido no art. 125, III, do CTN que, salvo disposição em contrário, um dos efeitos da solidariedade é o de que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. 5. Assim, ainda que realizada nova citação, a primeira se mantém válida no que tange à interrupção do prazo prescricional. 6. Infringência ao art. 174 do CTN não-constatada. 7. Recurso especial não-provido. Recurso Especial nº 1048138/PR. Companhia de Habitação do Paraná e Município de Maringá. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 05. nov. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGeneric a&num_registro=200800796000>. Acesso em: 04 fev. 2016.

⁴⁴ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 316.

da obra, aferição das zonas atingidas, etc., conforme se depreende da leitura do artigo 4º *caput* e § 1º do Decreto Lei 195 de 1967:

Art. 4º A cobrança da Contribuição de Melhoria terá como limite o custo das obras, computadas as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária.

§ 1º Serão incluídos nos orçamentos de custo das obras, todos investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis situados nas respectivas zonas de influência.⁴⁵

Realizado todo o planejamento da obra e estipulado o valor a ser despendido, obtêm-se assim a base de cálculo total da contribuição de melhoria.

No que tange a base de cálculo individual, o texto do § 1º do artigo 82 do Código Tributário Nacional é expresso:

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

§1º A contribuição de melhoria relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.⁴⁶

Portanto, a base de cálculo individual para a quantificação do crédito tributário pago a título de contribuição de melhoria deve respeitar a valorização individual do contribuinte.

Tal disposição funciona como uma barreira a própria Administração Pública que pretenda se valer da contribuição de melhoria com finalidade de arrecadar receitas, haja vista a arrecadação proveniente do rateio da obra entre os contribuintes beneficiados não poder superar a base de cálculo total da obra ou a parcela do custo da obra a ser financiada. Em síntese, não pode a contribuição ser superior ao acréscimo de valor proporcionado ao imóvel particular, nem o total das contribuições arrecadadas poderá ser superior ao custo total da obra ou da parcela financiada, conforme disposto no artigo 81 do Código Tributário Nacional.⁴⁷

O limite individual também funciona como um critério de justiça tributária, por limitar a cobrança ao acréscimo de valor gerado no imóvel, impedindo assim que o contribuinte

⁴⁵ BRASIL. **Decreto-Lei** 195 de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27 fev.1967, p. 2347 (Publicação Original).

⁴⁶ Idem. **Lei** nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Coleção de Leis do Brasil - 1966, p. 292 Vol. 7 (Publicação Original).

⁴⁷ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 310.

financie uma obra duas vezes: uma vez pelos tributos que ele já recolhe para a manutenção da máquina pública e o cumprimento de suas funções, sendo a realização de obras uma delas; e outra, pelo pagamento da contribuição de melhoria.

3.4. Alíquotas

Questiona-se sobre a existência ou não de alíquota na contribuição de melhoria, ou melhor, na base de cálculo desta. Luciano Amaro, a esse respeito elucida o conceito de alíquota nos seguintes termos:

Sobre a base de cálculo aplicar-se a *alíquota*, para determinar o montante do tributo devido. A alíquota, geralmente, é representada por um *percentual*, cuja aplicação sobre a base de cálculo (por exemplo, valor da mercadoria, preço do serviço, montante do lucro, etc.) revela *quantum debeatur*. Porque a alíquota se aplica sobre uma *cifra* ou *valor em moeda* (expressivo da grandeza da materialidade do fato gerador), ela se diz *ad valorem*.⁴⁸

Seguindo por este caminho, de fato, não há que se falar em uma porcentagem utilizada como parâmetro para mensurar a quantia paga pelo contribuinte. O que há, é uma aferição real da valorização ocorrida no imóvel do contribuinte e será essa valorização que servirá de parâmetro para a cobrança da contribuição de melhoria.

Nesse sentido manifesta Bernardo Ribeiro de Moraes, que entende ter a contribuição de melhoria apenas base de cálculo e excepcionalmente alíquotas, quando a Administração Pública opta por financiar juntamente ao contribuinte os custos da obra:

Devemos observar que o Poder Tributante, se o desejar, pode determinar uma contribuição de melhoria apenas para custear *parte* da obra, legislando claramente a respeito desse fato. A Constituição admite que o Poder Público exija dos beneficiários o total do custo da obra pública. Nada impede que a lei ordinária do poder tributante consigne, expressamente, que o custo da obra seja dividido entre o Poder Público tributante e os proprietários beneficiados na razão, v.g., de 1/3 para estes e de 2/3 para aquele. O problema é de opção política do poder tributante.⁴⁹

Destarte, possui a contribuição de melhoria uma base de cálculo que necessariamente deve respeitar o custo total da obra, o benefício individual do imóvel particular e que pode ser

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paul: Saraiva, 2007. p. 265.

⁴⁹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 313-314.

instituída visando a restituição de todo o *quantum* investido pelo poder público ou apenas por parte dele, caso se opte pela cooperação com o particular.

4. REQUISITOS E APLICABILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Os pontos mais importantes no que tange a conceituação e esclarecimento acerca da contribuição de melhoria são justamente apresentar e identificar quais são os procedimentos e atos necessários à aplicação da contribuição de melhoria, bem como quais são as situações que ensejam a sua aplicação.

Além dos elementos inerentes a existência de um tributo, quais sejam: fato gerador, sujeitos e base de cálculo, a contribuição de melhoria especificamente também depende de outros elementos para sua concretização, elementos estes analisados de maneira individualizada, a fim de dar-lhes maior a clareza.

Esses elementos excepcionais, fundamentais para a compreensão da contribuição de melhoria, serão individualmente analisados, quais sejam: valorização imobiliária, a obra pública, o marco temporal e as exigências legais.

4.1. Valorização imobiliária

Como já mencionado, a contribuição de melhoria deve decorrer de valorização imobiliária gerada por uma obra pública, sendo tal benefício uma das condições de sua existência e não deve ser confundida com um tributo sobre a *plus valia* ou acréscimo imobiliário tão somente, devendo tal benefício ser decorrente diretamente de obra pública.⁵⁰

O entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes sobre a diferenciação entre a valorização decorrente de obra pública e o acréscimo de valor imobiliário proveniente de outras causas é o seguinte:

Devemos observar que não se trata, aqui, de valorização decorrente da *plus valia*, de causas gerais de valorização de imóveis. A contribuição de melhoria não pode ser confundida com um imposto sobre *plus valia* ou o lucro imobiliário. Sabemos que as causas de acréscimo de valor imobiliário são de diferentes origens, tais como: a conjuntura econômica, o aumento da população, a influência da atividade dos particulares, a ação do poder público, etc. O valor de determinado imóvel nada mais é do que o resultado de fatores intrínsecos (elementos próprios do imóvel, v.g., área, forma, dimensões, destino, etc.) e extrínsecos (elementos externos ao imóvel, v.g., ventilação, vizinhança, equipamentos urbanos, clima, paisagem, etc.). O

⁵⁰ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 304.

essencial na contribuição de melhoria é a valorização *provocada por obra pública*.⁵¹

O autor também faz referência a uma escala classificatória em que podemos enquadrar a valorização decorrente da obra pública. Classificação essa pertinente de ser aqui expressa, dada a sua utilidade prática na aferição das zonas de influência das obras públicas para eventual cobrança da contribuição de melhoria:

Em teoria, podemos dizer que a valorização ocasionada por obra pública pode ser *geral*, *individual* ou especificamente *imobiliária*. Para a contribuição de melhoria, que não grava qualquer aumento de valor da propriedade, interessa apenas certa valorização *imobiliária*. Dois exemplos ilustram casos de obras públicas que não devem ser custeadas pela contribuição de melhoria: 1.º - a abertura de um túnel que liga bairros residenciais distantes, com função urbanística de concorrer para o desafogo do tráfego na zona central da cidade. No caso, haverá grande *benefício geral*; pouco *benefício individual*; e pouca *valorização imobiliária*; 2.º - uma ponte ligando a cidade de Santos e Guarujá. Haverá grande *valorização geral*, pouca *valorização individual* e pouca *valorização imobiliária*. A cidade de Guarujá é uma área de nível social elevado, sendo que a popularização da área traz um desinteresse pelos imóveis ali localizados. A relação existente entre valorização dos imóveis e o custo da obra é muito oscilante. Existem obras dispendiosas que proporcionam pequena valorização. Obras de pequeno vulto, ao contrário, podem oferecer enorme valorização, v.g., o caso de abertura de uma via pública.⁵²

É necessário reforçar que a demonstração da efetiva valorização imobiliária compete a Administração Pública, não correndo a seu favor a presunção do artigo 333, I do Código de Processo Civil⁵³ que diz caber ao autor o ônus da prova quanto a fato constitutivo de seu direito. Deverá a Administração Pública provar a valorização imobiliária caso seja questionada a seu respeito, demonstrando os cálculos, meios e ferramentas utilizadas que comprovem a veracidade do valor não havendo qualquer presunção de veracidade quanto este aspecto. Nesse sentido, o entendimento de Napoleão Nunes Maia Filho, Ministro do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. ÔNUS DA PROVA DO ENTE TRIBUTANTE. PRECEDENTES: AGRG NO AG 1.159.433/RS,

⁵¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984; p. 304-305.

