

# Contribuição de Melhoria com viés Municipal

Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

## 1. Considerações Iniciais

A contribuição de melhoria é a espécie tributária cobrada quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade, estando previsto no art. 145 III da CF/88.

Esse instituto é conhecido, desde muito tempo, no direito estrangeiro e, especialmente, no Direito norte-americano e visava corrigir uma anomalia frequente no Estado patrimonialista, qual seja, o fato de recursos públicos serem utilizados para custear a realização de obras que beneficiavam um reduzido grupo de pessoas apesar do concurso de todos os contribuintes em seu custeio. Esses poucos viam o seu patrimônio valorizar-se sobremaneira com o esforço da maioria, em verdadeiro uso privado do patrimônio público. É como uma reação ao enriquecimento injusto em detrimento da coletividade que surge a exigência da cobrança da contribuição de melhoria (BILAC, 1940, p. 08). O instituto da contribuição de melhoria realiza-se como um similar público ao princípio privado de vedação do enriquecimento sem causa ou injusto.

O fundamento deste instituto pode ser buscado na ideia de justiça reparativa ou corretiva, ou seja, na noção de que esta tributação tem um sentido excepcional de vedar que ocorra o locupletamento de alguns em benefício do todo e, portanto, cabe à tributação corrigir uma falha no sistema de financiamento de obras públicas que provocam uma valorização imobiliária. Para Bilac Pinto os fundamentos desse instituto deveriam ser buscados na noção de equidade. Em nosso entender a equidade tal como é tratada no direito privado e na teoria geral do Direito pode ser considerada como um método de integração normativo limitado para as tarefas que se exigem da contribuição de melhoria.

## **2. Desenvolvimento Histórico da contribuição de melhoria no Direito Estrangeiro**

A origem histórica do instituto da contribuição de melhoria é disputado pela doutrina, para alguns doutrinadores este tipo de tributo tem suas origens na cobrança para a reconstrução dos diques do rio Tamisa na Londres de 1250, para outros doutrinadores este tributo surgiu pela primeira vez em Florença, na Itália de 1296. Outros inclusive encontram precedentes no Direito Romano para este instituto, informando Virgílio de Sá Pereira que os proprietários, segundo o Digesto, deveriam pagar por determinadas obras.

No direito português a origem histórica do instituto está vinculado a cobrança das Fintas, que era um instituto tributário previsto nas Ordenações Filipinas de 1562. Esse instituto tinha por objetivo custear a construção e manutenção de estradas, pelas pessoas que fossem por elas beneficiados, bem como o fazimento e desfazimento de muros, pontes e calçadas<sup>1</sup>. Igualmente já as

---

1 Cf. Livro 1, tit. LXVI, 43 das Ordenações Filipinas.

Ordenações Manuelinas em 1514, em seu Livro Primeiro, Título LVXII tratava das fintas para fazimento e desfazimento de obras com o intuito inclusive de defesa da cidade<sup>2</sup>. Como elemento relevante cabe ressaltar que este dispositivo proibia o excesso de cobrança, de tal forma que as sobras dos valores arrecadados deveriam ser devolvidos, sendo vedada a sua aplicação em destinação diversa daquela para o qual foi criado o tributo<sup>3</sup>.

Apesar das diferentes experiências históricas essa espécie tributária somente recebeu uma caracterização geral e aplicável a todos os tipos de obras públicas, devendo ser considerado o meio correto de financiamento da atividade estatal no direito norte-americano em 1691.

### **3. Evolução Histórica da contribuição de melhoria no Direito Brasileiro**

O primeiro caso de utilização da contribuição de melhoria teria ocorrido em solo brasileiro com a utilização do instituto das fintas, em 1812, na Bahia, para a edificação de obras públicas, bem como no reparo de pontes em Mariana, em Minas Gerais, em 1818.

---

2 “Livro 1 Tit.47: Das pessoas que podem dar licença pera as fintas, e quaes sam as pessoas que dellas sam escusas, e que os Concelhos nom ponham tença a alguém”, Ordenações Manuelinas, 1514.

3 Segundo Moraes: “Os Governadores e Vice-Reis encarregar-se-ão da construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, devendo tais obras ser custeadas por aquelas que delas se beneficiem. As despesas devem ser custeadas somente pelas pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver”; ver in MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: \_\_\_\_ Tratado de direito tributário. Coord. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v.8, p. 167.

