

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JAIME MARTINS DURANS NETO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, EFETIVIDADE POSSÍVEL

São Luís
2016

JAIME MARTINS DURANS NETO - MAT.2011015480

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, EFETIVIDADE POSSÍVEL

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenadoria do Curso de
Direito da UFMA - Universidade Federal
do Maranhão como requisito para
obtenção do grau de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Me. Eliud José
Pinto da Costa

São Luís
2016

JAIME MARTINS DURANS NETO

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, EFETIVIDADE POSSIVEL

Trabalho d Trabalho de Conclusão de
Curso apresentado à Coordenadoria do
Curso de Direito da Universidade Federal
do Maranhão UFMA como requisito para
obtenção do grau de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Me. Eliud José
Pinto da Costa

Aprovada em: / /

Prof. Me. Eliud José Pinto da Costa

Prof. Me. Marcelo de Carvalho Lima

Prof.

RESUMO

Na economia capitalista fundamentalmente tem o Estado a necessidade de instituir tributos para realizar seus fins sociais. Naturalmente esta carga tributária não deve ser demasiadamente onerosa para a iniciativa privada, primando pelo equilíbrio e equidade. A Contribuição de Melhoria apresenta-se como uma espécie tributária doutrinariamente reconhecida como relevante instrumento de justiça fiscal. Neste trabalho analisamos o instituto jurídico tributário da contribuição de melhoria, partindo de sua evolução histórica com ênfase na sua evolução legal no Brasil, realizamos um comparativo para a diferenciação da contribuição de melhoria com as demais espécies tributárias, buscando evidenciar seu conceito consolidado na doutrina, identificação do fato gerador da obrigação tributária, determinar os aspectos mais relevantes do lançamento, distinguindo o contribuinte deste tributo e vendo os requisitos necessários para a constituição da contribuição de melhoria. Elencamos as vantagens da implementação da contribuição de Melhoria e sua efetiva utilização nas esferas governamentais, destacando seus diversos benefícios, entre eles, a possibilidade de acréscimo na arrecadação de tributos para os já combalidos cofres públicos, que por sua vez, devem se revestir em benefícios para a coletividade em geral, com aplicação em educação, saúde, segurança, etc. Após a realização deste estudo global sobre a contribuição de melhoria, investigando a totalidade do contexto da falta de sua aplicação em nosso País, examinaremos algumas razões que são apresentadas como justificativas para o baixo nível de exação deste tributo. Afinal, sendo seu objeto a recuperação dos recursos públicos gastos em obra pública que venha prover diretamente a valorização de bens imóveis de propriedade dos contribuintes, limitada à mais-valia alcançada e ao custo total da obra, como limite geral, nada mais adequado que os próprios beneficiados suportem o ônus dos custos da obra, e não toda a coletividade, que em muitas ocasiões não tem por si o benefício alcançado por aqueles, assim, a contribuição de melhoria é um tributo justo, se não o mais justo do nosso sistema tributário, pois atinge apenas aqueles que tiveram benefício imobiliário com a obra pública, não onerando o restante da sociedade que são alheios a esta vantagem, combatendo assim o enriquecimento sem causa, dentre outros efeitos muito positivos.

Palavras-chave: Instituição; cobrança; contribuição de melhoria; obra pública.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	10
3. SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL.....	24
4. MATRIZ PRICIPIOLOGICA.....	26
5. ASPECTOS GERAIS	35
6. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	40
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	53

Durans Neto, Jaime Martins

Contribuição de melhoria, efetividade possível / Jaime Martins Durans Neto. – São Luís, 2016.

64 f.

Orientador: Prof. Ms. Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2016.

1. Tributação. 2. Contribuição de melhoria. 3. Cobrança. I. Título.

CDU 34:336.221

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

c.m. – Contribuição de melhoria

CTN - Código Tributário Nacional.

DL - Decreto Lei

LC – Lei Complementar

STF - Supremo Tribunal de Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho pretende espelhar o resultado de raso estudo teórico, consistente de uma revisão bibliográfica, a respeito do tributo que compõe nosso sistema tributário de há muito tempo, contudo de emprego muito restrito, denominado Contribuição de Melhoria. Buscando elaborar esboço de sua história desde a sua rudimentar origem até a complexidade dos dias atuais, com reflexões acerca dos mais variados aspectos que emolduram a cobrança deste tributo e ressaltando os entendimentos modernos do instituto em questão

Trata-se de tributo cobrado em decorrência de uma ação direta do Estado concretizada pela realização de obras públicas. Assim Constitui-se claramente em um exemplo de tributo de modalidade vinculada, embora de forma indireta, uma vez que além da atuação do Estado, é indispensável que esta obra produza a valorização imobiliária do imóvel por ela tangenciado. Nossos constituintes abraçaram uma corrente doutrinária que reputa a contribuição de melhoria um tributo *sui generis*, absolutamente inconfundível com outras espécies tributárias, como impostos e taxas.

Estranha-se sua escassa aplicação em nosso País, na atualidade da mesma forma que historicamente, onde o recurso a esta espécie de tributo, revela-se raríssimo como fonte de arrecadação para suprimento do tesouro nacional. Mesmo porque, constitui legítima forma de promover a equidade no tratamento aos contribuintes em geral, uma vez que o contribuinte em nada colabora na realização das obras públicas que valorizam seu imóvel, não tem prejuízo no momento que repassa ao Estado total ou mesmo que parcial, um lucro conseqüente da valorização de sua propriedade. Permite-se dessa forma que a coletividade seja ressarcida dos custos do empreendimento.

As crises cíclicas, próprias do sistema capitalista, acompanhada de um processo de financeirização da economia com um crescimento brutal da dívida pública, normalmente impõem ao estado crescente esforço arrecadatório. A carga tributária tem se mantido pela última década relativamente estável entre 33% e 34% do PIB conforme número do próprio governo federal amplamente divulgado. Acrescente-se ainda que a distribuição desta carga processa-se de maneira reconhecidamente desequilibrada, tributando-se majoritariamente a renda em detrimento da tributação sobre o patrimônio, e o que é pior, recorrendo a impostos absolutamente regressivos, onerando injustamente os mais pobres.

A contribuição de melhoria, na lição Aliomar BALEEIRO (2010, P. 570): é a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública

concreta no local da situação do prédio. Vendo aí a mais nobre justificação do tributo pelo princípio do enriquecimento sem causa. Havendo o Poder Público – mesmo dentro do mais legítimo interesse da social - emprega vultosos fundos pertencente à coletividade em obras restritas a certo local, melhorando-a a ponto de se observa a decantada valorização dos imóveis aí situados, impõe-se que este, por elementar princípio de justiça e de moralidade, restitua parte do benefício originado do dinheiro alheio.

Quadro verdadeiramente intolerável. Inconcebível que o Estado, depois de recolher a maior parte dos tributos justamente da renda das pessoas menos favorecidas, distribua desigualmente os lucros de sua atuação. Notório que se trata de situação que exige reparo urgente, há muito se fala na necessidade de uma reforma tributária, cujo principal projeto jaz nas gavetas do legislativo há décadas. Faz-se necessário que Estado reformule seu sistema tributário no sentido de reforçar praticas verdadeiramente isonômicas, atribuindo a cada contribuinte a sua cota de participação em prol da sociedade como um todo, conforme a capacidade contributiva de cada um.

Diante das demandas sociais e da carência de investimentos no setor público, em um país que tem, em média, mais de um terço de suas famílias morando em ruas desprovidas de calçamento, onde suas crianças são obrigadas nas primeiras horas do dia a meter seus pés na lama fria, nos parece injustificável que o Estado despreze quase que por completo este tributo que revela-se relevante instrumento para promoção da justiça social.

Não obstante, existir elevada carga tributária praticada pelo Estado Brasileiro, ressaltando a sua imensa voracidade em transferir expressiva parcela da riqueza do setor privado para os cofres públicos, por outro lado, a Administração Pública queixa-se da insuficiência de recursos para financiamento das despesas públicas e investimentos em obras que atenda às gritantes necessidades da população, por saúde, educação, saneamento, transporte e moradia.

O bom uso desta ferramenta tem um enorme potencial arrecadatário, capaz de incrementar, mesmo que apenas aritmeticamente, os recursos da administração pública, mediante após a primeira aplicação e suas renovações diante das sucessivas recuperações, a ponto de estabelecer um circulo virtuoso que poderá, entre o médio e o longo prazo, ofuscar o desgaste tão temido por nossos políticos. Por isso fazemos nosso segundo trabalho sobre este tema, na verdade uma atualização do anterior, minimamente para não permitir seu abandono já em marcha na doutrina pátria. Acreditamos no instituto por perceber que seu eventual emprego, como vem ocorrendo, mesmo que de modo insipiente, em alguns estados do sul do

país, serve aos mais nobres propósitos como pretendemos evidenciar em nossas considerações finais.

2. Breve Histórico

Como bem sabemos o Direito é mutável, está em permanente evolução, os institutos que hoje vigoram tiveram sua origem, geralmente, em um passado longínquo, experimentando ajuste, adequações aos novos valores sociais e urgências dos povos, percorrendo um verdadeiro processo evolutivo. Assim, é a história instrumento fundamental para compreendermos o Direito de nosso tempo, adquirindo a capacidade de reconhecer seus traços, sua essência e moldura. Para reforçar este pensamento não encontramos resumo melhor que este de Carlos Maximiliano citado por Rodrigues (2002, p.37):

O que hoje vigora abrolhou de germes existentes no passado; O Direito não se inventa; é um produto lento da evolução, adaptado ao meio; com o acompanhar do desenvolvimento desta, descobrir a origem e as transformações históricas de um instituto, obtém-se alguma luz para o compreender bem.

Antes de adentrarmos especificamente na história do instituto da Contribuição de Melhoria, de esporádicos registros documentados, convém fazer justa ressalva sobre a escassez de exemplos e naturalmente destacar que a fase embrionária certamente não apresenta a configuração atual. Por oportuno buscamos respaldo para esta assertiva em pertinente e muito referida advertência apresentada por Antonio Carlos Lovato apud Marques(2005, p. 5):

Estabelecer com precisão a origem da Contribuição de Melhoria é uma tarefa um tanto árdua, até porque muitos indícios históricos do instituto revelam nada mais que meios de ressarcimento por investimentos públicos, ora assemelhando-se a taxa, ora com o preço público, se comparados com sistema jurídico de hoje.

Na doutrina encontramos remissão da cobrança de uma contrapartida em processos indenizatórios para construção de obras públicas na Grécia antiga. Contudo, encontramos de fato maior semelhança com a nossa atual “contribuição de melhoria”, em um registro verificado capítulo “De via pública”, fragmento do Digesto, de uso muito anterior à própria promulgação do Digesto, ocorrida em Bizâncio no ano 533 d.C., encontrada em voto da lavra de Virgílio Sá Pereira, referido por Moreira apud Leonetti (2000, p. 81) que transcrevemos:

Também fará qualquer via pública imediata a sua casa própria, e limpará aqueduto que esteja descoberto e o construirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos.

Os que, porém habitem a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constroem eles próprios, abaterão os gastos dos alugueis. (Digestorum – Lib. XLIII, tit.. X, par. 3ª , fr.l. Digesto De via pública.)

Merece destaque, também pelo fato de trazer um exemplo ainda mais próximo das características da presente Contribuição de Melhoria, dispositivo do Livro X, título XXV, do Código Justiniano, publicado em 534, tendo em vista que procura cobrá-la na proporcionalidade do patrimônio do sujeito passivo, identificando-se parcialmente com a versão germânica desse instituto. Reproduzimos abaixo o texto referido por (Moreira apud Leonetti, 2000, p. 81):

“Os Imperadores Honório e Teodósio, Augustos, a Antêmio: Na Bitínia, e nas demais províncias, sejam os posseiros obrigados à reparação das estradas públicas e aos demais encargos desta natureza de acordo com o número de jeiras (400 braças quadradas, ou seja, 0,2 ha.) ou cabeças que possuírem”.

Com menor semelhança menciona o mesmo autor, outras contribuições compulsórias, até mais antigas, tais como, o dever de queimar cal para trabalhos públicos, fornecer esquadrias, tábuas e carvão ou mesmo trabalhar na construção de obras públicas, dentre outras. Assim, eram geralmente cobradas “in labore” ou “in natura” (LEONETTI, 2000).

Estas práticas mantiveram-se, de certa forma e com algumas variações mais vigorosamente impositivas por toda a baixa idade média, dentro do regime feudal. Já nos séculos XII e XIII, na Espanha, Inglaterra e Itália, também houve a preocupação do Poder Público em recuperar as despesas com obras públicas, cujo ônus passou a recair sobre os proprietários de terras beneficiadas por essas obras (Garcia et al, 1998, p.589).

Na Inglaterra, ano 1250, temos o registro da primeira cobrança como obrigação pecuniária, com a “imposição sobre as obras de reparação dos diques de Ronney, na região pantanosa no condado de Kent, em que os gastos necessários a sua drenagem ficavam a cargo dos proprietários dos imóveis beneficiados”, como registra Edwin Cannan apud Moreira apud Marques (2005, p.6), que aí vislumbrou os primeiros lineamentos concretos da Contribuição de Melhoria, pelo menos em uma de suas conhecidas modalidades.

O segundo registro é encontrado, em 1296, na aplicação de uma contribuição chamada “de miglioria”, cobrada para o embelezamento das praças de Florença, onde se situava o Batistério de San Giovane e Santa Reparata, local onde mais tarde de localizaria a catedral de Santa Maria del Fiore e o campanário de Giotto. Tais obras, que proporcionavam a valorização dos imóveis limítrofes, teriam sido custeadas por seus respectivos proprietários, menção feita por Silva Martins apud Marques (2005, p. 6).

2.1 A contribuição Ibérica

Em 1562 tivemos na Espanha um exemplo de cobrança de gravames instituída pelo Rei Felipe II criando a real cédula (Ordenações Filipinas), cobradas às pessoas que utilizavam os caminhos e pontes construídas pelos vice-reis e governadores guardando semelhança com a atual contribuição de melhoria, uma vez que atribuía aos governantes (Governadores e Vice-Reis) a responsabilidade pela construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, e que tais obras deveriam ser custeadas por aquelas que dela se beneficiem. Estabelecendo ainda os sujeito passivos- as pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens – e um limite para o montante arrecadado, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver mais sobras a que se pudessem dar destino diferente daquele para o qual se contribui (MORAES apud LEONETTI, 2000, p. 87).

Destaque-se assim que na experiência espanhola já encontramos a preocupação com o limite total da arrecadação, cuidava o governante para que a sanha arrecadadora avançasse sobre o patrimônio dos contribuintes além da quantia necessária a realização da obra. O Título LVI do Livro primeiro das Ordenações Filipinas estabelece:

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 (ORDENAÇÕES FILIPINAS, 2012, p. 151).

Com o advento da União Ibérica, o direito português que se baseava nas Ordenações Manuelinas passa a ser orientado pelas Ordenações Filipinas desde a sua edição, aí encontramos referências à cobrança de “fintas” (do latim *finita*, “finda, finita, acabada”, no idioma pátrio “contribuição extraordinária ou encargo pecuniário”, e “derrama paroquial”), das pessoas beneficiadas pela construção ou manutenção de estradas, reconstrução de muros e calçadas, previstas nas ordenações do reino de 1596. Adiante ver-se-á que no Brasil colônia e no Brasil Império encontramos registros da utilização do instituto lusitano.