⁵² Idem. p. 305.

⁵³ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União - Seção 1 - Suplemento - 171 jan. 1973, Página 1 (Publicação Original)

REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 05.11.2010 E AGRG NO AG 1.190.553/RS, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJE 26.04.2011. AGRAVO REGIMENTAL DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES DESPROVIDO.

1. Essa Corte Superior tem entendido que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária dela decorrente, inadmitida sua cobrança com base exclusivamente no custo da obra. Cabe ainda, ao ente tributante, o ônus da prova da referida valorização.⁵⁴

No mesmo sentido, porém de forma mais específica no tocante a comprovação do nexo de causalidade entre a obra pública e a valorização imobiliária, há a decisão prolatada pela Ministra do Superior Tribunal de Justiça Eliana Calmon, a seguir transcrita:

Tributário. Contribuição de melhoria. Requisitos. Nexo de causalidade entre a obra e a valorização do imóvel. Prova que compete ao ente tributante. Reexame. Súmula 7 do STJ.

1. Para ser válida a contribuição de melhoria, é imprescindível, além da realização de obra pública e da efetiva constatação de valorização do imóvel, a comprovação de nexo de causalidade entre esses dois fatos, ou seja, a prova de que a valorização decorreu estritamente da obra levada a efeito pelo ente tributante, a quem compete o ônus da prova.⁵⁵

No que se refere à esfera administrativa, mais especificamente à impugnação, tal entendimento é mitigado, cabendo ao contribuinte demonstrar, caso discorde da base de cálculo indicada pela municipalidade, que o valor da valorização é diverso ou que a mesma não ocorreu. Apesar disto, cabe ao Município, prioritariamente, demonstrar os cálculos realizados, conforme os moldes legais, dando azo à eventual impugnação por parte do proprietário.⁵⁶

⁵⁴ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. Contribuição de melhoria. Base de cálculo. Valorização imobiliária. Ônus da prova do ente tributante. Precedentes: AgRg no Ag 1.159.433/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 05 nov. 2010 e AgRg no Ag 1.190.553/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 26 abr. 2011. Agravo Regimental do Município de Bento Gonçalves desprovido. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.304.925 - RS. João Luiz Civardi e Município de Bento Gonçalves. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJe: 20 abr. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipopesquisa=tipopesquisagenerica&num_registro=201200163930>. Acesso em: 03 fev. 2016.

⁵⁵ Idem. **Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. Contribuição de Melhoria. Requisitos. Nexo de causalidade entre a obra e a valorização do imóvel. Prova que compete ao ente tributante. Reexame. Súmula 7 do STJ. Agravo Regimental no Agravo a Recurso Especial nº 417.697/PR. Relator: Ministra Eliana Calmon. DJe 18 dez. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGeneric&num_registro=201303545344>. Acesso em: 03 fev. 2016.

⁵⁶ Idem. **Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. Pavimentação de via pública. Contribuição de melhoria. Base de cálculo. Valorização do imóvel. Ônus da prova. Entidade tributante. 1. A base de cálculo da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária, a qual é aferida mediante a diferença entre o valor do imóvel antes da obra ser iniciada e após a sua conclusão, inadmitindo-se a sua cobrança com base tão-somente no custo da obra realizada. (precedentes: REsp 1075101/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda

Resta nítida que a valorização imobiliária deve decorrer exclusivamente de obra pública e não pode guardar relações com outros fatores que também concorram no aumento do valor do imóvel. Percebe-se também uma útil classificação, quanto aos efeitos da obra pública na valorização imobiliária, seja ela geral ou individual e sua repercussão no valor dos imóveis.

4.2. Obras públicas

Outro importante requisito é existência de obra pública. Como já tratado, deve a obra pública gerar valorização imobiliária, entretanto, tal assertiva é muito genérica pois não exemplifica ou explica o que é obra pública. Como este estudo se presta a ser um guia aos gestores públicos, especialmente aos gestores municipais, é mister que tais informações estejam presentes.

No que tange à obra pública, esta pode ser entendida como um projeto de engenharia materialmente realizado pelo Poder Público. Frisa-se que tal obra pública deve ser efetiva, devendo ter sido concluída para dar causa a contribuição de melhoria, sob risco de se incorrer em uma cobrança tributária sem fato gerador.

Já em relação ao que pode ser tido como obra pública ensejadora da contribuição de melhoria, o Decreto Lei nº 195 de 1967 traz em seu conteúdo um rol exemplificativo, contendo, por exemplo: a abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais, melhoramentos de praças e vias públicas; construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes túneis, viadutos, de sistemas de trânsito rápido; obras de esgotos, instalações de redes elétricas ou telefônicas, obras de proteção contra secas,

Turma, julgado em 03 mar. 2009, DJe 02 abr. 2009; REsp 1137794/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06 out. 2009, DJe 15 out. 2009; REsp 671.560/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15 mai. 2007, DJ 1 jun. 2007; AgRg no REsp 1079924/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04 nov. 2008, DJe 12 nov. 2008; AgRg no REsp 613.244/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20 mai. 2008, DJe 02 jun. 2008; REsp 629.471/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 13 fev. 2007, DJ 05 mar. 2007; REsp 647.134/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10 out. 2006, DJ 0 fev. 2007; REsp 280.248/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 07 mai. 2002, DJ 28 out. 2002) 2. "a entidade tributante, ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria, tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) a exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra pública provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra." (precedente: REsp 615.495/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20 abr. 2004, DJ 17 mai. 2004).

inundações, erosão, etc.; construção de estradas de ferro, de aeródromos e aeroportos; obras de aterros ou de realização de embelezamento em geral, etc.⁵⁷

Bernardo Ribeiro de Moraes de manifesta sobre o rol presente no Decreto-Lei nº 195 de 1967 da seguinte forma:

Esta listagem é apenas exemplificativa, não taxativa. Outras obras públicas podem provocar a incidência da contribuição de melhoria, embora não relacionadas no aludido Decreto-Lei. A lei ápice dos pais e o Código Tributário Nacional referem-se a “obras públicas”, de forma genérica, admitindo qualquer obra pública. [...] Por outro lado, nem todas as obras públicas permitem a cobrança da contribuição de melhoria. Algumas obras produzem melhorias de caráter indeterminado e genérico (não cabe a contribuição de melhoria); outras obras produzem melhoria de caráter individual (permitem a contribuição de melhoria). A obra pública que admite a exigência do tributo, portanto, é a que produz um benefício direto e individual a terceiros, isto é, é a obra que produz valorização imobiliária dos imóveis.⁵⁸

Nesse sentido, portanto, são vários os projetos de engenharia que, realizados pelo Poder Público, dão margem à cobrança da contribuição de melhoria. Sua abrangência é variada, abarcando obras de primeira necessidade, como saneamento básico, pavimentação e acesso a serviços essenciais até obras que se prestam ao embelezamento e a facilitação da circulação urbana.