### 3.1 A contribuição de melhoria na Constituição Federal de 1988

A Constituição de 1988 foi ainda mais omissa que os textos anteriores sobre os limites individuais e totais da contribuição de melhoria, aumentando ainda mais os questionamentos sobre o posicionamento constitucional. Determina o dispositivo constitucional que:

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

(...)

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

Novamente o texto constitucional reabre o debate doutrinário sobre a natureza do instituto. A corrente minoritária irá defender que o texto constitucional irá permitir a tributação independentemente da mais valia sob os seguintes argumentos:

- i) a tributação deve decorrer da repartição de encargos entre os proprietários de terrenos na Zona de Influência, em razão de sua área;
- ii) ocorrendo mais-valia imobiliária (melhoria) esta será tributada pelo Imposto de Renda;
- iii) ocorrendo desvalia imobiliária (pioria) será devida a indenização e a repetição do tributo pago, em obediência ao princípio do *solve et repete*.

Os argumentos contrários a essa posição são as seguintes:

- i) a mais valia imobiliária decorre de conduta do Estado e não do contribuinte e, portanto, foge aos objetivos do Imposto de Renda que exige a conduta do particular;

- ii) o princípio solve et repete na desvalia imobiliária fere os fundamentos do Direito Tributário contemporâneo.

Para os defensores da teoria da mais valia o texto constitucional de 1988 recepcionou tanto os conceitos e regramentos previstos no Código Tributário Nacional quanto no Decreto Lei nº195/67.

#### **4. Natureza e elementos das contribuições de melhoria no Direito Brasileiro**

A primeira questão surgida se relaciona à natureza autônoma ou não da contribuição de melhoria; bem como aos seus fundamentos jurídicos e econômicos. O segundo aspecto envolvido se relaciona ao modelo de contribuição adotado no direito brasileiro, seja este sobre o custo ou sobre o benefício. Por último, far-se-à uma análise dos elementos constitutivos deste instituto.

#### **5. Distinção entre Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria**

Duas correntes dominaram os primeiros debates sobre a natureza da contribuição de melhoria, uma autonomista que enxergava no instituto uma nova espécie tributária e outra que entendia ser este uma subespécie de taxa. Na primeira corrente encontramos Bilac Pinto, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira e Rubens Gomes de Souza, e na segunda a chamada “escola paulista da taxa de melhoria”.

A divisão entre as duas escolas tinha diferenciais profundos em termos conceituais, sendo que a escola autonomista defendia a contribuição de melhoria como uma forma de tributação da mais-valia, ou seja, da valorização do imóvel, enquanto que a escola paulista defendia a tributação como uma forma de

recuperação da valorização. A primeira, defendia a teria do *benefit assessment* com a tributação pela a valorização, enquanto que a outra defendia o *cost assessment* desconsiderando o benefício individual que a tributação acarretava para o particular individualmente considerado.

A escola paulista assumiu esta denominação pelo prestígio de seus defensores e pelas posições de destaque na prefeitura e no governo estadual de São Paulo na década de 30 e 40. Estavam dentre os seus defensores Osvaldo Aranha Bandeira de Mello, Theotônio Monteiro de Barros, Carlos A.A. de Carvalho Pinto, J. H. Meirelles Teixeira, Francisco Campos, Themistocles Cavalcanti e Pontes de Miranda. Cabe lembrar que este debate recebeu um reforço pela omissão da Constituição de 1937 sobre a aceitação da contribuição de melhoria e se encerrou com a inclusão expressa do instituto no texto constitucional de 1946.

A principal crítica deste grupo pode ser resumida no comentário de Carvalho Pinto<sup>4</sup> de que: “a taxa, se cobrada exatamente proporcional (...) à valorização do imóvel traria complicações (inestimáveis) de avaliação e de lançamento”. Apesar da consagração constitucional na década de 50 surgiram novos doutrinadores destinados, tais como Aristophanes Accioly, a questionar a tese da consagração da tributação da mais valia como núcleo axiológico da contribuição de melhoria.

Para essa corrente dicotômica, as contribuições de melhoria não possuem autonomia tributária perante outras figuras, não se caracterizando como espécie tributaria autônoma. Tal conclusão decorre do fato de que pela sua base de cálculo ela será um tributo

---

4 Cf. Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto, tinha sido ex-Governador de São Paulo e era Professor Catedrático da Faculdade de Direito da USP. Carvalho Pinto, Carlos Alberto Alves de. Contribuição de Melhoria: a Lei Federal Normativa. in Revista de Direito Administrativo, R.J. vol. 12. abr./jun/1948. pp. 2/31 e 1949 pp. 2/22.

tipo imposto de renda ou taxa. Ela será tipo imposto de renda se houver a tributação de uma mais valia ou taxa quando representar a remuneração pelo custo de uma obra pública que gera benefícios referíveis ao contribuinte.