No mesmo sentido encontramos o Título LVIII das Ordenações Filipinas complementa, associando as fintas à realização de obras:

.. E mandarà 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 (ORDENAÇÕES FILIPINAS, 2012, p. 109).

2.2 *Bettermenttax.*

Conforme exposto acima, a Inglaterra já experimentava no ano de 1250 a imposição de tributo sobre as obras de reparação dos diques de Ronney com seus custos suportado pelos proprietários dos imóveis beneficiados. Contudo o exemplo amplamente mencionado por vários doutrinadores tais como Martins(2002), Coelho(1990) dentre outros, com o mais próximo da contribuição de melhoria empregada presentemente, foi a instituição, em lei de 1605, do tributo britânico denominado “bettermenttax”, para fazer face às vultosas despesas realizadas de tornar o Rio Tâmsa mais navegável, envolvendo ainda o rio Lea, facilitando a comunicação fluvial entre Londres e Oxford.

A Coroa Inglesa constata, que de fato concluídas as obras, o rio Tâmsa não mais transbordava, deixando de alagar parte da cidade de Londres e as propriedades rurais ribeirinhas, que tiveram suas áreas pantanosas transformadas em solos férteis e propícios à agricultura e pecuária, experimentando conseqüentemente estes imóveis uma considerável valorização. O Parlamento britânico, com o fito de alcançar esta mais-valia imobiliária, instituiu o tributo, denominado “bettermenttax”, a ser cobrado dos proprietários destes imóveis beneficiados pela obra.

Alexandre, Ricardo (2014, p. 106) vê com clareza o nascimento do atual instituto da CM:

Em 1605, na Inglaterra, a coroa inglesa realizou uma obra de grande porte e com enorme dispêndio de dinheiro para retificar e sanear as margens do Rio Tâmsa, tornando-o mais navegável e estimulando o incremento da atividade econômica nas áreas ribeirinhas. Os proprietários dos imóveis localizados nessas áreas foram muito beneficiados, pois passaram a ter suas terras, antes sujeitas a frequentes alagamentos, bastante valorizadas. Visando a sanar o enriquecimento sem causa, foi criado, por lei, um tributo (bettermenttax), a ser pago pelos beneficiários, limitado ao montante da valorização individual. Nascia a contribuição de melhoria, até hoje responsável pelo financiamento de obras de grande vulto.

Muito embora, Bachour, apoiado em H. L. Balan apud Leonetti (2000, p.85), registra a primeira instituição da “bettermenttax” (imposto de melhoria) já a partir de 1427, conforme Moreira e apoiado por Pinto (1937, p. 31). Contudo, outros autores preferem reconhecer como marco inicial da instituição da “bettermenttax”, na Inglaterra, o Act de 1662 prevendo a cobrança de contribuição para a recuperação de despesas com obras de alargamento das ruas de Westminster.

Verifica-se nova experiência Inglesa em 1667, não muito diferente daquela encontrada no Act de 1662, desta feita cobrada para a reconstrução de parte da cidade de Londres, parcialmente destruída em decorrência de um grande incêndio. Após este pioneirismo, a Inglaterra amargou um “jejum” legislativo superior a dois séculos, até que em 1895, através do Tower Bridge Act (Ato da Ponte da Torre – Londres), inspirado no Bridge Southern Approach Bill (Lei de Acesso Sul da Ponte). Este Act, na lição de Pinto (1937, p.31), versa a instituição de autentica contribuição de melhoria, ainda que fundado no custo da obra, não na mais valia imobiliária.

2.3 *Special assessment.*

O Modelo Inglês chega à América por meio de uma lei de New York, que em 1691, adota o princípio, reproduzindo as palavras do texto metropolitano original. Havendo, nesta ocasião, baixado a Assembleia de Nova York um ato legislativo instituindo uma contribuição especial “*specialassessment*” (*benefitassessment* e *costassessment*) francamente baseada na lei inglesa de 1667.

De acordo com Pinto apud Leonetti (2000, p. 85) uma cópia quase perfeita, que também observa lastrado em Mello apud Pinto apud Leonetti (2000, p. 86), que apesar da insofismável identidade entre os institutos (*a benefitassessment* e *a bettermenttax*), principalmente com relação à sua natureza de ressarcimento do Estado por benefícios auferidos pelo particular em razão da execução de obras públicas, distinguem-se em aspecto fundamental: a “*benefitassessment*” americano tem caráter absolutamente contratual, em geral facultavam aos proprietários dos imóveis beneficiados com as obras públicas concordarem, ou não, com a sua realização, antes do seu início, guardando maior identidade com o nosso “preço público” (ou tarifa), diante da ausência do caráter compulsório inerente aos tributos.

No século XIX, cidades americanas muito recorreram à aplicação reiterada e sistemática deste instituto com o nome de *special assessments*, que com o tempo vai se afastando da tradição europeia. Assim, o emprego generalizado desse recurso fiscal, polindo-o no atrito das circunstâncias e das resistências dos contribuintes perante os tribunais, os americanos construíram a teoria e a técnica do *special assessment*, tal como ela permanece no termo de sua evolução (Aliomar BALEEIRO, 2010, P. 571), que também nos empresta a primorosa síntese histórica da construção jurisprudencial muito comum ao direito saxão:

O tribunal de New York, em 1851, em decisão célebre do juiz Ruggles, marca a etapa final, firmando a constitucionalidade da contribuição de melhoria como manifestação do poder fiscal: “toda evolução do sistema nos Estados Unidos seguiu, deste então, a linha traçada por aquele magistrado”, depõe Seligman, que foi dos primeiros a focalizarem os caracteres e a importância desse tributo. Mas ele próprio reputa fundamental, sobre o assunto, a monografia de Rosewater, que apareceu pouco depois dos seus *Essays in taxation*. Assim, à construção jurisprudencial, seguiu-se, no fim do século passado, a de natureza doutrinária.

Contudo a codificação somente ocorreu em 1882, após ter sido empregada de maneira desregrada e descontrolada na expansão americana rumo ao oeste e na reconstrução de cidades, estradas e pontes, destruídas pela guerra civil americana. Este regramento contribuiu sobremaneira para a consolidação do instituto norte-americano. Esta essa receita perde força vertiginosamente no período após a grande depressão econômica até a a segunda grande guerra, para em seguida recuperar sua importância. Sustenta Martins, citado por Marques (2005, p.9) que já em 1946, as cidades americanas com mais de 25.000 habitantes arrecadaram 31 milhões de dólares, apenas a título de contribuição de melhoria, quantia bastante expressiva mesmo para os padrões daquele país.

Metade dos Estados Unidos também recorria substancialmente aos special assessments para construções de rodovias, não obstante o uso generalizado do imposto sobre a gasolina, para o mesmo fim, (Aliomar BALEIRO, 2010, P. 571), que por fim ainda destaca a respeito da prática americana :

1º) Em alguns Estados, os proprietários devem referendar a escolha de despesas a serem cobertas pelo special assessment;

2º) Deve ser efetivo o benefício da obra para os proprietários ;

3º) O tributo repousa sobre a valorização da terra, desprezadas as acessões e benfeitorias oriundas da diligência do proprietário; 4º) Não poderá o lançamento exceder a valorização trazida pelo melhoramento;

5º) O total da receita esperada há de ser obtido dentre as várias parcelas de terrenos, proporcionalmente ao benefício derivado da obra pública;

6º) Em vários Estados, o vínculo fiscal adere à propriedade e não ao proprietário: se este vende o imóvel, exonera-se, transferindo-se a responsabilidade ao adquirente.

Esta marca sinalagmática americana permeou os regimes jurídicos encontrados na Colômbia e no Peru, onde é garantida a participação dos interessados em todas as fases, desde a escolha da obra, apreciação da conveniência e oportunidade, até a efetiva cobrança da parcela devida. Ainda segundo Silva apud Marques (2005, p. 10) tivemos nestes vizinhos uma experiência marcada pelo êxito, asseverado no seguinte comentário:

Pôde-se deduzir, de contatos mantidos e da observação da legislação pertinente, que o sucesso nesses países decorre de uma característica idêntica, representada por uma intensa participação dos interessados em todos os momentos, desde a escolha da obra até a cobrança; no Peru por meio de um “Conselho de Contribución de Mejoras” e de uma “Junta de Determinação”, e na Colômbia por intermédio de representantes especialmente escolhidos para intervir.

2.4 *Contributio particulier.*

Vemos que nestas experiências até aqui apresentadas a “ratio essendi” era a realização da obra pública e o objeto da exação não era outro, senão o de recuperar, mesmo que apenas em parte, o valor do dispêndio efetuado pelo Erário Público, sem considerar o aspecto de a obra realizada ter valorizado, ou não, o imóvel pertencente ao sujeito passivo. Coube à Lei Francesa, de 1672, a primazia de delinear o atual perfil do instituto atualmente adotado no direito brasileiro, quando por decisão do Conselho do Rei (Luiz XIV) foi reconhecido às urbes o direito de onerarem os contribuintes por meio de uma “contributio sur les plus values” ou “contributio particulier”, cobrada em razão de uma mais valia resultante da abertura ou embelezamento de logradouros, trabalhos de terraplanagem, construções de pontes, edifícios públicos e drenagens de pântanos.

Esta experiência representou um avanço em relação à taxa de melhoramento inglesa de 1662, tendo em vista a adoção do critério calcado no benefício econômico, e aí residiu exatamente a inovação da lei francesa. Sua aplicação é referenciada por Manzoni, citado por Leonetti,(2000, p. 88) anotando que a imposição teria sido utilizada na abertura da Rue des Arcis (atual, Rue Saint Martin), Paris, em 1672. Há também, vestígios de outra aplicação efetuado em 1710, na urbanização da Ile Saint-Louis e do quartier Grange Batelière, também em Paris.

A doutrina registra uma renovação da legislação da contribuição de melhoria francesa no ano de 1807, no governo de Napoleão Bonaparte, depois de um período de quase um século sem, praticamente, observa-se a aplicação deste instituto naquele país, à falta de legitimidade social que acentuava a sua rejeição.

2.5 A “beitrage”

Aqui iniciamos referenciando a uma espécie de exação instituída na Prússia, no ano de 1848, que apesar de incidir sobre a mais-valia era dotada de evidente caráter genérico, com maior semelhança ao imposto que propriamente a uma contribuição de melhoria e tinha a finalidade exclusiva da construção de ruas. Na Alemanha a competência para a instituição da

contribuição de melhoria sempre foi atribuída aos municípios, sendo-lhes outorgada, expressa e privativamente, por lei de 1893.

A cobrança da “beitrage” Alemã (quotização) foi aplicada em larga escala e com acentuado êxito no período posterior à Segunda Guerra Mundial, diante da necessidade de se reconstruir aquele país, registrando-se várias tentativas de edição de leis provisórias de construção urbana, que culminou com a edição de Lei Uniforme Nacional de Construção Bbaug, de 23/06/60, baseada em decisão unânime do seu parlamento prolatada ainda no ano de 1950.

Embora sob o manto aparente da taxação da mais-valia, o instituto alemão tem seu verdadeiro suporte no critério do custo da obra, desconsiderando, na prática, se há ou não valorização do imóvel tangenciado pela obra pública construída. O sucesso da experiência germânica é atribuído ao forte trabalho implementado pela doutrina e jurisprudência, segundo Moreira apud Leonetti (2000, p. 105) grande defensor da Contribuição de Melhoria fundada no custo da obra, assim expressa sua afinidade:

O modelo alemão é perfeito. Seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a definitiva realização da obra publica nova. A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos situados na Zona de influência, os gastos da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção escolhido.

2.6 Contributo de miglioria.

O termo "Contribuição de Melhoria" foi lançado pelo italiano Roncali em artigo publicado na revista "Riforma Sociale", em 1896, calcado na “*specialassessment*” instituída nos Estados Unidos da América, impedido de utilizar a expressão mais adequada para batizar a exação, que seria no vernáculo italiano “contributo speciale”, por que já existia em seu sistema tributário, um tributo com esta denominação.

2.7 Evolução Brasileira

Casos conhecidos em nosso país, com ampla referencia, são os lançamentos de fintas nos moldes estabelecido pelas Ordenações Filipinas, ocorridos já no Reino Unido de Dom João, no ano 1812, constituindo exemplo da primeira exação havida nos moldes

(semelhança) da contribuição de melhoria, ocorrido na cidade de Jaguaribe, interior da Bahia, que conseguiu autorização para lançar fintas visando à edificação de obras públicas. Do mesmo modo, no ano de 1818, em Mariana, cidade do interior de Minas Gerais, foram lançadas fintas para reparo de várias pontes. Embora com algumas características das taxas, já se começava a adotar no País uma forma de exação fundamentada na construção de obras públicas. LEONETTI (2000)

Nos primórdios do Brasil Imperial, tivemos a Lei nº. 816, de 1825, revigorada em 1855 pelo Decreto Imperial nº. 1.664, determinando que do montante indenizatório fosse abatida a valorização imobiliária causada ao restante do imóvel pela construção de uma obra pública. De forma mais arbitrária, foi editada a Lei nº. 57, no dia 18 de março de 1836, definindo que em caso de desapropriação de imóveis para a construção de estradas, o proprietário não faria jus à indenização pelo terreno, mas somente pelas benfeitorias nele existentes, sob o argumento de serem “tais perdas suficientemente compensadas pelas vantagens que resultarem da estrada”. Marcando o início em nosso país do combate ao enriquecimento sem causa ou mais-valia imerecida.

Com igual propósito, tivemos a Lei 1.021 e o Decreto 4.959, ambos do ano de 1903, aplicados no processo expropriatório para a construção da Avenida Central (atualmente Avenida Rio Branco) no Rio de Janeiro, então Distrito Federal, que em 1905, também cria através do Decreto 1.029 a taxa de calçamento com caráter remuneratório, visando arrecadar dos proprietários de imóveis alcançado pela obra pública, metade do custo de pavimentação das ruas, à semelhança do instituto romano. Da mesma forma procede-se em São Paulo no ano de 1924, que edita as leis 2.869 e 3.008, onerando os proprietários de imóveis adjacentes em dois terço do custo total da obras de calçamento das ruas.

Nesta fase pré-constitucional da c.m., cabe destaque como legítimo precursor da contribuição de melhoria em nosso País, verdadeira pedra inaugural da tentativa de exação, a edição do *Decreto 21.390, de 11/05/1932*, que instituiu a cobrança da “taxa especial de benefício”, cuja competência tributária foi assegurada a União, Estados e Municípios. Conforme lição de Arx Tourinho apud Carlos Roberto Marques (2005, p. 13).

Apenas com o advento da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 16 de julho de 1934, este tributo passou a gozar de tratamento superior, aparecendo no ordenamento jurídico brasileiro pela primeira vez com este nome de contribuição de melhoria, dentro do capítulo que versa sobre a “Ordem Econômica e Social”, temos o 124 –

Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria. Onde se observa claramente a ênfase dada à questão da valorização imobiliária, que deveria ser provada para que se pudesse efetivamente proceder à exação. Não era suficiente a mera presunção de uma mais-valia decorrente da obra pública, o incremento no valor do imóvel deveria ser comprovado e quantificado, sendo estas medidas uma incumbência da administração pública.