4.3. Aspecto temporal da contribuição de melhoria

O papel da demarcação temporal da contribuição de melhoria, ganha relevo se levarmos em consideração o posicionamento jurisprudencial que atualmente entende ser o fato gerador da contribuição de melhoria, não o rateio do custo de uma obra pública entre os particulares, mas sim da valorização imobiliária advinda da obra pública.

Ainda que tal debate possa parecer superado, é necessário que atente-se a importância da posição tomada pelos magistrados, e qual a influência do marco temporal para a escolha deste posicionamento. Nesse sentido, está a seguinte ementa da Uniformização de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Uniformização de Jurisprudência. Ante Divergência Jurisprudencial dos 1º e 11º Grupos Cíveis, conveniente a uniformização quanto ao fato gerador da contribuição de melhoria para resolver se, a título de contribuição de

⁵⁷ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984; p. 306.

⁵⁸ Idem. p. 306.

melhoria, a administração municipal pode ratear entre os proprietários particulares o custo de uma obra, ou se persiste o entendimento de que o fato gerador da referida contribuição decorre da valorização imobiliária advinda da obra realizada. **Incidente acolhido, dando-se a interpretação de que persiste como fato gerador da contribuição de melhoria a real valorização do imóvel beneficiado por obra pública, considerando-se, para tal fim, a diferença entre o valor antes da realização da obra e após a sua conclusão** (grifos nossos).⁵⁹

Deve-se atentar ao momento da cobrança da contribuição de melhoria, pois tal fator é silente em nossa legislação. Para cabo dessa verificação, leva-se em consideração diferentes momentos, como por exemplo: o início das pesquisas imobiliárias, o estudo da obra, as licitações, a efetivação das licitações, o início da obra pública, dentre inúmeras outras possibilidades. Essa questão do lapso temporal inicial é de suma importância, pois será ela quem determinará a partir de quando, ou melhor, de qual valor no tempo deverá fundar o valor base para o cálculo do tributo.

A sensibilidade da Administração nesse quesito é imprescindível, para garantir que determinados contribuintes antecipando os efeitos da contribuição de melhoria, lá adquiram imóveis antes de fixado o marco temporal pelo ente federado, e obtenham um enriquecimento sem causa. Para que essa possibilidade seja evitada ou minimizada, mister se faz que a Administração Pública se oriente por normas de planejamento urbano, parcelamento do solo entre outros instrumentos aptos a direcionarem o crescimento e organização do espaço geográfico, bem como encontrar maneiras de demarcar com maior precisão o momento a partir do qual esta ou aquela região será compreendida como demarcada para futura obra pública.

É inegável que efetivamente essa demarcação é muito complexa e tende a ser ainda maior se considerarmos o ardil do contribuinte em buscar fugas ou caminhos que levem ao enriquecimento sem causa, como, por exemplo, a aquisição de imóveis quando iniciada a seleção ou contratação de fiscais para avaliar as zonas de influência, da abertura do processo

⁵⁹ BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**. Uniformização de Jurisprudência. Ante divergência jurisprudencial dos 1º e 11º grupos cíveis, conveniente a uniformização quanto ao fato gerador da contribuição de melhoria para resolver se, a título de contribuição de melhoria, a administração municipal pode ratear entre os proprietários particulares o custo de uma obra, ou se persiste o entendimento de que o fato gerador da referida contribuição decorre da valorização imobiliária advinda da obra realizada. Incidente acolhido, dando-se a interpretação de que persiste como fato gerador da contribuição de melhoria a real valorização do imóvel beneficiado por obra pública, considerando-se, para tal fim, a diferença entre o valor antes da realização da obra e após a sua conclusão. Uniformização de Jurisprudência: 70017418146 RS, Relator: Francisco José Moesch, DJ 08 nov. 2007. Disponível em: < <http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8011820/uniformizacao-de-jurisprudencia-70017418146-rs>>. Acesso em: 03 fev. 2016.

licitatório ou da criação da lei, dentre outros marcos aptos a indicar a contribuição de melhoria vindoura.

Entretanto, tais complexidades, ainda que venham a dificultar o estabelecimento efetivo do marco temporal inicial não devem funcionar como impedimentos à fixação da contribuição de melhoria. Bem salienta o artigo 11, *caput* da Lei de Responsabilidade Fiscal, que versa sobre a responsabilidade de instituir e arrecadar todos os tributos que competem ao ente, *in verbis* :

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.⁶⁰

Ainda que exista essa problemática, continua sendo papel da Administração Pública concretizar suas tarefas com eficiência, e para tanto pode-se valer de uma pluralidade de profissionais para confirmar e preparar locais para a contribuição de melhoria.

4.4. Exigências legais especiais da contribuição de melhoria

Como todo tributo no ordenamento jurídico pátrio, a contribuição de melhoria também deve respeitar o princípio da legalidade, sendo necessária lei específica que preveja todos seus aspectos de modo a permitir seu pleno conhecimento por parte daqueles interessados, como forma de respeito a legalidade tributária. Quanto a legalidade, descreve Leandro Paulsen da seguinte forma:

Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita. Deve poder ser possível determinar, com suporte na própria lei, os aspectos da norma tributária impositiva, de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir, independentemente da complementação de cunho normativo por parte do Executivo, ainda que a título de regulamentos *intra legem*.⁶¹

⁶⁰ **Lei Complementar** nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5 mai. 2000, p.1 (Publicação Original).

⁶¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 90.

O desrespeito às exigências legais pertinentes a instituição da contribuição de melhoria, sejam aquelas peculiares ao tributo ou a instituição da lei tributária tornam qualquer exigência administrativa ilegal. Ainda que o ato administrativo seja praticado pela autoridade competente, a exigência do crédito tributário em desrespeito as formalidades legais, é indevida e ilegal, em pleno o desrespeito ao princípio da anterioridade e da legalidade.

Isto posto, ainda que haja previsão no Código Tributário Municipal ou na Lei Orgânica do Município, para que se proceda a cobrança do tributo sob estudo é necessário que se siga a exigência legal imposta pelo artigo 82 do Código Tributário Nacional:

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.⁶²

Além deste dispositivo legal, o Decreto-Lei 195 de 1967 também apresenta instruções para que se possa proceder a cobrança da contribuição de melhoria. É em seu artigo 7º, que está contida a previsão de que a impugnação deverá ser dirigida à Administração competente, através de petição, que servirá para o início do processo administrativo. Cabe ressaltar que poderão ser alvo de impugnação qualquer dos elementos constantes do instrumento legal, cabendo o ônus da prova ao impugnante.⁶³

Segundo Mayumi Lais Takaki, 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,

⁶² BRASIL. **Lei** nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Coleção de Leis do Brasil - 1966, p. 292 Vol. 7 (Publicação Original).

⁶³ Idem. **Decreto-Lei** 195 de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27 fev.1967, p. 2347 (Publicação Original).

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.⁶⁴

Nesse sentido, além do disposto no artigo 82 do CTN, deve a Administração Pública observar o que versa o artigo 5º do Decreto-Lei 195 de 1967, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 5º Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar o Edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos:

- I - Delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;
- II - memorial descritivo do projeto;
- III - orçamento total ou parcial do custo das obras;
- IV - determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.⁶⁵

É notável que o disposto do decreto-lei nada mais é do que do um esboço do que é atualmente previsto no artigo 82 do CTN, que por sua vez desenvolve mais o assunto e contém novas exigências. Ainda que estejam contidas no Projeto de Lei da contribuição de melhoria todas informações requisitadas pelo artigo 5º do decreto-lei é indispensável que a Administração Pública proceda a elaboração de um Edital que deve ser publicado antes da entrada em vigor da lei que instituir a contribuição de melhoria.⁶⁶

Portanto, nos deparamos com uma das dificuldades e fontes de desestímulo por parte do Poder Público para a cobrança da contribuição de melhoria, qual seja, a necessidade de uma lei excessivamente detalhada e com variadas exigências, bem como a necessidade de um edital prévio, que acabam por estimular o gestor público a desvirtuar alguns institutos

⁶⁴ TAKAKI, Mayhumi Laís. **Contribuição de melhoria**: aspectos gerais e breve análise de um tributo que nunca foi, p.42. 2012. 62 f. Monografia (Bacharelado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2012.