Em nosso entendimento a contribuição de melhoria deve ser entendida como uma forma autônoma de tributo de tipo contribuição sobre o benefício, conforme iremos demonstrar a seguir.

## **6. Da natureza de contribuição melhoria tipo benefício no direito brasileiro**

O modelo brasileiro de tributação de melhoramentos por obras públicas segue o princípio da tributação pelo benefício <sup>5</sup> e não pelo custo. Tanto uma concepção quanto a outra possuem sólidos argumentos em sua defesa, que exporemos a seguir:

i) Da defesa da contribuição tipo custo.

A defesa da contribuição de melhoria cobrada em função do custo de obras públicas possui como argumentos:

1. argumento financeiro: é muito difícil proceder a cobrança da contribuição de melhoria considerando a valorização imobiliária, dado que os cálculos exigidos são muito complexos e, portanto, isso reflete a parca experiência nacional na tributação para o financiamento de obras públicas com o recurso a este tipo de tributo;

---

5 Segundo Biava: “A ênfase da legislação brasileira na valorização do imóvel como fato gerador da Contribuição de Melhoria tem sido atribuída como uma das principais razões da inaplicabilidade histórica deste tributo em nosso País, havendo muitos autores que propugnam pela redefinição da legislação brasileira, recolocando em termos diversos o papel da valorização na Contribuição de Melhoria”; ver in Biava, Adriano Henrique Rebelo. Contribuição de melhoria. Necessidade de inovação fiscal. São Paulo: IPE/USP, 1986.

2. argumento moral: a exigência de requisitos desarrazoados para a cobrança do instituto implica em uma “impunidade” fática para o uso de recursos públicos que valorizam imóveis privados e acarretam uma ofensa ao princípio da igualdade e à vedação do enriquecimento sem causa;
  3. argumento econômico: a cobrança da contribuição de melhoria com base no custo da obra implica em um combate à especulação imobiliária ao mesmo tempo que tributa o aumento da utilidade geral do imóvel e de seu contexto urbano, mas principalmente pela realização do objetivo constitucional de redistribuição de riquezas ao tributar pessoas com maior capacidade contributiva.
- ii) Da defesa da contribuição de tipo benefício.

São argumentos em favor da tese da contribuição de tipo benefício, em nosso entender, são:

1. argumento moral: a tributação da contribuição de melhoria representa uma forma de combate o enriquecimento sem causa. Desse modo, deve existir umnexo entre a obra e a valorização imobiliária sob pena de existir um ganho “injustificado” ou “imoral”. Por outro lado, se existir a tributação sem que exista a valorização imobiliária para o proprietário poderia surgir o questionamento sobre o porquê somente um contribuinte deverá suportar os encargos de uma obra que traz benefícios para todos e nenhum benefício particular para este. Em sentido contrário, a cobrança da contribuição de melhoria sem valorização imobiliária seria uma forma de confisco do patrimônio do contribuinte.
2. argumento econômico: a tributação da valorização imobiliária é uma forma de combate à especulação imobiliária, mas deve igualmente significar uma forma de financiamento público por meio da cobrança de tributos que não trazem benefício particular para o contribuinte. O Estado



Contemporâneo pressionado por demandas sociais e limitado na geração de recursos poderia ver-se estimulado a utilizar a contribuição de melhoria como uma forma de incremento dos recursos públicos cobrando este tributo sem trazer benefícios diretos para o proprietário. Por outro lado, este tipo de instituto não se permite a adequada redistribuição de riqueza, existindo tributos mais adequados a esta finalidade;

3. argumento financeiro: a tributação da mais-valia decorrente de obras que tragam melhorias diretas para o contribuinte tem o papel de reservar este tributo para situações residuais de financiamento de obras públicas que tragam claramente o aumento de valor imobiliário para os contribuintes. O financiamento de obras públicas que trazem um benefício geral para toda a sociedade deve continuar a ser realizado por meio de impostos.