Da mesma maneira temos ainda que destacar a preocupação do legislador com o fato da obra ser o motivo da valorização, teria que haver o nexo causal entre a execução da obra e o aumento observado no valor do imóvel, e com o direcionamento da cobrança do tributo que deveria ser feita aos proprietários dos imóveis “beneficiados”, explicitando estes contornos próprios firma uma tendência orientada para a constituição da contribuição de melhoria como um tributo autônomo, perfeitamente distinto dos impostos e das taxas, com firme inclinação pelo instituto francês.

Com o País afastado da ordem democrática do estado de direito, foi outorgada, em 10 de novembro de 1937, nova Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Carta esta, conforme Machado (2015), que não faz qualquer referência à contribuição de melhoria, tratando apenas de impostos e taxas, prestando grande desserviço à evolução do recém-criado instituto na medida em que proporcionou uma maior confusão entre a contribuição de melhoria e as taxas, até mesmo entre os doutrinadores. Em 1945, ainda na ditadura Vargas, o Decreto-lei 7.518 mencionava a possibilidade da cobrança de uma “taxa de calçamento”, entendendo o conceito serviço público em sentido amplo. Contudo a este entendimento não faltaram opositores, na defesa da idéia do *tertium genus* tributário .

A c.m. retorna ao ordenamento jurídico pátrio por meio da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946, onde a competência para sua instituição foi atribuída à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, quando se verificar a valorização do imóvel, em decorrência de obras públicas.

Também ficou restabelecido que a c.m. não poderia ser exigida em limites superiores às despesas realizadas, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado, ou seja, quando se verificar valorização do imóvel em consequência de obras públicas, conforme determinado o art. 30, I e parágrafos, inseridos adequadamente no plano da "Ordem Tributária".

Com fulcro neste dispositivo constitucional, a União editou a Lei n. 854, de 10 de Outubro de 1949, com o objetivo de regulamentar o tributo restaurado. Aristóphanes Accioly apud Marques (2005, p. 14) ressalta que o art. 3º, alínea “b” deste diploma legal prevê a possibilidade de a iniciativa de execução da obra partir dos proprietários que venham a se beneficiar com ela, facultando a quotização entre os mesmos para financiar o custo do beneficiamento ou melhoramento levado aos imóveis, aspecto peculiar que dá à contribuição de melhoria uma feição *sui generis*. Tangenciando o “special assessment”, talvez inspirado no êxito estadunidense, fato que constitui-se em mais um obstáculo à consolidação de um contorno firme e seguro deste importante instituto em nosso ordenamento jurídico.

Em razão da sua absoluta pertinência, colamos abaixo o registro feito por Aliomar Baleeiro acerca da cautela verificada na Constituição Federal de 1946: “A Constituição, indicando expressamente as características e os limites da contribuição de melhoria, desconfiadamente previa a adulteração do instituto que ela pretendeu introduzir para recuperação do locupletamento que a obra pública pode trazer ao proprietário.” (BALEEIRO, 1955, p.342).

A questão do limites entre as taxas e a contribuição de melhoria permanecia imersa em brumas, à falta de precisa conceituação legal a distinguir-las a doutrina desenvolveu uma classificação das taxas em espécies e subespécies, chegando a enquadrar a contribuição de melhoria como uma destas subespécies.

A 18ª emenda à Constituição de 1946, baseada no disposto no art. 217, § 4º da Constituição de 1946, segundo Machado (2015) é quem inaugura de fato um Sistema Constitucional Tributário em nosso País, mantendo, em seu art. 19, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A partir desta emenda as Constituições que a seguiram passaram a dedicar capítulo específico ao direito constitucional tributário, ainda com a virtude de afastar as dúvidas que pairavam sobre as fronteiras duas espécies tributárias, contribuição de melhoria e taxa. Seu art. 18, limitou a sua criação a criação das taxas às hipóteses de atividades de polícia e utilização, efetiva e potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição, considerando, assim, os serviços públicos em

sentido estrito. Por outro lado, contribuição de melhoria é definitivamente elencada como espécie tributária distinta de impostos e taxas, estabelecendo de forma insofismável a “tricotomia tributária”.

Com base no artigo 30 e parágrafo único da Constituição Federal de 1946, foi editada, em 10 de outubro de 1949, a Lei n.º 854/49, regulamentando a cobrança da contribuição de melhoria, trazendo algumas novidades quanto aos critérios para aplicação de alíquota progressiva de acordo com o incremento no valor do imóvel decorrente da obra pública realizada.

O CTN foi instituído, ainda sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, por meio da Lei 5.172, em 25/10/1966, para em seguida ser guindada à categoria de Lei Complementar por força do Ato Complementar nº. 36/67. Este importantíssimo diploma legal traça as diretrizes de nosso sistema tributário nacional. Especificamente, dedica de forma direta à contribuição de melhoria apenas seus artigos 81 e 82, tratados mais adiante neste texto. Decreto-Lei 195/67, baixado em 24 de fevereiro de 1967, com base no § 2º do art. 9º do Ato Institucional n. 4, de 7 de setembro de 1966, revoga expressamente a supra mencionada lei n. 854, e passou a disciplinar a contribuição de melhoria de forma pormenorizada. Surge a partir de então, uma discrepância na doutrina quanto ao entendimento se este decreto-lei revogaria ou não os artigos 81 e 82 do CTN. A jurisprudência originada no âmbito do STJ produz corrente majoritária no sentido de que tal revogação não ocorreria.,MACHADO (2015).

Na Constituição de 1967, promulgada pelo Congresso Nacional, que apesar do golpe militar de 64, ainda mantinha suas prerrogativas, a matéria toma rumo diverso do curso em que vinha evoluindo, recebendo, assim, tratamento relativamente diverso. Abandonando a questão da valorização imobiliária, conforme o § 3º do inciso III de seu artigo 19, que atribui aos entes públicos simplesmente a competência para arrecadar "contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram”, reservando à ordinária o estabelecimento dos critérios, dos limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa. Mantido o limite total, o valor arrecadado a título de contribuição de melhoria não poderia extrapolar o custo da obra respectiva, contudo o limite individual foi deixado a cargo do legislador infraconstitucional, MACHADO (2015).

Esta mudança induz a corrente adepta ao instituto germânico sustentar que a intenção do constituinte, ao eliminar o limite individual que havia no texto da carta de 1946, era autorizar ao Poder Público o total ressarcimento dos gastos efetuados na execução das obras públicas, ainda que delas não resultasse valorização suficiente aos imóveis afetados, reinstalando a antiga discussão com aqueles que entendiam inócua esta omissão e que o constituinte apenas transferiu a oportunidade de definição deste limite. Mais um percalço na complexa trajetória do instituto da c.m.

A Emenda nº 1 à Constituição de 1967, ocorrida no ano de 1969, dar-se em tamanha proporção que muito veem nela uma verdadeiramente nova Constituição de 1969. Promovida pelos ministros militares em razão do “recesso” parlamentar determinado pelo Ato Institucional nº. 5, de 1968, estabeleceu que, além dos impostos nela previstos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tinham competência para instituir "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado", é o exato teor do inciso II de seu artigo 18.

Como se bem percebe, esta emenda pendia por recolocar o instituto nos trilhos do modelo franco-saxão, suportado na mais-valia imobiliária ao expressar claramente os limites, geral e individual, da exigência fiscal, em consonância com o Código Tributário Nacional. Contudo, esta linha logo sofrerá novo revés diante da repetida frustrações nas expectativas criadas a cada alteração que atinge este instituto, que se revela essencialmente incompatível com regimes totalitários, instalados à margem da mínima legitimidade, que se vêm desprovidos de aceitação popular e completamente avessos à prática da transparência em suas administrações.

Dando sequência a este pernicioso movimento pendular em nosso sistema constitucional tributário, agora temos outra emenda à Constituição de 1967, a Emenda 23, também conhecida como Emenda Passos Porto, de 1983, que alterou a redação do disposto no Art. 18, definindo em seu inciso II que a contribuição de melhoria, arrecadadora dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas que terá como limite total a despesa realizada. Preservando a competência das três entidades públicas de nossa federação para instituir do tributo em baila. Machado (2015) observa que este diploma legal deixa de fazer qualquer referência ao limite individual. Com efeito, em face da Emenda 23, em virtude desta omissão, foi retomado o entendimento de que o Poder Público poderia avançar além do que

lhe é permitido, a exemplo do que, mesmo posteriormente, foi adotado pela 1ª Câmara do 1º Tribunal de Alçadas Cível de São Paulo:

Com a edição da Emenda Constitucional nº 23, o fato gerador do aludido tributo deixou de ser a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada, para ser a realização da obra pública, em si mesma, ao mesmo tempo em que era eliminado o limite individual relativo ao lançamento do tributo, o que também veio a ocorrer com o limite total, quando da promulgação da vigente ordem constitucional (CF, art. 145, III). Em outras palavras, a contribuição de melhoria, atualmente, pode ser exigida pelo Município pela só realização da obra pública, desamarrada de qualquer limite total ou individual no seu lançamento e sem limitação constitucional a determinado rol de contribuintes.

Em corrente divergente, o Supremo Tribunal Federal decidiu no (RE 116.148-5) que não obstante alterada a redação do inciso II, do art. 18, pela Emenda Constitucional nº 23, a *valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito ínsito à contribuição de melhoria* - persiste como fato gerador dessa espécie tributária, lembra Machado (RDDT nº 21, 2001, p. 60/65).

Por fim, alcançamos a Constituição de 1988, que mantém a contribuição de melhoria como espécie tributária autônoma, ao lado dos demais gêneros tributários, empregando um enunciado demasiadamente simplificado, nos termos do inciso III de seu artigo 145, atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para instituir, dentre outros tributos, a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Assim, sem fazer referência a qualquer limite, individual e total, nem autoriza especificamente o legislador a dispor a respeito deles, deixou à legislação infraconstitucional a definição deste e outros aspectos relacionados à contribuição de melhoria. Machado (1997) defende a opção concisa do constituinte, ao deixar apenas implícitos tais limites em questão, em resumo acrescenta que:

“Do ponto de vista da técnica de elaboração constitucional o dispositivo é perfeito. Aliás, poderia ser melhor, referindo-se simplesmente a contribuição de melhoria, porque esta é sempre decorrente de obra pública. Do ponto de vista de política legislativa, porém, a omissão com certeza não era recomendável, pois embora sendo os prefalados limites inerentes à contribuição de melhoria, tal como a ela é inerente o ser a valorização imobiliária decorrente de obra pública, as deturpações são previsíveis, quanto mais que contam com o apoio de ilustres doutrinadores”.

“Autorizando a instituição de contribuição de melhoria, o legislador constituinte autorizou a instituição de uma espécie de tributo que tem os seus contornos conhecidos, resultantes da própria razão de ser, de sua finalidade essencial.” (MACHADO, 1997, p.64).

Nossos tribunais novamente seriam instados a dirimir as controvérsias decorrentes da postura adotada pelo constituinte de 1988, na prática, sob outro prisma, entendemos é que

perdemos uma grande oportunidade de constituir eficaz instrumento de combate às desigualdades sociais em nosso país, na medida em que esta atitude contribui para retardar a implementação da Contribuição de melhoria em toda a sua potencialidade, não vemos como festejar esta atitude omissa de nossos constituintes.

3 - Sistema Tributário Nacional.

Concluído este esboço histórico da contribuição de melhoria, passaremos a dar destaque a alguns elementos do conteúdo constitucional pátrio que estruturam a vida deste instituto dentro de nosso sistema tributário, fundamentais para a compreensão do comportamento dos operadores deste sistema e razões que eventualmente conduzem ao pífio desempenho arrecadatório deste tributo.

Procurando estabelecer um encadeamento lógico para conectar o estado e a tributação, iniciaremos lembrando a compreensão que é na verdade anterior à própria filosofia Grega, de que o homem é um ser social por natureza, social e político. Assim, nasceria o Estado desta própria necessidade da vida coletiva, na vida em grupo o homem se realiza em sua plenitude, defende-se com a força da solidariedade, por outro lado esta proximidade intensifica os atritos desentendimentos da divergência de opiniões, e quanto a forma de promover a defesa do grupo contra o inimigo externo ou como garantir a sanidade do local compartilhado ou o livre trânsito das pessoas. Questões relevantes que conduzem a criação de uma entidade superior com força suficiente para traçar diretrizes sobre as regras de conduta, ou seja, para construir o Direito.

A forma de estado adotada pelo Brasil foi a, de um Estado Federal ou Federação. Com a Constituição Federal de 1988 esta concepção se tornou mais presente, pois houve uma descentralização das rendas tributárias e do poder político, não obstante a distribuição das quotas de participação de receitas tributárias que cabem aos Estados e municípios ser ainda controladas pelo governo federal. Independentemente das formas de concepção de Estado que venha a predominar, em todo caso ele terá que obter recursos financeiros para atingir seus objetivos e para tanto terá que gerir e aplicar tais recursos. (MACHADO, 2001, p.31).

O Estado pode até atuar no campo econômico, obter receitas próprias, mas em um sistema de produção capitalista é impossível alcançar a auto-suficiência orçamentária, mesmo aí não seria recomendável ou mesmo suportável. Desta forma, não há como, nesta

circunstancia, este estado vir a prescindir de recursos financeiros que obtém do setor privado face o necessário poder de império. O Brasil como todo país capitalista, adota a regra de liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é exercida pela iniciativa privada, exceto nos casos em que a Constituição Federal permite o exercício direto pelo Estado, quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definido em lei (CF, art. 173). O sistema capitalista dispõe de um principal instrumento bastante eficiente para atender as despesas de sua organização, e a qual recorre normalmente de forma incontida, a tributação.

Através do tributo o Estado obtém recursos para realizar seus fins sociais e, ao mesmo tempo, afasta a aproximação do Socialismo e sua tese de estatização da economia. Após os acontecimentos políticos mundiais das últimas décadas, com a derrocada do Comunismo, verificamos que o sistema de tributação da economia se consolidou, em contrapartida com a ineficiência das economias estatizadas que restaram. Não é demais repisar, que via de regra, o Estado não aplica de forma eficaz os recursos que subtrai da economia. No caso do Brasil, então, a carga tributária é considerada de primeiro mundo, porém, infelizmente, o retorno em serviços considerados essenciais, como saúde, segurança e educação, é tido como de terceiro mundo, assim permanece nas últimas décadas.

O poder de tributar é a própria expressão do poder de império. Conforme leciona Machado (2001, p.33), o Estado é entidade soberana, que tem a supremacia de governar com poder de império todos os indivíduos que se encontrem na sua área de influência. A soberania manifesta-se como a vontade superior às vontades individuais, sem que haja poder maior que possa suplantá-la. Ao aplicar seu poder de império, o Estado subtrai do particular os recursos de que precisa. Institui o tributo e, em contrapartida, presta os serviços essenciais à sociedade, como educação, saúde, segurança, infra-estrutura, promoção do equilíbrio econômico e da distribuição de renda etc. Tem-se o tributo como uma relação jurídica fundamentada no Estado como sua soberania, e na Sociedade, como o preço da cidadania.