⁶⁵ BRASIL. **Decreto-Lei** 195 de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 – 27 fev. 1967, p. 2347 (Publicação Original).

⁶⁶ Idem. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível. Direito Tributário. Contribuição de melhoria. Município de Teutônia. Necessidade de lei específica e publicação de edital prévio à obra. A contribuição de melhoria exige a instituição por lei específica para cada obra, à luz do princípio da legalidade tributária. Precedentes do STF, STJ e desta Corte. No caso dos autos, a cobrança baseia-se em legislação genérica - Lei Municipal nº 2.323/2005 -, que nada tem a ver com a obra objeto da contribuição. Não pode a legislação municipal dispor sobre forma alternativa à edição de lei, dada a previsão expressa do CTN. Princípio da reserva legal complementar. Inteligência do artigo 146, III, a, da CF. Não demonstrou também a administração haver confeccionado o edital previsto no art. 5º, do Decreto nº 195/67. Apelação desprovida. Apelação Cível nº 70061888236. José Danilo Cardoso Mairesse e Município de Teutônia. Relator: Almir Porto da Rocha Filho.

tributários para conseguir auferir receitas para a gestão da coisa pública ao invés de aplicar outros institutos mais adequados.

5. APLICABILIDADE MUNICIPAL DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Explicitadas todas as informações essenciais que compõem a contribuição de melhoria, adentrar-se-á ao trabalho acadêmico em si, que tem por objetivo elaborar, usando como base os conhecimentos constantes nesta monografia, um guia prático, com clareza e precisão, apto a demonstrar os procedimentos necessários por parte da Administração Pública para proceder à cobrança da contribuição de melhoria.

A aplicação prática de uma matéria jurídica atende de pronto as finalidades do Direito, que deve ser efetivo, e buscar soluções aos problemas que a sociedade enfrenta. O conhecimento científico é plenamente apto a gerar consequências fora da Academia mediante a transformação da realidade do cidadão, sendo para ele uma realidade construída através da busca de concretude dos princípios e garantias do ordenamento.

O fato de o conhecimento jurídico repercutir na coletividade, é fundamento essencial para a presente pesquisa que tem como destinação final a realidade dos municípios brasileiros e do cidadão, por vezes sem instrução, que se sujeita a ausência de instrumentos públicos por carência de capitais, e que, rotineiramente procede ao enriquecimento sem causa de certos contribuintes por omissão dos entes públicos em aplicar todos os instrumentos tributáveis de maneira adequada e com fim a justiça da tributação e a eficiente gestão da coisa pública.

É com base na concretude que o Direito pode e deve alcançar, de maneira a atender os princípios que norteiam o ordenamento pátrio, que a presente monografia se presta a elaboração de um guia para o gestor público.

O guia a seguir aduzido não tem caráter absoluto, não esgotando todas as nuances que eventualmente possam ocorrer na realidade prática. A escolha feita foi no sentido de elaborar verdadeiros passos, etapas de um procedimento maior, pelas quais pode a Administração Pública ater-se aos elementos essenciais e a efetivação da contribuição de melhoria.

Os oito passos elaborados, traçam um plano ao gestor público, como forma de nortear sua atuação a fim de garantir a efetivação da contribuição de melhoria, demonstrando de maneira clara quais os deveres e cuidados deve ele tomar a fim de agir adequadamente e em respeito aos princípios da Administração Pública.

5.1. Primeiro passo: identificando necessidades e soluções

Inicialmente, deve o gestor público identificar dentro da municipalidade o local ou região que tem necessidade de uma obra pública. Para tanto, deve ele, em reunião junto a seus secretários investigar qual a obra pública mais necessária e qual seria o grau de necessidade de sua aplicação, se comparada com outras obras.

Nesta fase inicial, o trabalho do gestor público é muito mais de identificar, de perceber onde a atuação pública é mais necessária do que propriamente proceder a qualquer concretização de uma obra pública.

Identificado o local carente da obra pública, parte-se agora a análise, ainda administrativa, junto aos secretários municipais, da viabilidade da obra, e qual(is) obras, afinal, deverá(ão) ser realizada(s), se: a abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais, melhoramentos de praças e vias públicas; construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes túneis, viadutos, de sistemas de trânsito rápido; obras de esgotos, instalações de redes elétricas ou telefônicas, obras de proteção contra secas, inundações, erosão, etc.; construção de estradas de ferro, de aeródromos e aeroportos; obras de aterros ou de realização de embelezamento em geral, etc.⁶⁷

Identificada a obra, é indispensável que a mesma esteja contida ou guarde relação mínima com o disposto no rol exemplificativo do Decreto-Lei 195 de 1967, evitando assim que discussões posteriores venham a questionar a adequação da obra realizada para fins de cobrança de contribuição de melhoria.

É importante ao gestor público neste momento contar com o auxílio técnico de seus secretários, com o intuito de obter nessa identificação maior eficiência possível, no sentido de já identificar, quais são as obras necessárias como um todo, evitando que se proceda a inúmeras obras consecutivas que poderiam ser realizadas todas de uma só vez. Por exemplo: proceder a pavimentação da rua, antes de devidamente instalado o sistema de saneamento básico, acarretando um comprometimento da obra anterior quando executada aquela de saneamento básico.

Como deve-se imaginar, este é um momento em que a colaboração dos secretariados e demais instrumentos de participação popular será de extrema importância, garantindo uma maior democratização na escolha das obras com base na necessidade do município, da região

⁶⁷ BRASIL. **Decreto-Lei** 195 de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 – 27 fev. 1967, p. 2347 (Publicação Original).

e da população, procurando entender e localizar as zonas mais carentes de instrumentos públicos.

Esta é uma boa oportunidade de concretizar normas de planejamento urbano e social, buscando dar materialidade as diretrizes traçadas pelo plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual, presentes no artigo 165, incisos I, II e III da CRFB,⁶⁸ bem como estimular o Plano Diretor do município, se houver, além de outras propostas necessárias a uma administração fundada na legalidade, moralidade e eficiência.

Vencida esta primeira etapa, ter-se-ão identificado dois importantes elementos para proceder a contribuição de melhoria: o local da obra e o tipo de obra a ser concretizada.

5.2. Segundo passo: a demarcação do lapso temporal

Cabe a Administração Pública adiantar-se a demarcação no local desejado de um marco temporal, isto é, delimitar que a partir de determinada data, aquela região será alvo de uma contribuição de melhoria, resguardando-se desta forma, de que pessoas adquiram imóveis naquela região com finalidade especulativa e fujam da posterior análise de valores que precede o cálculo capaz de afirmar o acréscimo de valor imobiliário.

Isto se justifica por ser deveras complicado à Administração Pública proceder a aferição de valores dos imóveis antes da obra, sem que o procedimento utilizado chame a atenção das pessoas, principalmente daquelas habituadas a viver da especulação imobiliária, tão crescente em nosso país.

Neste sentido, utilizando mecanismos previstos no Estatuto da Cidade, Lei 10.257 de 10 de julho de 2001, principalmente, em seu artigo 2º, inciso IV, que prevê como um dos objetivos da norma auxiliar no planejamento e desenvolvimento das cidades por meio da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do Território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente; pode a Administração Pública se antecipar e, se não impedir, pelo menos minimizará os efeitos especulativos.⁶⁹

Realizado o passo supracitado, deve o gestor público por meio de ato administrativo estabelecer que determinada região, a partir de certa data será considerada como local onde

⁶⁸ Idem. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.**

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico - 11 set. 2001, p.1 (Publicação Original).

será realizada obra pública e que será esta data o marco temporal inicial apto a classificar os valores imobiliários futuramente alvos de cálculo para fins de contribuição de melhoria.