Apesar da profundidade dos argumentos, nos posicionamos claramente pela conveniência e correção da tributação da contribuição de melhoria tão somente no caso de valorização imobiliária decorrente de obras públicas, pelos argumentos que destacamos acima. Como se pode notar a defesa da contribuição de melhoria tipo custo somente se sustenta na argumentação sobre a dificuldade na cobrança do tributo, tal argumento, contudo, não adquire uma relevância significativa em virtude do fato de que em nosso entender este é um tributo residual que deve ser usado somente em casos extremos, não sendo capaz de substituir o financiamento de obras públicas por meio de impostos. Os impostos são e devem continuar sendo a principal forma de custeio dos melhoramentos públicos. A cobrança de contribuição de melhoria deve somente ser cobrada em casos notórios de valorização que impliquem em substancial enriquecimento do contribuinte e jamais pode ser entendida como forma de substituição de tributos gerais.

## 6.1. Regime da contribuição melhoria no direito brasileiro

O tratamento da contribuição de melhoria no direito brasileiro passa pela análise do texto constitucional e da recepção tácita dos dispositivos do Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei 195/67 sobre a matéria.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967 foram editados sob a égide da Constituição Federal de 1946 e apesar de possuírem o mesmo arcabouço constitucional não possuem textos idênticos.

O CTN tratou da contribuição de melhoria nos artigos 81 e 82, definindo o fato gerador e a base de cálculo do tributo da seguinte forma:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	DECRETO-LEI Nº 195/67
“Art. 81 – A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.	“Art. 1º: A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.”

<p>Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:</p> <p>I – publicação prévia dos seguintes elementos:</p> <p>a) memorial descritivo do projeto;</p> <p>b) orçamento do custo da obra;</p> <p>c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;</p> <p>d) delimitação da zona beneficiada;</p> <p>e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;</p> <p>II- fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;</p> <p>III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.</p>	<p>Art 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.</p>
<p>§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea “c”, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.</p>	<p>§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.</p> <p>§ 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.</p> <p>§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietário de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.</p>

Como podemos verificar, os dois textos possuem profundas divergências, enquanto o CTN fala em “imóveis valorizados”, o DL nº 195/67 trata dos “imóveis beneficiados”. Novamente encontramos a disputa histórica do direito tributário nacional reeditada nestes dois diplomas. O que pode exigir a seguinte interpretação:

- i) o DL nº 195/67 viola a CF/46 e o texto do CTN<sup>6</sup>;
- ii) o DL nº 195/67 não possui natureza de lei complementar e, portanto, não pode alterar o conteúdo e alcance do CTN;
- iii) não há revogação do modelo de contribuição de melhoria tipo benefício (“imóveis valorizados”) pela não recepção deste dispositivo pela CF/46; EC nº 23/83 e CF/88;
- iv) o DL nº 195/67 não seria aplicável, pois não teria recebido a regulamentação exigida pelo art. 20 (“Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação”).

---

6 Para Sacha Calmon Navarro Coelho: “O decreto lei nº 195/67 Caducou antes da Constituição de 1988. É que este diploma legal regulava, com caráter de lei complementar, uma contribuição de melhoria baseada no critério valorização, como previsto na constituição de 1967 e na Emenda nº 1/69. Ocorre que em 1983 a Emenda Constitucional nº 23 de 01/12, a chamada emenda Passos Porto, alterou fundamentalmente o tipo de contribuição de melhoria existente, optando pelo critério custo. A redação passou a ser a seguinte. Poderiam as pessoas políticas instituir: Contribuição de melhoria arrecada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada. Duas alterações introduziu a emenda em relação ao texto anterior : (a) substituiu-se a expressão "imóveis valorizados" por imóveis beneficiados e (b) omitiu-se a expressão "tendo como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado"; Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários À Constituição de 1988 Sistema Tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 77.

## **7. Elementos da Contribuição de Melhoria no Direito Brasileiro**

Iremos considerar para fins de análise dos elementos da contribuição de melhoria no Direito brasileiro o modelo da Regra-Matriz de Incidência Tributária proposto pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho.

### **7.1 Aspecto Material**

O aspecto material da contribuição de melhoria, conforme já demonstrado, é composto pela realização de melhoria de que decorra valorização imobiliária. Em função do estreito vínculo entre o fato gerador deste tributo e a formação de sua base de cálculo iremos alterar, para fins didáticos, a apresentação dos aspectos componentes da Regra-Matriz de Incidência Tributária descrevendo a seguir o seu aspecto passivo.

### **7.2. Aspecto Pessoal**

A contribuição de melhoria tem como sujeitos ativos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito das suas competências constitucionais, conforme determina o art. 81 do CTN. As competências estarão estabelecidas, por sua vez, no texto constitucional nos art. 21 (União); art. 23 (competência comum); art. 25 (Estados Federados) e art. 30 (Municípios).