Para avançarmos no estudo da inserção da contribuição de melhoria dentro de nosso sistema tributário, recorreremos a uma conhecida síntese produzida por HARADA (2006, p. 324) bastante esclarecedora:

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento

desses elementos. Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Somente com o advento da República, em 1891, as constituições brasileiras se preocupam em municiar de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – provendo-lhes dos meios necessários ao cumprimento de suas atribuições. Ou seja, a aptidão para criar tributos para cada ente político do Estado brasileiro. (AMARO, 2004, p. 93).

Para Bastos (2002, p. 195), competência tributária “é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos”. A Constituição não cria por si mesma, o tributo. Pelo contrário, limita-se a dar algumas características que permitam individualizá-lo e, dessa forma, repartir-se a competência entre as pessoas políticas, ou seja, de fato apenas os indica e distribui a competência a tais entes federados para instituí-los e cobrá-los.

O tributo somente é considerado criado quando é editada pelo ente tributante, conferido pela Constituição, uma lei com todos os requisitos de uma lei tributária, isto é, a definição da hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os seus sujeitos ativo e passivo. Didaticamente, sem rigor científico, a doutrina classifica três modalidades de competência de instituição de tributos: comum, privativa e residual (DÓRIA apud AMARO, 2004, p. 95). A Contribuição de Melhoria também pode ser instituída indistintamente por qualquer das pessoas políticas, competência comum, contudo que decorra de obras públicas realizadas pelo respectivo ente tributante e tenha produzido valorização dos respectivos imóveis situados na zona de influência.

4 - Matriz Principiológica

Imunidades tributárias tratadas Constituição Federal, que ao definir a competência para instituição de tributos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, excluíram certas situações, pessoas, bens ou serviços do alcance do Poder de Tributar. Nestes casos, diz-se que há imunidade tributária, haja vista a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo imposto. Conforme definição de Baleeiro (2003, p.196) “são as vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e

outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”. Para efeito deste trabalho vamos apenas destacar o fato destas imunidades vedarem a instituição apenas de impostos, não da contribuição de melhoria.

4.1 - Princípios e normas de limitação ao poder de tributar

Nenhum sistema normativo consegue ser exaustivo ao ponto abranger ao menos uma parte expressiva de toda a complexidade das relações entre os seres humanos de interesse do direito, dentro do ordenamento jurídico-positivo. Os princípios constitucionais, implícitos ou explícitos, suprem eventuais lacunas deste complexo normativo, além funcionarem como verdadeiros vetores axiológicos suportados na supremacia da Constituição, vista como fundamento de validade de todas as normas, e assim, situada no topo da pirâmide Kelseniana, amparando e dando consistência ao ordenamento jurídico, caracterizando-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam as pessoas físicas e jurídicas, de direito público e privado, como também o próprio Estado.

A Constituição forma um conjunto de normas e princípios que devem ser incondicionalmente observadas. Desta forma, fica patente que todas as situações jurídicas devem necessariamente coadunar-se os princípios e regras constitucionais que dão limites e diretrizes para orientar todo sistema, ao tempo em que lhe permite apresentar a solução para eventuais lacunas normativas. Verdadeira amálgama garantidora da segurança jurídica, na medida em que sistematizam esta interpretação dotando a máxima efetividade ao conjunto normativo, não somente ser a referência de todas as manifestações normativas, além de regular o processo de criação das normas jurídicas, seus princípios, diretrizes e limites serão o esquadro de conteúdo das futuras.

Para Bandeira de Melo (2009, p. 53)

"Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico."

Os princípios jurídicos da tributação, mais conhecidos com a denominação de “limitações ao poder de tributar” concentram-se entre os artigos. 150, 151 e 152 da CFB/88,

além de outros artigos dispersos no texto constitucional. Cumpre acrescentar que esta matéria não fica apenas adstritas à CFB, podem ser encontradas além da própria Constituição, em outros tipos normativos, como no caso de leis complementares, convênios, etc. de maneira que o poder de tributar dos Entes Federativos não é absoluto. A Constituição Federal estabelece limitações a este poder, através de vários princípios, contudo para fins deste trabalho destacaremos alguns que guardam correlação com instituto da CM

4.2 - Princípio da Legalidade

Trata-se de um princípio dos mais antigos na relação entre o Estado e o contribuinte, tem sua origem reconhecida historicamente na Magna Carta inglesa, de 1215. Moraes apud Leonetti (2000, p. 55) leciona que este tem origem no antigo princípio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos, consentimento este que nos primórdios da aplicação era individual e com o passar do tempo forçosamente e por questões práticas passou a ser coletivo. Insculpido em nossa Constituição Federal, precisamente no inciso II do artigo 5º, que assim dispõe: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Dominado princípio da estrita legalidade, constitui regra de aplicação geral, portanto aplicável a qualquer ramo do direito. Garante-se, pelo princípio da legalidade, que nenhum tributo será instituído e nem aumentado, a não ser através de lei. Sendo assim, só à lei cabe instituir impostos, definir o fato gerador e estabelecer prazos e condições de pagamento.

Este princípio é reforçado de maneira específica relativamente ao sistema tributário constitucional pelo inciso I do artigo 150 CFB/88, que veda aos entes federativos, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O princípio da legalidade assegura que todos os elementos ou aspectos da hipótese de incidência tributária (material, pessoal, quantitativo, espacial e temporal), sejam descritos na própria lei. Assim, não pode o legislador criar um tributo e delegar ao Poder Executivo a função de descrever um desses elementos. Ressalvada a hipótese de delegação prevista no art. 68 da Carta Magna, o Poder Legislativo não pode abdicar de suas funções.

4.3 - Princípio da anterioridade de exercício

Esse princípio resguarda o contribuinte quanto eventual surpresa. Caso a filha do rei tenha que casar às pressas, este não deve colher de surpresa os contribuintes com outra

novidade, desta vez desagradável, representada pela cobrança de um novo imposto, pelo menos no mesmo exercício financeiro. Portanto, sua precípua função reside em primar pela garantia de que o contribuinte jamais deverá ser pego de surpresa pelo Fisco.

Ao vedar a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, afasta a insegurança jurídica que decorreria da incerteza quanto ao ônus tributário que suas atividades ou patrimônio poderiam suportar a qualquer tempo, em uma dita tributação de surpresa ou inopinada. Aqui se compreende a expressão “exercício financeiro” como “ano fiscal” que corresponde ao período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, dito ano civil.

A boa técnica praticada pela manutenção da regularidade no pagamento de tributos recomenda o devido provisionamento contábil, no curso do exercício ou competência, ou seja, o contribuinte tem a imperiosa necessidade de preparar-se para a tributação, para tanto tem que conhecer e dimensionar sua carga tributária, de outra forma, sempre nos depararíamos com a obrigação de fazer coisa impossível ou a inviabilidade da atividade econômica.

Conhecido como princípio da *anterioridade anual* ou *anterioridade de exercício*, expressamente assentado na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da CFB/88, que veda aos nossos entes tributantes a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo.

4.4 - Princípio da anterioridade nonagesimal

Quando ao princípio da anterioridade nonagesimal, positivado em nosso ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional n. 42 de 19.12. 2003, que acrescentou a alínea *c* ao inciso III do artigo 150, dispondo que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Incorporando mais uma garantia ao contribuinte e inovando por sua extensão aos tributos em geral, amplia a segurança jurídica ao corrigir a surpresa das tributações criadas ao final dos exercícios que respeitavam o princípio da anterioridade, mas deixavam os contribuintes em apuros, ao permitir, por exemplo, que aprovada e publicada a lei que instituindo determinado tributo no dia 31 de dezembro de um ano a exação já ser consumada no dia seguinte, 1º de janeiro

Assim, o tributo recém-instituído ou aumentado somente será exigível no exercício financeiro seguinte e após o transcurso da noventa, ou seja, depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento. Temos algumas exceções previstas no texto constitucional, onde não figura a contribuição de melhoria, que desta forma fica adstrita a este limite, também.

4.5 - Princípio da igualdade tributária

A contribuição de melhoria deve guardar consonância os princípios constitucionais tributários e outros valores constitucionalmente consagrados, pensada no sentido combater a desigualdade de tratamento aplicado aos contribuintes, mostra-se intimamente ligada ao princípio isonômico. Com efeito, a instituição da c.m. é imprescindível para a efetiva realização deste princípio, tão essencial ao exercício da justiça fiscal.

Para uma breve remissão histórica acerca desse importantíssimo princípio, voltemos à Europa do século XVIII, onde subsistiam alguns privilégios de nascimento, motivo pelo qual a igualdade estava incluída no lema “liberté, égalité, fraternité” dos revolucionários que tomaram o poder na França em 1789 e que consta no primeiro artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, e nas Constituições francesas seguintes. Para, a partir de então, constituir-se em referencia aos estados democráticos figurando como garantia fundamental de seus cidadãos.

Em nossa atual carta magna acha-se insculpido em artigo subordinado à rubrica constitucional “Dos direitos e Garantias Fundamentais”, mais precisamente em seu art. 5º, caput, primeira parte, que estabelece: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, não pode haver tratamento diferenciado em relação a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Assim, assegura que todos são iguais e garante aos cidadãos o direito a essa igualdade.

Para Bandeira de Melo (2014), entende-se, em concorde unanimidade, que o seu alcance não fica restrito a nivelamento geral do cidadãos diante da norma legal posta, mas que principalmente, qualquer lei jamais poderá ser editada em desacordo com este princípio. Que além de dirigir-se ao próprio legislador, como órgão do Poder Legislativo, volta-se da mesma maneira ao aplicador da lei. Em asserto lavrado com pena de ouro Francisco Campos apud Bandeira de Melo (2014, pg. 9), resume:

“Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional de igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o

legislador e, em conseqüência, a legislação; por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações.”

O comando veda qualquer imposição de discriminações arbitrárias, desta forma é negativo, ao legislador, embora tenha a liberdade para exercer sua competência, jamais poderá fazê-lo em desalinho com o princípio da isonomia, sob pena de incorrer em gritante inconstitucionalidade por ação. Isto em se tratando da lei posta. De outro modo, o princípio da igualdade apresenta ainda um sentido positivo, que se não dirige diretamente ao controle da lei, mas que impõe a obrigação de fazer a lei capaz de promover a isonomia. Aqui exigindo uma atuação positiva do legislador no sentido de garantir o efetivo respeito ao princípio da igualdade, sob pena de incorrer, por inércia, no vício da inconstitucionalidade por omissão.

Bandeira de Melo (2014, p. 24) ressalta que “... a igualdade é um princípio que visa um duplo objetivo, a saber: de um lado propiciar a garantia individual contra as perseguições e, de outro, tolher favoritismos.”

“Não se podem interpretar como desigualdades legalmente certas situações, quando a lei não haja assumido o fator tido como desequiparador. Isto é, circunstâncias ocasionais ou sutis distinções entre categorias de pessoas não são de considerar. Então, se a lei se propôs distinguir pessoas, situações, grupos, e se tais diferenciações se compatibilizam com os princípios expostos, não há como negar os discrimens.

Contudo, se a distinção não procede diretamente da lei que instituiu o benefício ou exonerou de encargo, não tem sentido prestigiar interpretação que favoreça a contradição de um dos mais solenes princípios constitucionais”¹.

Passando a tratar especificamente no âmbito do sistema tributário constitucional brasileiro cabe inicialmente ressaltar resumo de Moraes apud Leonetti (2000, p. 67): “O princípio da igualdade, do qual deriva a isonomia tributária, manda, pois, que todos sejam iguais perante a lei, mas dentro das diferenças existentes. Somente as pessoas em circunstâncias e condições iguais é que deverão ter tratamento igual”.

Esse princípio recebe acréscimo pormenorizado no inciso II do art. 150 da CFB que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, veda a todos os entes da federação: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Para Carazza apud Leonetti (2000, p. 67), o princípio da igualdade tributária não se limita simplesmente a repudiar a discriminação dos contribuintes. O princípio implica que a lei respeite duas premissas básicas: primeiro, que não discrimine contribuintes que se

encontrem em situação equivalente e segundo, que discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente. Assim, parece concebível que ocorra alguma desequiparação dos contribuintes somente nos casos em que estes estejam em situação desigual, porque é uma forma natural de justiça, como já preconizada Aristóteles. Caso contrário, seria ferir de morte o princípio da igualdade jurídica, tratando-se igualmente, os desiguais.

Notadamente, podemos inferir que a Contribuição de Melhoria funda-se no princípio da igualdade, como instrumento apropriado ao impedimento de uma divisão não igualitária de benefícios decorrentes da atividade administrativa, tendo-se em conta a característica da impessoalidade que as atividades da administração pública deve produzir em favor da coletividade, devendo ser posta à disposição de todos de forma genérica e indiscriminada. A obra pública realizada com recursos vertidos pela coletividade não pode beneficiar de maneira desproporcional um grupo de indivíduos, postura que aviltaria também o princípio da solidariedade social, que prega a repartição igualitária de ônus e benefícios.

Para Geraldo Ataliba (2014, p.171): “ A C.M. é instrumento puro e simples de realização do principio constitucional e legal que atribui ao poder público a valorização imobiliária causada por obra pública”. Tratando da isonomia e fator de discriminação, Bandeira de Melo (2014, p. 29) reputa ser inadmissível discriminar pessoas ou situações ou coisas (das pessoas) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residentes. Por isso, seriam incabíveis regimes diferentes determinados em vista de fator alheio a elas (que não seja extraídos delas mesmas, e traduz em forma mais simplificada:

“Em outras palavras: um fator neutro em relação às situações, coisas ou pessoas diferenciadas é inidôneo para distingui-las. Então, não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem determinada região do país – só por isto- um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente. Em suma, discriminação alguma pode ser feita entre eles, simplesmente em razão da área espacial em que estejam sediados.”

Portanto, se o poder Público deixar de chamar para si a absorção da mais-valia que lhes é atribuída pela constituição, no mínimo poderíamos afirmar que estará desatendendo o princípio da igualdade, permitindo que os beneficiados incorporem ao seu patrimônio pessoal o incremento imobiliário, em verdadeiro enriquecimento sem causa, como que por acessão. Pondo em ampla vantagem em relação aos demais membros da coletividade, que

suportam de fato o custo da obra. Ainda muito pertinente a indagação semisecular de Geraldo Ataliba: “*Que igualdade pode haver num sistema tributário em que uns poucos privilegiados recolhem para si, sem compensação, especiais benefícios decorrentes de obras públicas? É exigência do princípio da isonomia a recuperação da mais valia imobiliária oriunda de obra pública?*”.

4.6 - Princípio da irretroatividade da lei tributária

Este princípio tributário também decorre de outra garantia individual consagrada sob o título “Dos direitos e Garantias Fundamentais”, mais exatamente no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal, cujo desdobramento produz o Princípio da irretroatividade da lei tributária posto pela alínea “a” do inciso III do artigo 150 da CFB: que veda, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, a qualquer ente federado, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Embora tenhamos algumas exceções decorrentes da aplicação da lei mais benéfica ao contribuinte, a exemplo das leis que reduzem penalidades ou que deixam de definir determinados atos como infração tributária, também podem retroagir para favorecer o contribuinte, desde que não se trate de ato definitivamente julgado, conforme o art. 106, II, do Código Tributário Nacional. Contudo, quando é para lhe impor a obrigação tributária é evidente que se trata de mais uma garantia ao contribuinte, o qual não pode ser compelido a recolher tributos por fatos ocorridos em época em que estes fatos não correspondiam à uma hipótese de incidência.