É mister que neste momento já proceda-se a uma verificação *in locu* por meio da própria Administração Pública, valendo-se de seus próprios servidores que procederão a uma avaliação do valor venal do imóvel, mudança esta que se justifica até mesmo para fins de atualização de IPTU e, portanto, não gerando nenhum gasto extra sobre o erário municipal que já dispõe do corpo técnico necessário para o trabalho.

5.3. Terceiro passo: o início dos cálculos

Nesta etapa, estando o gestor público com a área delimitada, o marco temporal estabelecido e tendo ciência das obras necessárias, deve-se proceder aos mecanismos de efetivação da obra pública sempre tendo por base os princípios que norteiam a atividade administrativa: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Como já mencionado, pode o Poder Público valer dos instrumentos trazidos exemplificativamente no artigo 4º do Decreto Lei 195 de 1967, como: estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento e ou empréstimos necessários a concretização da empreitada⁷⁰.

É notável ser esta uma parte árdua do trabalho de se exigir uma contribuição de melhoria, pois todo o procedimento realizado deve ser transparente a fim de garantir publicidade e moralidade na atuação pública. Há autores que indicam ser esse o principal entrave ao tributo sob análise, como por exemplo Hugo de Brito Machado, que acredita ser essa exigência de publicidade uma causa de desinteresse do gestor público:

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 melhoria.⁷¹

⁷⁰ Idem. **Decreto-Lei** 195 de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 – 27 fev. 1967, p. 2347 (Publicação Original).

⁷¹ MACHADO, **Contribuição de melhoria**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 9, n. 50, mar. 2011.

A necessidade de plena transparência, apta a garantir ao contribuinte total compreensão da obra realizada, seus materiais, suas garantias, profissionais, custo, estudos realizados, responsáveis técnicos e etc., limita de certa forma a autonomia do gestor público.

Entretanto, este é um esforço mais do que recompensado haja vista o fato de que, se todas as exigências legais forem sanadas, haverá uma obra pública custeada pelos particulares permitindo uma maior atuação da Administração Pública que terá a possibilidade de realizar mais obras sem depender exclusivamente de transferências de capital por vezes demoradas e insuficientes.

Cabe salientar que a publicidade na atuação pública não é uma opção do gestor, mas sim um dever, portanto a exigência de transparência em todo o procedimento de concretização da obra pública que dará ensejo a contribuição de melhoria, bem como todos os cálculos e pesquisas que quantificam o valor do tributo devem sim estar presentes de forma clara, buscando moralidade e eficiência.

5.4. Quarto passo: do orçamento

É indispensável para uma gestão pública adequada, que a Administração siga e respeite os princípios essenciais ao funcionamento da coisa pública. A aplicação dessa principiologia reflete-se na obrigação do gestor público respeitar as diretrizes orçamentárias presentes na Carta Constituinte de 1988⁷², mais especificamente dos artigos 162 a 169, que compõem a seção II do capítulo II do título VI, denominado "Dos Orçamentos".

Para além da normatização constitucional, é indispensável a compreensão dos dispositivos legais que dão maior concretude aos princípios orçamentários pátrios. Para tanto, elaborou o legislador diplomas aptos a dar maior especificidade a atuação da Administração Pública no que tange a receitas e despesas orçamentárias, bem como a maneira como elas devem ser aplicadas e geridas e as sanções em hipóteses de descumprimento dessas diretrizes, quais sejam: Lei 4.320 de 1964⁷³ e Lei Complementar 101 de 2000.⁷⁴

⁷²BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 fev. 2016.

⁷³ Idem. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Coleção de Leis do Brasil - 1964, p. 5 vol. 1 (Publicação Original).

⁷⁴ Ibidem. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5 mai. 2000, p.1 (Publicação Original).

É importante que se esclareça previamente como são classificadas as receitas e despesas públicas, e para este fim será tomado como parâmetro a Lei 4.320 de 1964, que vale-se de um critério preponderantemente econômico, ao estremar as despesas correntes das despesas de capital.⁷⁵

No que tange as receitas públicas, estas podem ser classificadas em derivadas ou originárias. As receitas derivadas são aquelas provenientes da economia privada, representadas pelos tributos, pelos ingressos parafiscais e pelas multas. Já as receitas originárias decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais.⁷⁶

As despesas públicas, por sua vez, são a soma dos gastos realizados pelo Estado para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos, e duas de suas principais características são o fato de que: os gastos sempre envolveram dinheiro; e as obras e os serviços devem ser realizados para o funcionamento da Administração Pública e para a consecução dos objetivos do Estado.⁷⁷

Quanto a classificação das despesas públicas, estas podem ser: despesas correntes, que se dividem em despesas de custeio e transferências correntes e despesas de capital que se dividem em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Ricardo Lobo Torres discorre sobre o tema:

As despesas de custeio compreendem as dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (art.12, § 1º), nelas se incluindo as despesas de pessoal, de material, de consumo, de serviço de terceiros etc. Classificam-se como *transferências correntes* as dotações para despesas às quais não corresponde contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado (art. 12, § 2º), nelas se incluindo as subvenções sociais e econômicas, as despesas com inativos, as pensões, as transferências intergovernamentais e os juros da dívida contratada. As *despesas de capital* se classificam em: [...]. *Investimentos* são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis a elas destinados (art. 12, § 4º). Classificam-se como *inversões financeiras* as dotações destinadas à aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização ou à aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie (art. 12, § 5º). São *transferências de capital* as dotações investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 195.

⁷⁶ Idem. p.186.

⁷⁷ Idem. p.194.

auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.⁷⁸

Pode-se concluir, pelo teor do artigo 12, § 4º e § 6 da Lei 4.320 de 1964, que todas as dotações para o planejamento e a execução de obras, como é o caso da contribuição de melhoria, classificam-se como Investimentos, uma das espécies de despesa de capital. Por sua vez, a receita tributária oriunda da contribuição de melhoria é tida como receita derivada, uma modalidade das receitas correntes. De maneira mais clara, a contribuição de melhoria, para ser realizada, tem de contar com receitas provenientes de dotações orçamentárias direcionadas a investimentos ou por transferências de capital provenientes de outros entes ou entidades.

Cabe ressaltar a hipótese, talvez comum, de não haver previsão na lei orçamentária vigente ao tempo do mandato, das receitas necessárias a concretização da obra pública. Nesta situação, a saída mais adequada ao gestor público é aguardar o próximo exercício financeiro para, ao apresentar o Projeto de Lei Orçamentária fazer constar no texto legal o requerimento de verbas para esta finalidade.

O artigo 22 da Lei nº 4.320 de 1964 versa sobre o conteúdo e a forma exigidas para a Proposta Orçamentária oferecida pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo. A redação do referido dispositivo legal é a seguinte:

Art. 22. A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos nas Constituições e nas Leis Orgânicas dos Municípios, compor-se-á:

I - Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e flutuante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômica-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital;

II - Projeto de Lei de Orçamento;

III - Tabelas explicativas, das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas e para fins de comparação:

a) A receita arrecadada nos três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta;

b) A receita prevista para o exercício em que se elabora a proposta;

c) A receita prevista para o exercício a que se refere a proposta;

d) A despesa realizada no exercício imediatamente anterior;

e) A despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta; e

f) A despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta.

IV - Especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativa

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011; p. 195-196.

do custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificção econômica, financeira, social e administrativa.

Parágrafo único. Constará da proposta orçamentária, para cada unidade administrativa, descrição sucinta de suas principais finalidades, com indicação da respectiva legislação.⁷⁹

Percebe-se que na Proposta de Lei Orçamentária há espaço reservado para a discriminação, especificação e justificção de obras públicas e as receitas e despesas a ela inerentes. Conforme os incisos I e IV do supracitado dispositivo legal, que versam respectivamente sobre: a *Mensagem* que introduzirá o projeto e sobre as *Especificações* dos projetos. Cabe portanto ao gestor público, tendo ciência das demandas sociais por meio de suas secretarias, inserir no projeto de lei, a necessidade de determinada obra pública. Isso feito e aprovado pela Câmara dos Vereadores, haverá previsão de receitas como um todo, mas também, especificamente, de valores aptos a custear a obra pública que dará causa a contribuição de melhoria.