Não podem, contudo, as empresas públicas e as sociedades de economia mista cobrar contribuições de melhoria por força do impedimento do art. 173, § 1º da CF/88. A competência tributária é indelegável, nada impedindo a realização de um convênio que possibilite a arrecadação e fiscalização de tributos, como no caso

a contribuição de melhoria<sup>7</sup>, podendo assim atribuir a outro ente federado ou mesmo a uma entidade privada a cobrança e a fiscalização do tributo. Cabe, contudo, ao poder público competente instituir o tributo por meio de lei, executar a obra, lançá-lo e atribuir a terceiro a sua arrecadação.

O sujeito passivo da contribuição de melhoria pode ser definido como contribuinte e responsável. O contribuinte é aquele proprietário beneficiado pela execução de obra pública que adquire valorização imobiliária. A definição do contribuinte somente pode ser realizada obra a obra pela “determinação da Zona de Influência” de cada obra.

Outra dúvida se dirige à extensão da imunidade do art. 150, VI, “a” da CF/88 aos imóveis públicos. Nesse caso, a doutrina se divide. De um lado encontramos aqueles que defendem a: i) não-incidência sobre os imóveis públicos (Barreto); ii) incidência, dado que a regra geral é de incidência e não existem exceções expressas (Ataliba<sup>8</sup>); iii) incidência aos bens dominicais e de uso especial que podem ser desafetados e valorizados irão gerar um incremento financeiro para o Estado, diferentemente dos bens de uso comum (Biava e Carlos Alberto Alves de Carvalho Pinto). Concordamos com este entendimento de Biava.

Entendemos que a regra de exclusão de competência do art. 150, VI, “a” da CF/88, que estabelece a imunidade recíproca não estabelece nenhuma forma de distinção entre a propriedade

---

7 “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

8 Cf. Ataliba, Geraldo. *Em prol das Contribuições de Melhoria*. 2ª Reunião Regional Latino-americana de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 224

privada e pública, mas deve levar em consideração as modalidades de bens públicos. Essa distinção entre a incidência de contribuição de melhorias em bens públicos e particulares não aparece nem no CTN nem na CF/88, mas tão somente no art. 2º do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, que determina que “será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada (...)”.

Os imóveis públicos podem ser de três espécies: de bens dominicais, de uso especial ou de uso comum; assim, cada uma dessas espécies possui características distintas e, portanto, devem receber tratamento tributário diverso. No caso dos bens de uso comum, dado que são bens fora de mercado e que estão afetados para servirem ao conjunto da coletividade e, portanto, onde o incremento financeiro possui uma relevância menor em relação à sua função pública não deve existir a incidência de contribuição de melhoria.

### **7.3. Aspecto Espacial**

A contribuição de melhoria deve incidir sobre os imóveis situados na “Zona de Influência” da obra. Este conceito é extremamente fluido e difere de obra para obra e de contexto. Dessa forma, uma obra de drenagem urbana irá produzir benefícios diferentes de uma pavimentação de uma rua ou de uma rede de esgoto, o que torna a tarefa de delimitação deste objeto bastante complexa na exigência de critérios de determinação.

### **7.4. Aspecto Quantitativo**

O aspecto quantitativo divide-se em base de cálculo e alíquota. A base de cálculo determina o montante a sofrer a incidência da alíquota.

### 7.4.1. Base de Cálculo

A base de cálculo da contribuição de melhoria é dada pelo disposto no art. 81 do CTN que determina que: “(...) 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”. Encontramos na formação da base de cálculo os seguintes elementos: i) limites totais: custo da obra e ii) limites individuais: valorização imobiliária

A) Limite total: Custo da obra.

Devem fazer parte da determinação do custo da obra pública: a) custo de terra e de edificações, bem como de eventuais desapropriações que vierem a ser necessárias; b) custo de construção, incluindo-se a parte de projetos preliminares, do projeto executivo, execução e fiscalização da obra; c) eventuais indenizações decorrentes da obra; d) custo de administração tributária da arrecadação, cobrança e fiscalização do tributo, em geral; e) reserva de contingência como proteção contra imprevistos da obra; f) custos financeiros, decorrentes da diferença temporal entre os ingressos e as despesas, como forma de compensar o custo de administração financeira e g) honorários de representantes e suplentes.

B) Limites individuais: valorização imobiliária.

A determinação da valorização como limite individual da contribuição de melhoria possui diversos objetivos, tais como: i) ser uma proteção do indivíduo a uma cobrança confiscatória do Estado e ii) servir como uma retribuição pelo acréscimo patrimonial decorrente da obra pública, como obstáculo ao enriquecimento sem causa.