Este princípio protetivo do contribuinte naturalmente aplicável à C.M. impede a sua cobrança de em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei instituidora. A lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente, especialmente em se tratando da C.M. cuja lei instituidora de preceder ao próprio início da obra conforme jurisprudência dominante, a exemplo do STF - ARE 950173 RS, constante do anexo 1 deste TCC.

4.7 - Princípio da vedação ao confisco

O inciso IV do artigo 150 da CFB/88 veda explicitamente a utilização do tributo co efeito de confisco a qualquer ente que compõe a nossa federação. A maior dificuldade enfrentada pela doutrina reside exatamente em sua conceituação objetiva, à míngua de

parâmetros que definam limites que distingam o que é ou não é confiscatório. Assim, resta para garantir sua aplicabilidade ao caso concreto, recorrer a aplicação de outros princípios de outro princípios gerais e específicos, a exemplo do princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação, direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade.

Esta dificuldade, na definição do que seja um tributo com efeito de confisco, geralmente tem obrigado o contribuinte a invocar este princípio, sempre que entender que o tributo esta sendo cobrado em excesso a ponto de caracterizar de fato um confisco, recorrendo, na buscar seu direito, ao Poder Judiciário, a quem caberá dizer se o tributo tem efeito confiscatório ou não (MACHADO, 2002, p.42).

No âmbito do STF, em uma ação direta de inconstitucionalidade, a ADI 2.010 DF, publicada em 12/04/2002, tivemos neste sentido uma sentença, que tangenciando esta matéria, mostrou-se bastante esclarecedora, que fazemos constar no anexo 2 deste trabalho, reproduzindo apenas parte pertinente do texto:

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto) - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Desta forma, vemos que cobrança de tributos deve se pautar dentro de um critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva, antieconômica. Fazendo-se necessário analisar

cada caso individualmente, suas peculiaridades, sem esquecer o princípio da capacidade contributiva, para que se possa concluir quanto à natureza confiscatória.

No caso da C.M. esta questão não parece muito relevante frente a suas peculiaridades, contudo é perfeitamente concebível que, por se lhes aplicar o princípio em virtude de sua própria condição de tributo, que o contribuinte insurja-se contra eventual exagero de nossos entes federativos, e recorra, com razão, aos tribunais. A exemplo de qualquer afronta aos limites estabelecidos em lei.

4.8 - Princípio da capacidade contributiva

Este princípio encontra-se insculpido no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal que define: “Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Como se vê, o texto constitucional direciona a aplicação do princípio aos impostos, não à contribuição de melhoria ou às taxas. Contudo, como a própria Constituição também não nega a possibilidade de sua aplicação à contribuição de melhoria, a doutrina dominante caminha no sentido de que, a critério do legislador ordinário, as taxas e a contribuição de melhoria podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Contudo cumpre destacar uma visão mais distanciada desta questão de equidade e da realização da justiça social (igualdade material) para considerar que a C.M. é um tributo dotado de caráter real, e desta forma seria definido unicamente em função da matéria tributável, sem qualquer consideração em relação às condições do contribuinte, a exemplo dos impostos imobiliários.

5. - ASPECTOS GERAIS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Machado assim conceitua esse instituto: “Em síntese, podemos dizer que a contribuição de melhoria é a espécie de tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública” (2015, P. 88). Celso Ribeiro Bastos para quem a contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas,

complementa: “É um tributo da modalidade vinculada, porém indireta, pois, além da atuação do Estado, necessário se faz que se interponha uma consequência desta – a ocorrência de valorização imobiliária.” (2002, p.153)

Ataliba define a contribuição de melhoria como: “um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal, indiretamente referida ao Contribuinte”. Apud Carazza (2002, p.284). Rodrigues acrescenta: “A Contribuição de Melhoria é um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal (consistente no serviço público de execução de obras públicas) que tem por hipótese de incidência o fato de os proprietários afetados pela obra, auferirem a valorização imobiliária dela decorrente cuja base de cálculo não pode ultrapassar nem o “quantum” de valorização experimentada pelo imóvel e nem o custo proporcional da obra atribuído a cada proprietário.” (2002, p. 137). Sabag estande algumas peculiaridades:

O tributo *contribuição de melhoria* exterioriza-se de maneira totalmente autônoma em relação aos demais gravames, e tem como bússola para sua cobrança a proporção do benefício efetivamente experimentado pelo contribuinte, decorrente de obra pública realizada pelo Poder Público. Sua existência se justifica como freio ao enriquecimento involuntário de proprietários de imóveis adjacentes a obras públicas que os valorizam, fazendo com que, em troca da valorização imobiliária, eles venham a pagar uma indenização ao Estado por saborear esse incremento econômico. Tal fundamentação encontra guarida no art. 145, III, da CF, no art. 81 do CTN e no art. 3.º do Dec.-Lei n.º 195/1967. Eduardo Sabag, 2014, p.72)

Assim, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado cobrado em decorrência de uma atuação estatal específica consistente da realização de obra pública, que atinge indiretamente o patrimônio do contribuinte, promovendo necessariamente a valorização imobiliária, parece o consenso doutrinário.

A natureza tributária da contribuição de melhoria também caminha para o consenso entre os doutrinadores atuais do País, mesmo diante de um texto constitucional muito conciso, o que si não representa técnica ruim, contudo propiciou exaustivas discussões doutrinárias, como lembra Machado (2015). Cabe destacar a vigorosa jurisprudência que nossos tribunais superiores têm consolidado ultimamente, com decisões coerentes e consonantes, esclarecem e pacificam a matéria, ocupando estas lacunas deixadas pelo texto constitucional e pela ausência das necessárias à segura tributação deste instituto, que caminha a passos lentos, assim oferece o ânimo do romper o imobilismo.

A classificação quinquipartida, que distingue cinco espécies de tributos em nosso sistema tributário, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais (e/ou especiais), fruto da precedente

concepção do ilustre mestre Aliomar Baleiro, secundado outros doutrinadores, a exemplo de Bastos, Martins, Machado, citados por Leonetti.(2002, p. 30). O que de fato dispensa qualquer aprofundamento neste tema, posto que até o campo de incidência da contribuição de melhoria e das taxas, que ensejou alguma controvérsia no passado, encontra-se perfeitamente delimitado, tanto na doutrina, como na jurisprudência.

6 - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme aduzido na parte deste texto em que tratamos do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro - na verdade subsistema dentro do sistema maior traçado por nossa Constituição - a tributação é forma com que por excelência o Estado realiza o suprimento de seu tesouro para atender as despesas de sua organização e suprir, as sempre crescentes, demandas sociais, e realizar os fins a que se destina. Como vimos, o poder de tributar é a própria expressão do poder de império e a soberania manifesta-se como a vontade superior às vontades individuais, sem que haja poder maior que possa suplantá-la.

Sintetiza Ataliba (2014, p. 23) que o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos, ressaltando que tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.

Obrigação Tributária é o poder jurídico pelo qual o Estado pode exigir de um particular uma prestação positiva ou negativa, nas condições definidas em lei, que se constitui exatamente na lei, que se constitui na própria expressão da soberania; no fato gerador, expressão do direito positivo em si, e no lançamento, realização do direito subjetivo. Em resumo, a obrigação tributária consiste em um direito de crédito do sujeito ativo ao dever do sujeito passivo Bastos (1991)

Machado (2001) por sua vez diz que a relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei. A lei descreve um fato, que no direito tributário denomina-se fato gerador, e atribui a esse o efeito de criar uma obrigação, que se denomina obrigação tributária.

O artigo 113 do Código Tributário Nacional distingue a obrigação tributária em duas espécies: principal e acessória. Seu parágrafo primeiro exara que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A obrigação acessória é tratada no segundo parágrafo deste mesmo dispositivo legal, que informa ser ela decorrente da legislação tributária e que tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Arremata o terceiro parágrafo, que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Assim, depreende-se que o código utiliza como critério de distinção entre as obrigações a circunstância de seus objetos ser ou não ser conteúdo pecuniário.

Na obrigação principal a prestação é a de dar o dinheiro. Já na obrigação acessória o que se passa é uma obrigação formal de fazer ou não fazer, sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos. Para Machado (2001, p. 103):

“a obrigação acessória tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações tributárias. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais”.

Observa-se que, conforme bem leciona Harada (2004, p. 69) pode-se definir obrigação tributária “como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, estados, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN)”.

6.1 - Fato gerador

Sem nos aprofundar propriamente na discussão doutrinária sobre a denominação ao fato descrito na lei, hipótese de incidência, ou ao fato concreto, fato imponible ou suporte fático, Alatiba (2014, p. 54), ficamos, para simplificar, com a terminologia utilizada pelo CTN. Nosso código distingue fato gerador da obrigação principal do da obrigação acessória. Por fato gerador da obrigação principal exprime que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, no teor do artigo 114 (CTN), ao passo que define que fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação

aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, já no artigo seguinte, art. 115 do CTN.

Harada (2004, P. 71) coloca fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. A expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito.

Ataliba (2014) depois de distinguir sua “hipótese de incidência” como a descrição hipotética e abstrata de um fato, contida na lei, portanto consistindo-se como parte da norma tributária, e assim seria o meio pelo qual o legislador institui o tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”.

A ocorrência do fato gerador, efetivamente acontecido no mundo fenomênico, faz nascer à obrigação tributária. Segundo Ataliba (2014), o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, na conformidade da previsão legal, que por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal, constitui o fato impositivo, e dá nascimento à obrigação tributária. Ainda doutrina Ataliba (2014, p. 69), que:

“A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.”

O fato gerador da contribuição de melhoria está expresso claramente no art. 1.º do Decreto-lei 195/67, regramento da norma constitucional, como a “valorização dos imóveis localizados nas áreas direta ou indiretamente beneficiadas por obras públicas”. Vemos presente o princípio da referibilidade, necessária em relação ao imóvel do contribuinte é a valorização imobiliária unicamente decorrente de obra realizada pelo poder público. Temos presentes estes dois elementos essenciais, *obra pública* e *valorização*, o acréscimo no valor comercial do bem imóvel, que assim, deve se revelar efetiva e produzida em razão da conclusão da obra pública, irrelevante tratar-se de uma mera expectativa de incremento de valor. Enfatizamos que nestes enunciados encontramos os pressupostos indispensáveis à instituição dessa espécie tributária, a saber:

a) a existência de uma obra pública (atividade com resultado concreto), a qual, segundo decidiu o STJ (BRASIL, 1994), deverá estar concluída no momento da cobrança, no todo ou em alguma das suas etapas, conforme art. 9º Decreto-lei 195/67.

b) o benefício representado pelo incremento do valor do imóvel localizado nas áreas atingidas, direta ou indiretamente, pelos efeitos causados pelas referidas obras públicas.

A coexistência de ambos os requisitos é indispensável para a instituição da contribuição de melhoria, de tal modo que, faltando qualquer um deles, sua pretensão à cobrança será injurídica. Trata-se de um fato gerador complexo, pois composto de dois elementos que, embora interligados, o segundo como consequência nem sempre natural do primeiro, deverão estar ambos presentes para que o fato gerador se aperfeiçoe, concretizando a hipótese de incidência estabelecida o art. 1º no Decreto-lei 195/67.

Adiante retomaremos estes liames que individualizam e caracterizam este tributo repleto de peculiaridades, antes porem cumpre ressaltar aspecto relativo à desvalorização imobiliária. Hugo de Brito Machado diz que: *É indubitosa, portanto, impossibilidade jurídica de contribuição de melhoria sem valorização imobiliária. Um tributo que, com esse nome, seja instituído, indecentemente, de melhoria, será verdadeiro imposto, e assim, salvo o exercício da denominada competência residual, com as limitações a ela inerentes, será inconstitucional*

Vale assinalar, ainda, que em caso de desvalorização imobiliária oriunda de obra pública, não é pacífico o entendimento de como se operará o ônus da prova da lesão. Isso porque na esteira do art. 6.º do Dec.-Lei n.º 195/1967 e do art. 82, II, do CTN, a impugnação é de responsabilidade do proprietário que se julgar lesado por eventual prejuízo decorrente da obra pública. Por outro lado, o STJ e o STF vêm decidindo reiteradamente que é dever do Poder Público, e não do contribuinte, provar a efetiva valorização dos bens imóveis circunvizinhos à obra pública por ele realizada (vide REsp 169.131/SP-1998; REsp 243.381/SP-2000. Ademais, no STF: RE 116.148/SP-1993, RE 116.147/SP-1992). (SABAG, 2014, P. 73)

6.2 - Crédito tributário

Conforme o disposto no art. 139 do CTN “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Obrigação principal, como vimos, é a que tem por objeto a prestação pecuniária compulsória. Assim, uma vez ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e, em decorrência, o direito do sujeito ativo exigir o seu cumprimento. Contudo, para que este direito possa ser exercitado faz-se necessário sua formalização por meio de um procedimento que o concretize, o lançamento. Este é o procedimento vinculado através do qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal e é consequência dela. No entanto, para que possa de fato exigí-lo do sujeito passivo, deve a pessoa jurídica de direito público competente, antes de tudo, formalizá-lo pelo lançamento, efetuado pela

autoridade competente que, verificado o FG *in concreto*, identifica o sujeito passivo e individualiza os aspectos qualitativos e quantitativos do lançamento.

Harada (2004) define o crédito tributário como a própria obrigação tributária formalizada pelo lançamento, é a conversão dessa obrigação em quantia líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. É a fazenda pública declarando a existência da obrigação tributária através do lançamento. Baleeiro (2003) argumenta que a certeza se refere ao título probatório, e a liquidez a quantia cobrada. A dívida será certa, se puder ser comprovada por meio de título com todos os requisitos, de modo a infundir certeza sobre sua existência. Concluindo, Machado (2002, p. 146) assim bem define o crédito tributário: “ o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito ativo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”

O Lançamento é ato administrativo constitutivo do crédito tributário, vinculado e obrigatório, exige que seja praticado privativamente por autoridade competente e atenda aos quatro aspectos formais indispensáveis, que no entendimento de Martins (1998, p. 280), na obra coordenada por Machado (2002), dizem respeito aos seguintes indicativos:

- a) temporal e espacial: ocorrência do fato gerador – quando, como e onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;
- b) material: determinação da base de cálculo – qual a base de cálculo;
- c) quantitativo: cálculo do montante devido – qual o montante do tributo; e
- d) pessoal: identificação do sujeito passivo – qual o sujeito passivo.

Oliveira (2002), como atividade privativa da administração pública trata de procedimento reservado a esta. O lançamento é obrigatório porque a administração não pode esquivar de efetuá-lo, sob pena de responsabilidade funcional, é, também, vinculado, pois, ao efetuá-lo, deve agir exatamente conforme as determinações legais. Para Hugo de Brito Machado:

A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação. Sem a homologação não existirá, juridicamente, o lançamento, e não estará por isto constituído o crédito tributário. Ainda quando de fato seja o lançamento feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que sua feitura é privada da autoridade administrativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente. Machado (2002, p. 146)

O lançamento do crédito tributário correspondente à contribuição de melhoria procede-se de ofício, onde a autoridade fazendária que investiga a ocorrência do fato, realiza as avaliações necessárias, objetivando a apuração do tributo devido, notifica do sujeito passivo, constituindo o crédito tributário. Naturalmente, conforme art. 145, do CTN que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser modificado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo CTN.