A melhor compreensão dos institutos financeiros, mais especificamente no que tange ao orçamento, tem justificativa na necessidade do gestor público saber identificar quais são as fontes de receitas capazes de custear a implementação da obra pública, evitando com isso incorrer em sanções previstas para a inadequada gestão e uso dos recursos do Estado.

5.5. Quinto passo: A realização da obra pública

Para a concretização efetiva da contribuição de melhoria é necessário o respeito às exigências legais pertinentes a execução de uma obra pública. Nesse sentido, é indispensável o respeito ao conteúdo da Lei 8.666 de 1993, que em seus artigos 2º e 3º dispõe, respectivamente, sobre a necessidade de licitação para as obras públicas e qual o fundamento dessa exigência, *in verbis*:

Art. 2º **As obras**, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros, **serão necessariamente precedidas de licitação**, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.

Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da

⁷⁹ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Coleção de Leis do Brasil - 1964, p. 5 vol. 1 (Publicação Original).

legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (grifos nossos).⁸⁰

A licitação se impõe em nome na moralidade pública. A necessidade de buscar igual oportunidade aos agentes econômicos além do melhor preço e qualidade para a Administração Pública é o que dá concretude ao princípio da economicidade, previsto no artigo 70 da CRFB⁸¹, segundo o qual deve ser obtido o maior benefício possível com o menor custo.⁸²

Outro ponto importante é que toda obra, neste caso, a obra ensejadora da contribuição de melhoria, realizada pelo Poder Público deve respeitar o disposto nos artigos 7º a 11 da Lei 8.666 de 1993, Seção III, que prevê os requisitos para a execução de obras e para a prestação de serviços públicos.

Necessário se faz reforçar que o gestor público tem o dever funcional e legal de ater-se à previsão legal, não sendo uma faculdade a sua observância. O descumprimento desses procedimentos pode ensejar a nulidade dos atos praticados bem como a responsabilização daqueles que lhe tenham dado causa.

O artigo 7º expressa a necessidade das obras e serviços públicos seguirem o que dispõem seus incisos e parágrafos, na ordem em que se apresentam, quais sejam: projeto básico, seguido de projeto executivo e tendo por fim a execução de obras ou serviços. A indicação do artigo 7º facilitará a compreensão dos principais requisitos, exigências e vedações pertinentes a licitação de obra pública, *in verbis*:

Art. 7º As licitações para a execução de obras e para a prestação de serviços obedecerão ao disposto neste artigo e, em particular, à seguinte seqüência:

I - projeto básico;

II - projeto executivo;

III - execução das obras e serviços.

§ 1º A execução de cada etapa será obrigatoriamente precedida da conclusão e aprovação, pela autoridade competente, dos trabalhos relativos às etapas anteriores, à exceção do projeto executivo, o qual poderá ser desenvolvido concomitantemente com a execução das obras e serviços, desde que também autorizado pela Administração.

§ 2º As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

I - houver projeto básico aprovado pela autoridade competente e disponível para exame dos interessados em participar do processo licitatório;

⁸⁰ BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22 jun.1993, Página 8269 (Publicação Original).

⁸¹ Idem. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 197-198.

II - existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários;

III - houver previsão de recursos orçamentários que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes de obras ou serviços a serem executados no exercício financeiro em curso, de acordo com o respectivo cronograma;

IV - o produto dela esperado estiver contemplado nas metas estabelecidas no Plano Plurianual de que trata o art. 165 da Constituição Federal, quando for o caso.

§ 3º É vedado incluir no objeto da licitação a obtenção de recursos financeiros para sua execução, qualquer que seja a sua origem, exceto nos casos de empreendimentos executados e explorados sob o regime de concessão, nos termos da legislação específica.

§ 4º É vedada, ainda, a inclusão, no objeto da licitação, de fornecimento de materiais e serviços sem previsão de quantidades ou cujos quantitativos não correspondam às previsões reais do projeto básico ou executivo.

§ 5º É vedada a realização de licitação cujo objeto inclua bens e serviços sem similaridade ou de marcas, características e especificações exclusivas, salvo nos casos em que for tecnicamente justificável ou ainda quando o fornecimento de tais materiais e serviços for feito sob o regime de Administração contratada, previsto e discriminado no ato convocatório.

§ 6º A infringência do disposto neste artigo implica a nulidade dos atos ou contratos realizados e a responsabilidade de quem lhes tenha dado causa.

§ 7º Não será ainda computado como valor da obra ou serviço, para fins de julgamento das propostas de preços, a atualização monetária das obrigações de pagamento, desde a data final de cada período de aferição até a do respectivo pagamento, que será calculada pelos mesmos critérios estabelecidos obrigatoriamente no ato convocatório.

§ 8º Qualquer cidadão poderá requerer à Administração Pública os quantitativos das obras e preços unitários de determinada obra executada.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também, no que couber, aos casos de dispensa e de inexigibilidade de licitação.⁸³

Ressalta-se por fim, que a indicação legal e a apresentação dos princípios ligados a execução de licitações, bem como a maneira mais adequada de licitar não dispensam a consulta adequada à Secretaria competente para esse tipo de trabalho. O conhecimento prático e teórico dos profissionais alocados na área de compra e planejamento do município é essencial para a concretização desta etapa. É com base na previsão orçamentária que poderá o gestor público dar início ao processo licitatório, indicando qual(is) dotação(ões) orçamentária(s) disponível(eis) será(ao) utilizada(s) para financiar o projeto.

⁸³ BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22 jun. 1993, Página 8269 (Publicação Original).

5.6. Sexto passo: o Projeto de Lei

Realizadas as sugestões presentes nos passos anteriores, neste momento existirão todos os elementos necessários a composição do Projeto Básico da Obra Pública, que deverá contar com a previsão de verbas orçamentárias direcionadas a realização de obras públicas - receitas de investimento ou de transferências de capital -, para ser encaminhado à Câmara dos Vereadores, representação do Poder Legislativo na esfera Municipal, com a finalidade de ser votado e posteriormente promulgado, com ou sem emendas, conforme o discernimento dos vereadores.

A proposta legislativa da contribuição de melhoria deve respeitar as exigências do artigo 82 do CTN, dada a sua especialidade. Ainda que haja previsão no Código Tributário Municipal ou na Lei Orgânica do Município, é indispensável que seja proposta lei específica para a exigência da contribuição de melhoria, sendo tal requisito condição sem a qual ficará comprometida a legalidade do tributo.

A exigência de lei específica pode ser extraída do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme o acórdão a seguir:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE DOIS EDITAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO LANÇAMENTO. SÚMULA 07 DO STJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO DISSÍDIO.

1. A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre da valorização imobiliária que se segue a uma obra pública, ressoando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra, nos termos do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação.⁸⁴

Destarte, resta clara a necessidade de lei específica para cada obra pública a partir da qual pretenda-se exigir contribuição de melhoria, sob pena de ferir o princípio da legalidade e da anterioridade. É oportuno ressaltar que para a elaboração do projeto de lei orçamentária deve o município respeitar o que dispõe o seu Código Tributário Municipal ou a sua Lei

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial. Contribuição de melhoria. Lei específica para cada obra. Necessidade. Ausência de Publicação de dois editais. Ausência de notificação prévia do lançamento. Súmula 07 do STJ. Ausência de demonstração analítica do dissídio. Recurso Especial nº 739.342/RS. Nelson Metz e Município de Picada Café. Relator: Ministro Luiz Fux. DJe 20 ago. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200700385803>. Acesso em: 03 fev. 2016.

Orgânica, que irá prever as exigências legais provavelmente decorrentes do que dispõe o artigo 22 da Lei 4.320 de 1964.

5.7 Sétimo passo: a conscientização dos envolvidos

É notável que boa parte da insatisfação da população, aqui tratada como contribuintes, ocorre por conta do desconhecimento de princípios e regras do ordenamento a respeito da função dos tributos e a sistemática que eles seguem.