A constituição do crédito tributário decorrente da contribuição de melhoria apresenta algumas singularidades consistentes de atos preparatórios e declaratórios revestidos de formalidades imprescindíveis ao seu regular lançamento. Revestindo-se em legítimo ato jurídico complexo onde a inobservância das exigências prevista na lei permitiria a eventual anulação do lançamento.

Desta forma, devem ser atendidos os requisitos mínimos para a cobrança, exigindo uma análise conjunta das disposições previstas no art. 82 do CTN e no art. 5.º do Dec.-Lei n.º 195/1967, que elencam vários requisitos essenciais à criação da contribuição de melhoria. Inaugurada com a publicação prévia dos seguintes elementos: memorial descritivo do projeto, orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, 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. A partir daí, levantamentos posteriores, apuração dos valores para definir o *quantum debeatur*, seguindo com notificação do sujeito passivo e constituição do crédito tributário

No entendimento do STF, a publicação do edital ocorre previamente em relação à cobrança da contribuição, mas pode se dar em momento posterior à obra (RE 107.500/PR).

Observando **os aspectos temporal e espacial**, da ocorrência do fato gerador da c.m., para definir quando, onde e como ocorreu o fato gerador complexo da obrigação tributária. Quando: no momento da conclusão da obra pública. Como: de modo que esta obra pública concluída produza necessariamente um benefício representado pelo incremento do valor do bem imóvel. Onde: toda a zona beneficiada, consistente das áreas atingidas, direta ou indiretamente, pelos efeitos causados pelas referidas obras públicas.

Cumpra observar, que somente o Município que efetivamente realizou a obra pública poderá exigir contribuição de melhoria dos imóveis valorizados em seu território. Caso esta obra ocasione valorização de imóveis localizados no território do outro município, naturalmente, por falta de competência, não poderão cobrar o tributo, nem o município responsável pela obra, nem tão pouco o município vizinho, no qual se encontram situados os imóveis beneficiados (Do Valle e Cunha, 2014)

O **aspecto material** diz respeito à determinação da base de cálculo, atualmente não oferece grande dificuldade de compreensão gente pacífica jurisprudência de nossos tribunais superiores. O STJ que adota a base de cálculo representada pela 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. Neste mesmo sentido o REsp: 147094 PR 3 STJ, que teve como relator o Ministro Benedito Gonçalves, julgado pela Primeira turma, em 15/02/2011, com publicação em 21/03/2011, constante do anexo 3 deste TCC. Reproduzido parcialmente abaixo:

“É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a valorização individualizada do imóvel do contribuinte é fator delimitador da base de cálculo da contribuição de melhoria, não sendo permitido tão somente o rateio do custo da obra entre aqueles que residem na área em que foi realizada a obra pública. Precedentes: AgRg no REsp 1.079.924/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 12/11/2008; REsp 671.560/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 11/06/2007; REsp 615.495/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 17/05/2004; REsp 362.788/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 05/08/2002...”

Passando ao **aspecto quantitativo** do lançamento, é quando tratamos do cálculo do montante devido, ou seja, de como determinar a expressão financeira do crédito tributário. Definida a base de cálculo, que com visto cabe a princípio ao ente tributante demonstrar a existência de uma base de cálculo da contribuição de melhoria, a lei define que o montante do tributo deve ser calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação do Decreto-lei 195/67, de acordo com o *caput* do seu art. 3º. Esse diploma legal regulamentador a ser editado, regularia o cálculo a ser realizado a partir do benefício individual resultante da obra, este cálculo como cita o artigo, deverá ser feito através de índices, que devem ser explicitados. Contudo, ocorre que tal regulamento não veio a ser elaborado, apesar disso, o STF decidiu que a instituição de contribuição de melhoria independia de regulamentação do Decreto-lei 195/67, entendendo o STF ser este diploma auto-aplicável (CF. RE nº 76.278 - RJT 69/814).

Muito relevante para análise do aspecto quantitativo, é a definição dos limites para a cobrança da contribuição de melhoria, a saber, o *limite individual* e o *limite total ou global*, que devem ser observado concomitantemente, temos assim, um “sistema de duplo limite” de acordo com o disposto no art. 3.º do Dec.-Lei n.º 195/1967. Não obstante as controvérsias, já referidas, acerca da obediência ao limite global, frente ao entendimento de alguns doutrinadores que entendiam que de acordo com a constituição de 1988, havia subsistido apenas o limite individual, com a discordância de outro, sob o argumento de que a arrecadação superior ao custo da obra conduziria a uma brutal agressão ao princípio da razoabilidade. Neste sentido, fazemos referencia a jurisprudência dominante no STF, conforme ARE 734395 RS constante do anexo 5 deste TCC, do qual destacamos o segmento inicial:

Decisão: Trata-se de agravo contra decisão de inadmissibilidade de recurso extraordinário em face de acórdão assim do, no que interessa: “EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO EM DESATENDIMENTO A REGRA DO ART. 82 DO CTN. I. A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel nas áreas beneficiadas, direta ou indiretamente, por obras públicas (art. 1º do Decreto-Lei nº 195/67), tendo como limite total a despesa realizada e, individual, o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN). II. Caso dos autos em que a cobrança da contribuição de melhoria, instituída em decorrência de pavimentação, levou em conta, tão somente, o valor total da obra, calculado à proporção da área beneficiada, sem atentar para a valorização imobiliária, que, conforme assentado pela Primeira Turma deste Tribunal, no julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência n. 70017418146, não se presume... (STF - ARE: 734395 RS, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 08/04/2014, Data de Publicação: DJe-072 DIVULG 10/04/2014 PUBLIC 11/04/2014).

Vigorando, portanto do DL 195/67 temos que fazer aqui registro de outro limite previsto em seu artigo 12, nos seguintes termos: “*A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte da forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança*”. Para garantir respeito ao princípio da capacidade contributiva o dispositivo determina forma para o estabelecimento da divisão do montante a ser recolhidos aos cofres públicos em quotas anuais, ou seja, admite que o valor da c.m. pode vir a ser dividido para pagamento em outros exercícios. Julgados do Supremo Tribunal Federal - anteriores à Constituição de 1988 – estabeleceram a necessidade de se observar o limite previsto pelo art. 12, do DL 195/67.55 Quanto à alíquota, parte da doutrina entende não haver qualquer problema, desde que os limites, individual e global, sejam observados, que a alíquota seja de 100% (cem por cento) do valor da valorização imobiliária experimentada. Do Valle e Cunha (2014, P. 227).

Por outro lado, cabe ao sujeito passivo proprietário do imóvel, diante de eventual discordância, contestar este procedimento mediante a apresentação de provas em sentido contrário aduzindo que a quantificação da valorização imobiliária decorrente da obra pública não ocorreu na proporção indicada pelo ente estatal tributante, ou mesmo que ela sequer existiu.

Passaremos agora a examinar o **aspecto pessoal** do lançamento, que consiste na identificação do sujeito passivo, ponto este que não oferece a mínima dificuldade, posto que o contribuinte - sujeito passivo - da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel que foi beneficiado pela realização da obra pública. Deverá ser ele proprietário ao tempo do lançamento “*ex officio*” do tributo.

Caso ocorra a transferência de domínio do imóvel, esta será acompanhada igualmente da transferência da responsabilidade tributária, como claramente define o *caput* do artigo 8º do DL 195/67: “*Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio.*”

6.3 – A tributação da mais-valia

Coexistem dois tipos diferentes tributos possíveis sobre a mais-valia dos imóveis: o imposto de renda e a contribuição de melhoria. O *bis-in-idem* fático ou legal não está presente, pois o Brasil adota as duas imposições de forma que não haja a superposição financeira dos dois tributos. O DL 195/67, no seu artigo 17, determina que o valor da contribuição de melhoria paga possa ser deduzido do lucro a ser tributável. Contudo, o que a faz diferente do imposto de renda incidente sobre a mais-valia dos imóveis, o qual pode decorrer de qualquer causa que não a da execução de obra pública, mas sofre a limitação de somente poder ser exigido quando haja “disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento” (CTN, Art. 43).

O imposto de renda enfoca, em se tratando de mais-valia, o lucro resultante do aumento do valor de qualquer bem patrimonial do possível contribuinte, tanto faz ser bem imóvel, como móvel, não importa neste caso a causa da valorização. No imposto de renda brasileiro, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, o que significa que a incidência ocorrerá, não quando da valorização abstrata do bem, como é o caso da contribuição de melhoria, mas sim, quando essa valorização seja convertida concretamente em disponibilidade, quer dizer, quando da alienação do imóvel e da realização

do lucro. No imposto de renda, a valorização do bem e a incidência ocorrem em momentos distintos, sendo possível que a incidência não venha sequer a se concretizar. Pode acontecer de que anteriormente havendo uma valorização do bem, fatos supervenientes que esvaziem o valor acrescido, fazendo com que no momento da venda, o lucro potencial anterior não mais se verifique inoçorrerá a incidência do imposto de renda pela não-concretização do fato gerador, que é a realização de lucro.

Com a contribuição de melhoria, diferentemente, a incidência ocorrerá a partir do momento em que se concretize a valorização do imóvel, que é o mesmo momento em que nasce a obrigação tributária, sem possibilidade de ser alterada por circunstâncias outras que desvalorizem o imóvel, qualquer que seja o motivo. (MOREIRA apud CARVALHO, 1999, p. 72).

Segundo Moreira apud Carvalho (1999, p. 73), o fato gerador da contribuição de melhoria é a “Necessidade de fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária”. Sabemos que este fator está presente em todos os tributos: O Estado pode custear todas as suas atividades. Seria então o caso de que ela fizesse parte da definição de cada espécie tributária, o que não é o caso. A necessidade que tem o Estado de arrecadar dinheiro e a utilização dos tributos para esse fim faz parte de um consenso comum, sendo desnecessária a sua inserção nas respectivas definições. Este autor entendeu que “seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a ”*definitiva realização de obra pública nova*”.

A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos, situados na Zona de Influência, os gastos da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção permitido. Em havendo mais-valia imobiliária, ela será recolhida pelo Imposto de Renda, concomitantemente. Em havendo pioria, os danos e perdas serão reclamados perante os tribunais. Tudo em obediência ao princípio de Direito Tributário, tutelar da imposição municipal, que é *o solve et repete*”. Aliás, segundo ele, o fato gerador da nossa contribuição de melhoria deveria ser o mesmo que o de igual tributo alemão: definitiva conclusão da obra de melhoria nova, abandonando-se como tal a valorização imobiliária dela decorrente são componentes indissociáveis do fato gerador da contribuição de melhoria, não bastando a ocorrência de apenas um deles, o que, aliás, é como ele, fato gerador, está definido no artigo 1º do DL 195/67.

7. - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A doutrina muito se preocupou em buscar as causas da atitude refratária à instituição da c.m. comum aos nossos chefes de executivo em geral, frente a sua inquestionável legitimidade. Por isso passamos a analisar algumas das causas levantadas para explicar este fato. Iniciamos pela questão apontada por Geraldo Ataliba (2014), que em ataque ao CTN afirma que: As normas gerais vigentes (arts. 81 e 82 do CTN) estabelecem tantos requisitos para a aplicação da c.m. que a tornam de impossível aplicação, além de deformá-la, descaracterizando-a. Em sequência, destaca o pecado original cometido por nossos legisladores, fator de promoção da complexidade e contradições que o instituto enfrentou ao longo de todos estes anos de debate doutrinário:

A lei brasileira adotou, equivocadamente, os critérios de certa legislação norte-americana correspondente a um tipo de " *special assessment* " que nada tem a ver com a contribuição de melhoria. Nos Estados Unidos nos livros de *Public Finance* (ciência das finanças) reúnem-se sob a designação de *special assessment* dois tipos de exações, de natureza distinta, mas de certa forma semelhantes em seus fundamentos remotos: *o cost assessment* e *o benefit assessment*. Só este corresponde ao *betterment tax* (legítima c.m) da tradição do direito inglês, sendo o outro uma instituição convencional (semicontratual) norte-americana(que, entretanto, não nos é inteiramente desconhecida). Ora, em vez de adotar aqui a legítima c.m (*benefit assessment*), adotou-se, por inadvertência, *o cost assessment*, que corresponde ao financiamento de obras públicas, por um instrumento semicontratual . . . Tudo isto deixa ver que o " *cost assessment* " (cobrança do custo) cabe para obras de interesse restrito de uma limitada comunidade. Não cabe esse limitado instituto relativamente a obras públicas ordinárias, empreendidas no interesse da coletividade, como túneis, pontes, estradas, avenidas etc. Ora, isto nada tem a ver com outro *special assessment*, que universalmente se designa por contribuição de melhoria (*betterment tax, beitrage, com tributo di miglioria*) que recebe, no próprio direito norte- americano, a designação de *benefit assessment* (cobrança pelo benefício). Não é difícil reconhecer a complicação da legislação brasileira tradicional (plasmando um instrumento semicontratual) não tem sentido, significação explicação ou justificação, quando se trate de obra pública ordinária.

Como consequência, podemos acrescentar a geração de uma diversidade de entendimento do regime jurídico na definição da base de cálculo. Leonetti (2000) afirma que a hesitação do ordenamento jurídico prático, inclusive o constitucional, em adotar este ou aquele tipo de contribuição de melhoria, gerando incerteza entre os próprios legisladores, bem como na doutrina e na jurisprudência, e produzindo legislação híbrida, como o próprio Decreto-lei 195/67.

A jurisprudência dominante pacifica esta matéria, adotando o firme entendimento no sentido da recepção das pertinentes normas infraconstitucionais anteriores à C.F./88,

especificamente pela constitucionalidade dos arts. 81 e 82 do CTN e do DL 195/67, tendo sido este último considerado auto aplicável, conforme jurisprudência firmada a exemplo das que anexamos ao presente trabalho (anexos 1 a 5).

Outra possível causa é indicada em análise realizada por Machado (2005, p.36), onde apresenta entendimento oferecido por Alberto Fernandes Canavid a respeito das razões desta pouca aplicação da contribuição de melhoria no Brasil, que argumentava que esta performance decorreria do fato de se haver entendido que a sua cobrança somente seria possível depois de concluída a obra, tal interpretação impede que ela cumpra sua finalidade como instrumento para o financiamento das obras públicas, além de causar problemas de ordem prática nos freqüentes casos de alienação de imóveis antes do lançamento do tributo.

Machado (2005), faz esta referência a Canavid para em seguida contra argumentar eficientemente, aduzindo a possibilidade da entidade tributante recorrer a empréstimos para fazer face ao custo da obra, além da via orçamentária normal. Conclui-se, portanto, que não se trata de barreira tão expressiva a ponto de justificar tanto desprezo pela c.m..