O papel do gestor público aqui é esclarecer ao contribuinte do que se trata o tributo, da justificativa da sua cobrança, porquê ela é mais adequada e mais justa do este ou aquele tributo. Para tanto a linguagem utilizada deve ser adequada a compreensão geral e com conteúdo mais limitado, direcionado ao público alvo e atendendo às suas necessidades.

A busca de conscientização neste particular é direcionada à contribuição de melhoria, podendo conter no próprio carnê de cobrança algumas elucidações acerca da justiça fiscal, da capacidade contributiva e até mesmo porque aquela cobrança é legal e democrática. A disposição de um profissional na própria estrutura pública para esclarecer as nuances da contribuição de melhoria também é uma ferramenta útil, pois permite que ao cidadão interessado sejam explicadas quaisquer dúvidas a respeito da cobrança, antes mesmo de recorrer ao procedimento administrativo.

A imprensa local é útil mecanismo nesta proposta de conscientização, podendo veicular uma matéria a respeito da obra pública a ser realizada e de como ela será cobrada, quais as justificativas, os prazos e os endereços e telefones de contato para o esclarecimento de questões pertinentes a esse respeito.

Cabe ao gestor público, pautando-se na moralidade e publicidade garantir que, aqueles que tenham interesse, sejam esclarecidos antes mesmo de recorrer a qualquer procedimento administrativo, buscando minimizar a possibilidade de instauração de demandas administrativas e posteriormente judiciais desnecessárias.

5.8 Oitavo passo: a cobrança

Aprovado o projeto de Lei Orçamentária, realizada a licitação, executada a obra, e calculado valor dos imóveis em relação ao marco temporal pré-estabelecido será o momento de verificar a ocorrência ou não da valorização imobiliária.

Não havendo valorização exclusiva pela realização da obra pública, não há que se falar em cobrança de contribuição de melhoria. Entretanto, havendo acréscimo no valor imobiliário por consequência exclusiva da obra pública, deve o gestor público, por meio da secretaria competente para a cobrança de tributos, emitir, carnês ou notificar os contribuintes da cobrança do valor da contribuição de melhoria. Esse procedimento é importante para fins de constituição do crédito tributário. A devida notificação do contribuinte é requisito para posterior cobrança da dívida.

Cabe ressaltar que, para questões de economia é possível que o crédito tributário proveniente da contribuição de melhoria seja cobrado juntamente ao carnê de IPTU, haja vista ser a cobrança específica e divisível não incorrendo a Administração Pública em qualquer excesso por exigir os dois tributos por um único documento.

Quanto à exigência da contribuição de melhoria, está poderá ser cobrada da maneira mais adequada a garantir o efetivo cumprimento da obrigação. O importante é garantir que os valores sejam pagos, ainda que de maneira espaçada no tempo.

Mecanismos como descontos pelo pagamento à vista e dentro de determinado prazo, melhores opções de parcelamento, conforme o número de parcelas ou a situação econômica do contribuinte, bem como a aceitação de bens móveis ou imóveis como forma de quitação do crédito tributário são possíveis e até recomendáveis.

Como ressalta Luciano Amaro "não é possível cobrar contribuição de 100 de um proprietário cujo imóvel teve uma melhoria de 10". Para a quantificação do tributo deve ser considerada a efetiva melhoria, e este acréscimo patrimonial no valor do imóvel é o valor máximo que o contribuinte pode ser exigido, bem como a contribuição de cada contribuinte não pode superar o custo total da das despesas para a realização da obra.⁸⁵

O respeito a valorização individual é indispensável nesta etapa, pois é perfeitamente cabível que os imóveis particulares sofram acréscimos variados, não sendo adequado que diferentes contribuintes, que obtiveram valorizações distintas sejam responsabilizados por um mesmo valor. A cobrança da contribuição de melhoria não se configura como simples rateio do custo total da obra, devendo considerar também a valorização imobiliária de cada particular individualmente.

Esta última etapa não tem muitas complexidades, sendo somente o inadimplemento o e a prescrição os obstáculos que possam vir a ocorrer. Entretanto, para esse tipo de situação dispõe a Fazenda Pública de mecanismos e meios para garantir o cumprimento dos créditos

⁸⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paul: Saraiva, 2007. p.47.

tributários como, por exemplo, a Lei de Execução Fiscal⁸⁶ no que tange a cobrança dos créditos tributários bem como o próprio CTN que dispõe sobre as obrigações tributárias e mais especificamente quanto aos créditos parcelados, o artigo 158, I e 161, que trata dos créditos cobrados de maneira parcial.⁸⁷

⁸⁶ BRASIL. **Lei** nº 8.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 24. set. 1980, Página 19051 (Publicação Original).

⁸⁷ BRASIL. **Lei** nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27 out. 1966, p. 12451 (Publicação Original).

CONCLUSÃO

O guia proposto nesta monografia, para alcançar resultados práticos, precisa ser experimentado pela Administração Pública, num esforço de garantir a instituição da contribuição de melhoria, tributo tão negligenciado em nosso país. Referida aplicação prática é considerada forçosa, possivelmente pelo fato da contribuição de melhoria não corroborar com a política de interesses pessoais, que pauta-se somente em atuações imediatistas e capazes de render votos, bem como põe freio a especulação imobiliária, verdadeiro mercado fundado no enriquecimento sem causa.

Por outro lado, ainda que ausente as consequências práticas da aplicação do guia proposto, resta patente que a contribuição de melhoria é um tributo que apresenta todas as condições necessárias para ser instituído, bem como é um mecanismo mais adequado do que o aumento das alíquotas de outros impostos que muitas das vezes não evidenciam tão claramente, como é o caso da contribuição de melhoria, a relação com a justiça tributária, a capacidade tributária e a vedação do enriquecimento sem causa.

Seu histórico permite perceber que a contribuição de melhoria já detêm origem remotas, indicando que desde tempos memoráveis foi a contribuição de melhoria, ou seus predecessores instrumentos pensados pelo poder tributante, justamente por ser ela a maneira mais adequada e justa de tributar os sujeitos que se beneficiaram da atuação estatal.

Seus conceitos, natureza jurídica e institutos, devido a sua tradição histórica já estão sedimentados. Há estabilidade necessária para que a contribuição de melhoria seja uma realidade dentro de todo o território brasileiro, permitindo que a gestão pública ocorra de forma mais igualitária e dentro de todos os princípios norteadores da coisa pública.

No Brasil particularmente, os diplomas normativos que regulam a contribuição de melhoria permanecem os mesmos desde 1988, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil que recepcionou o CTN e o Decreto-Lei 195 de 1967.

Não há, portanto, justificativa plausível para a não aplicabilidade da contribuição de melhoria na realidade nacional brasileira, ainda mais realidade essa carente de receitas para a gestão da coisa pública. É com base nesse aparente contrassenso que se justifica a elaboração do presente guia, para que não haja qualquer outra escusa para a aplicação da contribuição de melhoria.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paul: Saraiva, 2007.

BIAVA, Adriano. H. R. . **Contribuição de Melhoria: Um Tributo Esquecido**. Revista de Administração Municipal - no. 148, IBAM - Rio de Janeiro/RJ, 01 jul. 1978. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCMQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.fea.usp.br%2Ffeaecon%2Ffincs%2Fdownload.php%3Fi%3D130%26file%3D.%2Fmedia%2Flivros%2Ffile_130.pdf&ei=R71XVaa vG8SkNvCzgIgO&usg=AFQjCNEyVLso9NgyuhRe2nx9PMsEpuWZtQ&sig2=NXUdO3oDanI3Hf0t_yCXjg>. Acesso em: 16 mai. 2015.

BITTENCOURT, M. J. **Contribuição de melhoria: realizações sociais**. 2012. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/contribuicao-de-melhoria-realizacaoessociais/43732>>. Acesso em: 16 mai. 2015.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 16 mai. 2015.

_____. **Lei nº 854**, de 10 de outubro de 1949. Dispõe sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 da Constituição. Diário Oficial da União - Seção 1 – 15 out. 1949, p. 14697. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1940-1949/lei-854-10-outubro-1949-364053-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 16 mai. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 5 mai. 2000, p.1 (Publicação Original). Disponível em:<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 01 fev. 2016.

_____. **Lei nº 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - Eletrônico – 11 set. 2001, p.1 (Publicação Original). Disponível em:<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2001/lei-10257-10-julho-2001-327901-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 31 jan. 2016.

_____. **Lei nº 10.406** de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União - Seção 1 – 11 jan. 2002, p.1. Disponível em:<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 11 fev. 2016.

citação, que ocorreu em 21/01/2004. 2. É relevante para a caracterização da responsabilidade tributária a assertiva de que, à época dos fatos geradores, a proprietária do imóvel era Maria José da Silva e, portanto, responsável pelo crédito tributário em discussão. 3. Se a transferência da propriedade é ultimada sem que se tenha exigido a prova da quitação dos tributos do antigo proprietário, na forma do art. 130 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento é transferida para o novo proprietário, que se torna sujeito passivo da exação, em solidariedade com o anterior proprietário. Nesse passo, pode o credor cobrar os valores devidos de qualquer um dos obrigados à satisfação do crédito. 4. Por decorrência lógica, o mesmo pensamento se estende à citação e seus efeitos. Infere-se do contido no art. 125, III, do CTN que, salvo disposição em contrário, um dos efeitos da solidariedade é o de que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. 5. Assim, ainda que realizada nova citação, a primeira se mantém válida no que tange à interrupção do prazo prescricional. 6. Infringência ao art. 174 do CTN não-constatada. 7. Recurso especial não-provido. Recurso Especial nº 1048138/PR. Companhia de Habitação do Paraná e Município de Maringá. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 05. nov. 2008. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200800796000>. Acesso em: 04 fev. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça.** Tributário. Pavimentação de via pública. Contribuição de melhoria. Base de cálculo. Valorização do imóvel. Ônus da prova. Entidade tributante. 1. A base de cálculo da contribuição de melhoria é a efetiva valorização imobiliária, a qual é aferida mediante a diferença entre o valor do imóvel antes da obra ser iniciada e após a sua conclusão, inadmitindo-se a sua cobrança com base tão-somente no custo da obra realizada. (precedentes: REsp 1075101/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03 mar. 2009, DJe 02 abr. 2009; REsp 1137794/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 06 out. 2009, DJe 15 out. 2009; REsp 671.560/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 15 mai. 2007, DJ 1 jun. 2007; AgRg no REsp 1079924/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 04 nov. 2008, DJe 12 nov. 2008; AgRg no REsp 613.244/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20 mai. 2008, DJe 02 jun. 2008; REsp 629.471/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 13 fev. 2007, DJ 05 mar. 2007; REsp 647.134/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10 out. 2006, DJ 0 fev. 2007; REsp 280.248/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 07 mai. 2002, DJ 28 out. 2002) 2. "a entidade tributante, ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria, tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) a exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra pública provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra." (precedente: REsp 615.495/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 20 abr. 2004, DJ 17 mai. 2004). Disponível: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200801636055>. Acesso em: 04 fev. 2016.

_____. **Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.** Apelação Cível. Direito Tributário. Contribuição de melhoria. Município de Teutônia. Necessidade de lei específica e publicação de edital prévio à obra. A contribuição de melhoria exige a instituição por lei específica para cada obra, à luz do princípio da legalidade tributária. Precedentes do STF, STJ e desta Corte.

No caso dos autos, a cobrança baseia-se em legislação genérica - Lei Municipal nº 2.323/2005 -, que nada tem a ver com a obra objeto da contribuição. Não pode a legislação municipal dispor sobre forma alternativa à edição de lei, dada a previsão expressa do CTN. Princípio da reserva legal complementar. Inteligência do artigo 146, III, a, da CF. Não demonstrou também a administração haver confeccionado o edital previsto no art. 5º, do Decreto nº 195/67. Apelação desprovida. Apelação Cível nº 70061888236. José Danilo Cardoso Mairesse e Município de Teutônia. Relator: Almir Porto da Rocha Filho. DJ 18 nov. 2014. Disponível em: <

http://www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php?nome_comarca=Tribunal+de+Justi%E7a&versao=&versao_fonetica=1&tipo=1&id_comarca=700&num_processo_mask=70061888236&num_processo=70061888236&codEmenta=6037451&temIntTeor=true>.

Acesso em: 03 fev. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988.**

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 16 mai. 2015.

_____. **Decreto-Lei 195 de 24 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27 fev. 1967, p. 2347 (Publicação Original). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0195.htm>. Acesso em 16 mai. 2015.

_____. **Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo.** Repetição de Indébito - Contribuição de melhoria - Obra não concluída - Irrelevância - Paralisação temporária - Processo licitatório em curso, visando da conclusão do serviço. Valorização do imóvel que não foi o objeto do inconformismo - Benefício inerente à parte do serviço realizada - Perspectiva concreta de conclusão. Julgamento colegiado confirmado - Embargos infringentes rejeitados. Declaração de voto vencido. Ação de Repetição de Indébito. Santher Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A e Município de Bragança Paulista. Relator: Ministro Luis Fux. DJe 10 out. 2006. Disponível em:<

https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200400306612>. Acesso em: 04 fev. 2016.

_____. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.** Uniformização de Jurisprudência. Ante divergência jurisprudencial dos 1º e 11º grupos cíveis, conveniente a uniformização quanto ao fato gerador da contribuição de melhoria para resolver se, a título de contribuição de melhoria, a administração municipal pode ratear entre os proprietários particulares o custo de uma obra, ou se persiste o entendimento de que o fato gerador da referida contribuição decorre da valorização imobiliária advinda da obra realizada. Incidente acolhido, dando-se a interpretação de que persiste como fato gerador da contribuição de melhoria a real valorização do imóvel beneficiado por obra pública, considerando-se, para tal fim, a diferença entre o valor antes da realização da obra e após a sua conclusão.

Uniformização de Jurisprudência: 70017418146 RS, Relator: Francisco José Moesch, DJ 08 nov. 2007. Disponível em:< <http://tj->

rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8011820/uniformizacao-de-jurisprudencia-70017418146-rs>. Acesso em: 03 fev. 2016.

_____. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22 jun. 1993, p. 8269 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1993/lei-8666-21-junho-1993-322221-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em: 01 fev. 2016.

_____. **Lei nº 8.830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 24 set. 1980, p. 19051 (Publicação Original). Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-6830-22-setembro-1980-366127-norma-pl.html>>. Acesso em: 02 fev. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. Contribuição de melhoria. Base de cálculo. Valorização imobiliária. Ônus da prova do ente tributante. Precedentes: AgRg no Ag 1.159.433/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 05 nov.2010 e AgRg no Ag 1.190.553/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 26 abr. 2011. Agravo Regimental do Município de Bento Gonçalves desprovido. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.304.925 - RS. João Luiz Civardi e Município de Bento Gonçalves. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJe: 20 abr. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipopesquisa=tipopesquisagenerica&num_registro=201200163930>. Acesso em: 03 fev. 2016.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Tributário. Recurso Especial. Contribuição de melhoria. Lei específica para cada obra. Necessidade. Ausência de Publicação de dois editais. Ausência de notificação prévia do lançamento. Súmula 07 do STJ. Ausência de demonstração analítica do dissídio. Recurso Especial nº 739.342/RS. Nelson Metz e Município de Picada Café. Relator: Ministro Luiz Fux. DJe 20 ago. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200700385803>. Acesso em: 03 fev. 2016.

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: 09 jan. 2016.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 284-319.

ORDENAÇÕES FILIPINAS. Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l1p109.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RODRIGUEZ JÚNIOR, Luiz Fernando. **Contribuição de Melhoria: dos antecedentes históricos ao modelo de aplicação prática**, 2006. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10923/2345>>. Acesso em 18 mai. 2015.

TAKAKI, Mayhumi Laís. **Contribuição de melhoria: aspectos gerais e breve análise de um tributo que nunca foi**, p.42. 2012. 62 f. Monografia (Bacharelado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/4001/1/2012_MayhumiLaisTakaki.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011; p. 243-244.