Cabe registrar, conforme Guimarães apud Carvalho (1999, p.110): é preferível entender-se que, através da c.m., o que ocorre é a recuperação total ou parcial do custo da obra e não seu financiamento. Sendo este o entendimento preponderante na doutrina pátria. Sem dúvidas, embora seja o argumento legítimo e que sem dúvidas trata-se de um complicador, entendemos que sua relevância está afeta muito mais à quebra de continuidade comum em nossas administrações públicas. Dificilmente um gestor público enfrentaria o desgaste do lançamento da c.m. durante seu governo, para que houvesse o retorno aos cofres públicos apenas no governo de seu sucessor.

Leonetti (2000, p. 120) aponta, dentre outras, como razão para o escasso uso do instituto em nosso país, o péssimo costume brasileiro, segundo o qual as obras públicas devem ser integralmente custeadas pelos cofres públicos. Acrescentando ainda, que o quadro é agravado pela ausência de tradição, entre nós, da adoção de um tributo com tal perfil, o que faz com que sua instituição seja, quase sempre, mal vista entre os contribuintes, que sempre terá como referencia uma outra obra que deixou de acarretar tributação aos outros contribuintes por ela favorecidos. Ocorre de fato uma perniciososa gestão política da tributação, deixa-se de cobrar o tributo na expectativa do favorecimento eleitoral posterior.

De outra banda, conduta semelhante é observada por BIAVA apud CHIARA (2008) que atribui este mesmo efeito – reduzida aplicação da c.m. – à completa ausência de

vontade política para sua instituição, em virtude do fato de geralmente existir uma concentração de imóveis nas mãos dos próprios políticos, acrescento que o mesmo vale para os imóveis seus aliados e financiadores, conforme texto a seguir:

Sugere-se que a principal razão é político-tributária, resultante da alta correlação entre poder político e detenção da propriedade imobiliária, fator político que é concretizado pela confusa formulação legal (ou, mesmo, que explica esta confusão) que dificulta a aplicação do tributo. Ao sancionar ou dar motivos a recursos judiciais contra as poucas tentativas de implantação por Executivos sem vontade política para captar tais recursos, vê-se agravada a situação, ainda mais se se tem em conta outras razões, secundárias ou coadjuvantes a nosso ver (reação generalizada de potenciais contribuintes e não contribuintes à instituição do tributo, falta de esclarecimento do Judiciário sobre os objetivos e características do tributo, entre outras). BIAVA apud CHIARA (2008, p. 69)

Resta afastada qualquer dúvida que, de forma determinante, são estes aspectos políticos que mais comprometem eventual instituição da contribuição de melhoria, mais especificamente aqueles de ordem ética e moral. O princípio da moralidade, imposto à toda Administração Pública nacional, é o mais agredido com esta prática omissiva por quem de fato deveria por ele primar. Preciso e autêntico é a motivação para esta conduta que nos aponta o que todos já sabem: é a forma exigida para a sua cobrança, principalmente no que tange a exigência de publicação do orçamento da obra, além do direito reservado ao contribuinte de impugnar o respectivo valor.

Incisivamente, prossegue afirmando que: “é sabido que as obras públicas geralmente são contratadas por valores muito elevados, acima dos valores de mercado, de sorte que a transparência geralmente não é conveniente para a Administração, e muito menos para as empreiteiras de obras públicas” MACHADO (2005, p.46)

A marca mais expressiva dessa espécie tributária é a transparência, sua aplicação se converteria em eficiente instrumento de combate à corrupção, não só pelos aspectos levantados até agora, do controle direto permitido ao contribuinte e pela formação de uma cultura participativa e cidadã, como também pelo fato de permitir a criação parâmetros confiáveis calcado custos mais adequados e verdadeiros que indubitavelmente balizariam a análise do custo de outras obras semelhante àquela onde fora empregada a Contribuição de Melhoria. Assim, sua instituição constituir-se-ia em eficiente antídoto à perniciosa prática do superfaturamento das obras públicas, tão corriqueira neste País. Neste sentido repisa Machado dez anos depois, mas ainda muito atual:

Mesmo assim, preferimos acreditar que a verdadeira razão para a não cobrança da contribuição de melhoria no Brasil é a exigência legal da publicação do orçamento da obra e o direito do contribuinte de impugnar o respectivo valor, porque as obras públicas em nosso País, desgraçadamente, são quase todas objeto de vergonhoso

superfaturamento. Por isto mesmo a Administração Pública prefere não fazer as coisas com a transparência que a lei exige como condição para a cobrança da contribuição de melhoria (MACHADO, 2015, P. 103).

Completamente condenável, é esta tradicional conduta omissiva que tem a sua raiz principal nutrida pela deliberada intenção de desviar os recursos públicos com o intuito nefasto de locupletar-se, pelas razões já relatadas. Neste ponto, a ética reclama a aplicação desta espécie tributária. A implementação da Contribuição de Melhoria, conforme Carvalho (1999, p. 109) representa um verdadeiro muro ao enriquecimento particular à custa do dinheiro coletivo.

Acrescente-se ainda, outro fato relevante, que a Contribuição de Melhoria serve também como ferramenta eficiente no combate à especulação imobiliária e uso favorecido de informações privilegiadas a respeito de projetos de construção de obras públicas. São aqueles graves e escancarados exemplos de enriquecimento ilícito, onde determinadas pessoas próximas de gestores públicos, providos do privilegiado conhecimento acerca da dimensão, prazos e locais de construção das futuras obras, antecipam-se na aquisição de imóveis que serão beneficiados com o fito de apropriar-se da mais-valia que os mesmos experimentarão na segura certeza de que jamais serão atingidos pela cobrança de contribuição de melhoria.

Contudo, para nossa sorte, cabe destacar que atualmente a contribuição de melhoria no Brasil já não se encontra completamente abandonada na prateleira de perfumaria dos teóricos, já são relativamente expressivas as exitosas experiências levadas a cabo por administradores públicos municipais brasileiros. Uma relevante leitura do cenário nacional relativo à aplicação deste instituto durante a primeira década deste século, é sintetizada por PEREIRA *et al* (2012):

Dentre os três estados que apresentam maior valor absoluto de CM arrecadado na década de 2000-2010 – São Paulo (US\$ 167.840.387), Paraná (US\$ 77.188.822) e Santa Catarina (US\$ 61.828.515) – este último é o estado que apresenta maior valor relativo de CM (3% da arrecadação), relativamente aos demais impostos imobiliários (ITBI e IPTU). O Paraná está em segundo lugar no país em arrecadação total de CM (US\$ 77.188.822), mas em relação aos impostos imobiliários, a CM representa apenas 2%. De acordo com os dados levantados, os valores de arrecadação de CM no Brasil (US\$ 622.832.164,22) representam 1% do valor total arrecadado com tributos e impostos imobiliários, sendo que o IPTU representa 79% (US\$ 55.325.849.798,16) e o ITBI representa 20% (US\$ 14.018.672.774,44). A análise da arrecadação de CM no Brasil indica que do total de 5.564 municípios, 1.381 possuem valor relativo de arrecadação de CM entre 1% e 10%, em relação ao total dos impostos imobiliários... Outros 675 municípios ficam na faixa entre 11% e 100%. E a grande maioria dos municípios (3.508) apresenta a relação entre CM e impostos imobiliários próxima a zero. Estes dados demonstram o quanto a cobrança de impostos como IPTU e ITBI ainda são determinantes na arrecadação municipal,

sendo que a participação da CM ainda é fraca, mesmo quando relacionada somente aos impostos imobiliários. (PEREIRA et al, 2012, p.17)

O Estado do Paraná alcançou desempenho diferenciado em decorrência do trabalho desenvolvido desde 1998, pela administração pública estadual, a partir da criação do programa denominado Paranacidade – entidade ligada à Secretaria do Desenvolvimento Urbano do Estado - que alcançou uma taxa de retorno da ordem de 60%: “Após essas medidas, demonstrando interesse do Poder Público pelo tributo, verifica-se que mais de 60% (sessenta por cento) dos investimentos com obras públicas, que valorizam imóveis de particulares, são revertidos aos cofres públicos do estado do Paraná, sob a rubrica Contribuição de Melhoria”(PEREIRA et al, 2012, p. 18)

Conforme exposto, nossos legisladores pecaram na definição precisa dos contornos e limites deste tributo, coube aos nossos tribunais o responder a este desafio. Assim, verificamos que os obstáculos e controvérsias que se apresentaram no âmbito do direito que foram levadas aos nossos tribunais restaram quase que completamente afastadas. Cumpre observar, que muitas destas questões decorreram da ausência ou da deficiência dos operadores do direito junto às entidades tributantes. Muito comum a ocorrência de falhas primárias que revelam uma notória falta de conhecimento do tributo pelos agentes públicos.

Amplamente debatidas e decididas estas questões, tanto na Suprema Corte como no Superior Tribunal, resultaram em sólida jurisprudência confirmando os fundamentos deste instituto – em modo próprio de nosso sistema jurídico - que diz claramente que a base de cálculo é a mais-valia, que o momento da cobrança deve ser suceder à conclusão da obra, que os limites totais e individuais já constam da legislação infra-constitucional, posicionando-se claramente pela constitucionalidade destas normas de regência, dentre tantas outras matérias relacionadas.

Por fim, relativamente às alegações fundadas nas complexas formalidades para a cobrança do tributo - principalmente tratando-se da observância aos requisitos dispostos no art. 82 do CTN - destaca-se a definição do *quantum debeatur* e uma em especial, a delimitação da área de influência ou zona de beneficiamento, não iremos aqui nos aprofundar pois entendemos que trata-se obstáculos facilmente transponíveis pela moderna e boa técnica.

Esta tributação exige absoluta transparência, com a previsão legal da interferência direta contribuinte, permitindo questionamento em torno do orçamento e dos custos efetivos da obra, estimulando a cidadania na proporção desta possibilidade de fiscalizar diretamente a

aplicação dos seus recursos, revestindo-se assim, em eficiente antídoto ao populismo e ao clientelismo, vezos, infelizmente, tão comuns aos nossos administradores públicos, tendo em vista que, ao permitir ao contribuinte participar de forma direta e explícita do ressarcimento ao erário público do valor das obras que venham a tangenciar seu imóvel, facultava-lhe a clara percepção de que não deve favor a qualquer político.

Desta forma, concluímos que a suposta fragilidade de arcabouço legal atribuída à contribuição de melhoria já não justificam esta contumaz omissão de sua instituição, essencialmente por todo o conjunto da jurisprudência consolidada em nossos tribunais superiores. Resta a responsabilidade dos chefes dos executivos nacionais, que por conveniências de ordem escusas ou político-eleitorais têm negligenciado a justa exação deste tributo. O princípio da moralidade reclama uma resposta dos Poderes Legislativos brasileiros.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Maria do Rosário G.; SOARES, Chistianne Rose de S. O. **Caminhos para a normalização de monografias**. São Luís: Fac. São Luís, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: Informação e documentação – citações e documentos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: Informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: Informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

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

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26º ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1955, vol. I.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Rubens Miranda de Carvalho. **Contribuição de melhoria e taxas no direito brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

CHIARA, Rafael Gomes de. **A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA – RAZÕES DE SUA POUCA UTILIZAÇÃO PELOS ENTES FEDERATIVOS**. Florianópolis, 2008 Disponível www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33898-44529-1-PB.pdf
Acesso em 18/02/2016.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 9. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2004.

COELHO, Sacha Calmon N. **Comentários a Constituição de 1998**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Curso de direito tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de monografia**, dissertação e tese. São Paulo: Avercamp, 2004.

_____. **Manual de projetos de pesquisa científica**. São Paulo: Avercamp, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **A Contribuição de melhoria na Constituição de 1988**. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

LOVATO, Antônio Carlos. **Teoria da Imposição Obrigatória da Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Revista Forense, nº 288, out.-dez. 1984.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética: Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002.

_____. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. atual. eampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Os limites contribuição de melhoria**. Revista Dialética de Direito Tributário, n.2, vol.01, 1997.

_____. **Porque não se cobra Contribuição de Melhoria no Brasil**. Disponível em <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/artigos/html>> Acesso em: 02 fev. 2016.

MARQUES, Carlos Roberto. **Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro, 2005

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Imunidade tributárias: pesquisas tributárias..** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 13.. São Paulo, Malheiros, 2001.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004

_____. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 2.

_____. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código tributário nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Estudo programado de direito tributário**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

PEREIRA, Gislene, et all. **RECUPERAÇÃO DE MAIS VALIAS URBANAS POR MEIO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA O CASO DO PARANÁ-BRASIL ENTRE OS ANOS 2000 E 2010**. Curitiba, 2012. Disponível em: https://www.lincolninst.edu/pubs/2382_Recuperação-de-Mais-Valias-Urbanas-por-meio-de-Contribuição-de-Melhoria, consulta em 12/01/2016.

PINTO, Olavo Bilac. **Contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Forense. 1937

RECEITA FEDERAL. **Legislação**. <Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/legislação> Acesso em: 23 jan. 2016.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da cunha **Contribuição de melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial** – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

SILVA, Edgard Neves da. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

STF - ADI-MC: 2010 DF, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 30/09/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 12-04-2002 PP-00051EMENT VOL-02064-01 PP-00086

STF - ARE: 950173 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 29/02/2016, Data de Publicação: DJe-041 04/03/2016

STJ - REsp: 147094 PR 1997/0062530-3, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 15/02/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/03/2011

STF - ARE: 728904 RS, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 12/08/2013, Data de Publicação: DJe-166 DIVULG 23/08/2013 PUBLIC 26/08/2013

STF - ARE: 734395 RS, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 08/04/2014, Data de Publicação: DJe-072 DIVULG 10/04/2014 PUBLIC 11/04/2014

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pesquisa simultânea de jurisprudência** .<Disponível em: www.stf.gov.br/jurisprudencia/pesquisa> Acesso em: 23 fevereiro de 2016.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº215.798/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário da Justiça**. Brasília DF, Seção I, p.24, 27 marc.1998.

_____. _____. Recurso especial nº 634-0-SP. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, p.8440, 18 maio 1994.

_____. _____. Recurso extraordinário nº. 114.069-1-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, p.26-171, 15 abr. 1994.

_____. Superior Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº215.798/RS. Relator: Ministro Ilmar Galvão. **Diário da Justiça**. Brasília DF, Seção I, p.24, 27 marc.1998.

A N E X O S

ANEXO 01

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO : ARE 950173 RS - RIO GRANDE DO SUL

Decisão: Vistos. Trata-se de agravo contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário no qual se alega contrariedade aos artigos 5º, II, 24, I, 30, I, II e III, 37 e 145, III, da Constituição Federal. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul restou assim ementado: “APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LANÇAMENTO DO TRIBUTO QUE NÃO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO A VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. QUESTÃO RESOLVIDA NO INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO. INEISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA INSTITUÍDO A REFERIDA CONTRIBUIÇÃO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. REDIMENSIONAMENTO. O fato gerador da contribuição de melhoria consiste na valorização imobiliária decorrente da obra. Hipótese em que o tributo foi estabelecido em desacordo com as determinações dos arts. 1º e 2º, do Decreto-lei nº 195/67. Precedentes do STJ e deste Tribunal. Não basta a previsão genérica da instituição do tributo. Se realizada a obra e esta não foi precedida de lei específica, foi violado o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Constituição Federal”. Decido. A irrisignação não merece prosperar. No que se refere aos artigos 5º, II, 24, I, 30, I, II e III, 37 da Constituição Federal, apontados como violados, carecem do necessário prequestionamento, sendo certo que não foram opostos embargos de declaração para sanar eventual omissão no acórdão recorrido. Incidem na espécie as Súmulas nºs 282 e 356 desta Corte. Ademais, verifico que o Tribunal de origem consignou que “No caso concreto, a contribuição de melhoria foi instituída levando em consideração o custo da obra, dividido proporcionalmente pela metragem linear de testada de cada imóvel beneficiado pela obra pública, como se observa do edital n.º 005/03, justamente com as planilhas anexadas (fls. 122/124). Tal critério não se mostra apropriado, pois o que deve ser verificado é a efetiva valorização imobiliária decorrente da obra, conforme previsto nos arts. 1º e 2º, do Decreto-lei nº 195/67”. A jurisprudência desta Suprema Corte é firme no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Nesse sentido: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR: QUANTUM DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido” (AI nº 694.836/SP-AgR, Segunda Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJe de 18/12/09). “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, ART. 18, II, COM A REDAÇÃO DA EC Nº

23/83. CF/88, ART. 145, III. I. - Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o 'quantum' da valorização imobiliária. II. - Precedentes do STF: RREE 115.863-SP e 116.147-SP (RTJ 138/600 e 614). III. - RE conhecido e provido" (RE nº 114.069/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 30/9/94). No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas: ARE nº 719.149/RS, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 16/11/12, AI nº 751.618/RS, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 6/9/12, ARE nº 650.662/DF, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/2/12, AI nº 843.171/RS, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 21/10/11, AI nº 842.556/RS, de minha relatoria, DJe de 28/11/12. Ante o exposto, conheço do agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 29 de fevereiro de 2016. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente

(STF - ARE: 950173 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 29/02/2016, Data de Publicação: DJe-041 04/03/2016)

ANEXO 02

STF - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE : ADI 2010 DF

SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98)- ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99)- ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67)- MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA . - A norma inscrita no art. 67 da Constituição - que consagra o postulado da irrepetibilidade dos projetos rejeitados na mesma sessão legislativa - não impede o Presidente da República de submeter, à apreciação do Congresso Nacional, reunido em convocação extraordinária (CF, art. 57, § 6º, II), projeto de lei versando, total ou parcialmente, a mesma matéria que constituiu objeto de medida provisória rejeitada pelo Parlamento, em sessão legislativa realizada no ano anterior . - O Presidente da República, no entanto, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes e de transgressão à integridade da ordem democrática, não pode valer-se de medida provisória para disciplinar matéria que já tenha sido objeto de projeto de lei anteriormente rejeitado na mesma sessão legislativa (RTJ 166/890, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI). Também pelas mesmas razões, o Chefe do Poder Executivo da União não pode reeditar medida provisória que veicule matéria constante de outra medida provisória anteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional (RTJ 146/707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO). RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE - INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA - POSSIBILIDADE . - Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes . - O ordenamento constitucional brasileiro - ressalvada a hipótese prevista no art. 195, § 4º, da Constituição -

não submeteu, ao domínio normativo da lei complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política . - Tratando-se de contribuição incidente sobre servidores públicos federais em atividade - a cujo respeito existe expressa previsão inscrita no art. 40, § 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98 - revela-se legítima a disciplinação do tema mediante simples lei ordinária. As contribuições de seguridade social - inclusive aquelas que incidem sobre os servidores públicos federais em atividade -, embora sujeitas, como qualquer tributo, às normas gerais estabelecidas na lei complementar a que se refere o art. 146, III, da Constituição, não dependem, para o específico efeito de sua instituição, da edição de nova lei complementar, eis que, precisamente por não se qualificarem como impostos, torna-se inexigível, quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que alude o art. 146, III, a, segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Precedente: RTJ 143/313-314. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO . - A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98. DEBATES PARLAMENTARES E INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO . - O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. Doutrina . - O registro histórico dos debates parlamentares, em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98 (PEC nº 33/95), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, relativamente aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição de seguridade social - foi conscientemente excluída do texto, por iniciativa dos próprios Líderes dos Partidos Políticos que dão sustentação parlamentar ao Governo, na Câmara dos Deputados (Comunicado Parlamentar publicado no Diário da Câmara dos Deputados, p. 04110, edição de 12/2/98). O destaque supressivo, patrocinado por esses Líderes partidários, excluiu, do Substitutivo aprovado pelo Senado Federal (PEC nº 33/95), a cláusula destinada a introduzir, no texto da Constituição, a necessária previsão de cobrança, aos pensionistas e aos servidores inativos, da contribuição de seguridade social. O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE . - Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo,

deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO . - A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes. A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É Oponível À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE . - A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos - a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 - RTJ 149/654) -, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos - (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 - RTJ 109/244 - RTJ 147/921, 925. CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE . - Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF . A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende

da apreciação individual de cada caso concreto) . - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte . - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA . - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em conseqüência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA . - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política. A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS

RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL . - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.

(STF - ADI-MC: 2010 DF, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 30/09/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

ANEXO 03

STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 147094 PR 1997/0062530-3

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. INDIVIDUALIZAÇÃO. ARTIGOS 81 E 82 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. Recurso especial no qual se discute a valorização imobiliária do imóvel na base de cálculo de contribuição de melhoria instituída pelo Município de Laranjeiras do Sul. O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná consignou que o município rateou o custo total da obra entre os proprietários dos imóveis que ficavam às margens das ruas asfaltadas, sem prever no edital o limite individual do benefício trazido ao imóvel de cada contribuinte. 2. É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que a valorização individualizada do imóvel do contribuinte é fator delimitador da base de cálculo da contribuição de melhoria, não sendo permitido tão somente o rateio do custo da obra entre aqueles que residem na área em que foi realizada a obra pública. Precedentes: AgRg no REsp 1.079.924/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 12/11/2008; REsp 671.560/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 11/06/2007; REsp 615.495/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 17/05/2004; REsp 362.788/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 05/08/2002. 3. O art. 81 do Código Tributário Nacional dispõe que "a contribuição de melhoria [...] 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". Enquanto que o art. 82, § 1º, do CTN estabelece que "a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra [...] pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização". 4. No caso, como o Tribunal de origem consignou que não houve o cálculo individualizado do benefício trazido ao imóvel de cada um dos contribuintes localizados na área abrangida pela respectiva obra pública, forçoso reconhecer, então, que o acórdão recorrido viola os artigos 81 e 82 do CTN. 5. Recurso especial provido para restabelecer a sentença de 1º Grau; prejudicadas as demais questões.

(STJ - REsp: 147094 PR 1997/0062530-3, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 15/02/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/03/2011)

ANEXO 04

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO : ARE 728904 RS

AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. 1) AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO: SÚMULAS N. 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2) A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA É O QUANTUM DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA.PRECEDENTE. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.Relatório 1. Agravo nos autos principais contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República. O recurso extraordinário foi interposto contra o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: “APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. A Constituição da República prevê em seu artigo 145, inciso III, a cobrança da contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. A criação deste tributo ocorre quando o poder público realiza determinada obra pública, resultando valorização da propriedade imobiliária do contribuinte, tendo por objetivo evitar o enriquecimento injusto do contribuinte, cuja propriedade restou valorizada em decorrência da realização de uma obra pública custeada por toda a sociedade. No presente caso, em que pese ser dispensada a edição de lei específica para cada obra realizada, sendo suficiente a publicação de edital único atendendo os requisitos legais, desde que efetivada a notificação de lançamento ao contribuinte, nota-se que o Município calculou o valor da contribuição de melhoria pelo custo da obra em si, sendo que a base de cálculo para cobrança da contribuição de melhoria é a diferença entre o valor do imóvel antes da realização da obra pública e seu valor posterior a ela, portanto nulo o lançamento realizado pelo Município de Bento Gonçalves. Precedentes Jurisprudenciais do STJ. REPETIÇÃO. Para repetir o indébito nos termos do art. 168, I do CTN, em caso de parcelamento, conta-se o prazo a partir da data da extinção parcial do crédito tributário, ou seja, de cada parcela paga. Dessa forma, os valores devem ser repetidos observados os 05 anos anteriores ao ajuizamento da ação, sendo que as parcelas pagas fora deste prazo, se houver, devem ser excluídas da restituição. RESTITUIÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICE ADOTADO PELO MUNICÍPIO. Os valores a serem restituídos, que foram indevidamente exigidos, devem ser atualizados monetariamente pelo mesmo índice adotado pelo Município na cobrança de seus créditos tributários, a contar do pagamento indevido. JUROS MORATÓRIOS. Mostra-se impositiva a aplicação de juros moratórios de 12% ao ano a contar da citação, em observância ao disposto no artigo 406 do Código Civil, combinado com o artigo 161, § 1º, do CTN. POR MAIORIA, PROVERAM, VENCIDO O REVISOR, QUE DESPROVEU”. 2. No recurso extraordinário, o Agravante afirma que o Tribunal a quo teria contrariado os arts. 5º, inc. II, 24, inc. I, 30, inc. I, II e III, 37, 145, inc. III, 146 e 150 da Constituição da República. Sustenta que “o critério de simples repartição do custo da obra por medida linear ou de superfície dos terrenos marginais não exclui o princípio

do benefício (geral) ou benefícios especiais, assim como condições específicas que venham por ventura ensejar a necessidade da apreciação do valor em caso concreto com diligência em relação a cada imóvel”. 3. O recurso extraordinário foi inadmitido pelo Tribunal de origem sob os seguintes fundamentos: a) ausência de ofensa constitucional direta; e b) harmonia do acórdão recorrido com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Examinados os elementos havidos no processo, DECIDO. 4. O art. 544 do Código de Processo Civil, com as alterações da Lei n. 12.322/2010, estabeleceu que o agravo contra decisão que inadmite recurso extraordinário processa-se nos autos do processo, ou seja, sem a necessidade de formação de instrumento, sendo este o caso. Analisam-se, portanto, os argumentos postos no agravo, de cuja decisão se terá, na sequência, se for o caso, exame do recurso extraordinário. 5. Razão jurídica não assiste ao Agravante. 6. Os arts. 24, inc. I, 30, inc. I, II e III, 37, 145, inc. III, 146 e 150 da Constituição da República, suscitados no recurso extraordinário, não foram objeto de debate e decisão prévios no Tribunal de origem, tampouco foram opostos embargos de declaração com a finalidade de comprovar ter havido, no momento processual próprio, o prequestionamento. Incidem na espécie vertente as Súmulas n. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido: “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. A matéria constitucional contida no recurso extraordinário não foi objeto de debate e exame prévios no Tribunal a quo. Tampouco foram opostos embargos de declaração, o que não viabiliza o extraordinário, por ausência do necessário prequestionamento” (AI 631.961-ED, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 15.5.2009). 7. No voto condutor do acórdão recorrido, o Relator Desembargador Jorge Maraschin dos Santos afirmou: “No presente caso, em que pese ser dispensada a edição de lei específica para cada obra realizada, sendo suficiente a publicação de edital único (após as obras) atendendo os requisitos legais, desde que efetivada a notificação de lançamento ao contribuinte, nota-se que o Município calculou o valor da contribuição de melhoria pelo custo da obra em si, sendo que a base de cálculo para cobrança da contribuição de melhoria é a diferença entre o valor do imóvel antes da realização da obra pública e seu valor posterior a ela, portanto nulo o lançamento realizado pelo Município de Bento Gonçalves.” (grifos no original). 8. Este Supremo Tribunal firmou entendimento de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é o quantum da valorização imobiliária. Nesse sentido: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR: QUANTUM DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido” (AI 694.836-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 18.12.2009). Nada há, pois, a prover quanto às alegações do Agravante. 9. Pelo exposto, nego seguimento ao agravo (art. 544, § 4º, inc. II, alínea a, do Código de Processo Civil, com as alterações da Lei n. 12.322/2010, e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 12 de agosto de 2013. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora

(STF - ARE: 728904 RS, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 12/08/2013, Data de Publicação: DJe-166 DIVULG 23/08/2013 PUBLIC 26/08/2013)

ANEXO 05 - STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO: ARE 734395 RS

Decisão: Trata-se de agravo contra decisão de inadmissibilidade de recurso extraordinário em face de acórdão assim do, no que interessa: “EMBARGOS INFRINGENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO EM DESATENDIMENTO A REGRA DO ART. 82 DO CTN. I. A contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel nas áreas beneficiadas, direta ou indiretamente, por obras públicas (art. 1º do Decreto-Lei nº 195/67), tendo como limite total a despesa realizada e, individual, o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN). II. Caso dos autos em que a cobrança da contribuição de melhoria, instituída em decorrência de pavimentação, levou em conta, tão somente, o valor total da obra, calculado à proporção da área beneficiada, sem atentar para a valorização imobiliária, que, conforme assentado pela Primeira Turma deste Tribunal, no julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência n. 70017418146, não se presume. Invalidez do lançamento”. (eDOC 5, p. 57) No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, sustenta-se violação dos artigos 5º, II; 24, I, 30, I, II, III; 37 e 145 do texto constitucional. É o relatório. Decido. A irresignação não merece prosperar. O acórdão recorrido decidiu a questão em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o fato gerador da contribuição de melhoria envolve o quantum de valorização imobiliária. Nesse sentido, confira-se o AI 764.300, Rel. Min. Carmém Lúcia, DJe 9.9.2009; RE 335.924, de minha relatoria; AI 749.261, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 14.5.2009; AI-AgR 694.836, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 18.12.2009, este último assim ementado: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR: 'QUANTUM' DA VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o 'quantum' da valorização imobiliária. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido”. Ademais, verifico que o Tribunal de origem consignou o seguinte: “Nessa perspectiva, inexistindo nos autos prova de que tenha o Município preenchido o requisito supramencionado para fins de cobrança dos valores referente à contribuição de melhoria, correta a pretensão do recorrente, a fim de que seja declarada a inexigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, determinada a repetição dos valores pagos indevidamente”. (eDOC, p 60) Assim, divergir do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, seria necessário o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos, o que faz incidir o Enunciado 279 da Súmula do STF. Registro que a jurisprudência desta Corte tem se firmado no sentido de que a discussão sobre a necessidade de lei específica para a incidência da contribuição de melhoria restringe-se ao âmbito infraconstitucional, de modo que a ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do presente recurso. Nesse sentido, cito as seguintes decisões: ARE 697.612/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 04.12.2013; ARE 776.104/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 6.11.2013; e RE 772.738/SC, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 5.11.2013. Ainda anoto

que o Supremo Tribunal Federal entende não ser cabível a interposição de recurso extraordinário por contrariedade ao princípio da legalidade, quando a verificação da ofensa envolver reapreciação de interpretação dada a normas infraconstitucionais pelo Tribunal a quo (Enunciado 636 da Súmula do STF). Ante o exposto, conheço do presente agravo para negar seguimento ao recurso extraordinário (art. 544, § 4º, II, “b”, do CPC). Publique-se. Brasília, 8 de abril de 2014. Ministro Gilmar Mendes Relator

(STF - ARE: 734395 RS, Relator: Min. GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 08/04/2014, Data de Publicação: DJe-072 DIVULG 10/04/2014 PUBLIC 11/04/2014)

A N E X O 0 6