A valorização deve levar em consideração tão somente o acréscimo de valor decorrente da obra, expurgando-se os valores decorrentes do aumento em virtude da inflação, da valorização geral da comunidade ou de fatores externos ao benefício público.



Na determinação do valor venal do imóvel utiliza-se, como critério básico, a área da propriedade e como critérios complementares: 1) distância do imóvel em relação à obra; 2) acessibilidade do imóvel à obra; 3) localização do imóvel em relação à obra; 4) forma geométrica do imóvel; 5) topografia do imóvel; 6) condições naturais da área que circunda o imóvel; 7) uso do imóvel (finalidade da exploração); 8) condições sócio-econômicas dos habitantes.

#### **7.4.2. Da fórmula de cálculo**

A determinação da base de cálculo tem sido idealizada pela doutrina de duas formas<sup>9</sup>:

- i) Valor proporcional da valorização: para os defensores desta teoria a base de cálculo da contribuição de melhoria seria o percentual aplicado à valorização de um imóvel. Assim para Carrazza (1998, p. 346) e Coelho (1996, p. 411). A representação lógica da presente fórmula seria:  $V_p = B_c \times Alq$ ; onde  $V_p$  = valor do tributo a pagar;  $B_c$  = base de cálculo e  $Alq$  = alíquota.

Por exemplo, se um imóvel possuir o valor de R\$ 100.000,00 e tiver uma valorização de 10% (R\$ 10.000,00) haverá a aplicação de uma alíquota sobre a valorização imobiliária, assim, por exemplo seria aplicável uma alíquota de 5% sobre o valor da valorização gerando um valor a pagar de R\$ 500,00.

---

9 Cf. LIMA, Robson Luiz Rosa. Contribuição de melhoria . Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 775, 17 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7138>>. Acesso em: 24 maio 2007.

ii) Valor integral da valorização:

Para Robson Lima (2005) a doutrina tradicional erra ao confundir a base de cálculo dos impostos com a base de cálculo da contribuição de melhoria. Para o autor, esse tipo de sistema de cálculo é aplicável aos impostos, mas não para a contribuição de melhoria. Para ele, se for aplicado um percentual sobre o valor da valorização ocorreria uma redução da base de cálculo e, portanto, a alíquota da contribuição de melhoria deve ser o percentual do valor do imóvel, ou seja,  $Alq = \% \text{ de } Vi$  (modelo de contribuição de melhoria). Desse modo, há uma clara diferença com o modelo tradicional de formação da base de cálculo dos impostos, em que  $Alq = \% \text{ da } Bc$ . Assim, na contribuição de melhoria a Base de Cálculo e a Alíquota não existem, sendo esse tributo possuidor de um critério quantitativo simplificado.

iii) Fatores individuais de valorização:

Entendemos que se aplica à contribuição de melhoria o art. 82, § 1º do CTN que determina que os limites individuais de valorização serão calculados conforme os “fatores individuais de valorização”. Desta forma, não há no direito brasileiro a aceitação do princípio de excess condemnation ou de desapropriação integral do valor da valorização, mas a aplicação de um percentual decorrente da valorização que será aplicável à base de cálculo que é dada pela diferença de valor do imóvel antes e depois da obra ( $\Delta Vi = Vi^1 - Vi^0$ ). Assim sobre o acréscimo de valor do imóvel ( $\Delta Vi$ ) deverá ocorrer a aplicação do fator individual de valorização ( $Fiv$ ) a ser definido em lei. Assim, a fórmula a ser aplicada seria  $Vp = \Delta Vi \times Fiv$ . Se um imóvel, por exemplo, possuía um valor de R\$ 100.000,00 antes da obra ( $Vi^0$ ) e passou a valer R\$ 150.000,00 ( $Vi^1$ ), então a diferencial de valorização será R\$ 50.000,00 ( $\Delta Vi$ ). Sobre este valor será aplicado o fator individual de valorização pelo benefício auferido (p.ex.; 10%), o que daria o valor de R\$ 5.000,00.

## **7.5. Aspecto Temporal**

Conforme demonstrado anteriormente, a contribuição de melhoria tipo valorização somente pode ocorrer após a realização da obra, visto que designa a diferença entre o valor antes da obra e depois desta.

## **7.6 Lançamento**

O lançamento da contribuição de melhoria deve levar em consideração as seguintes etapas:

- 1) anúncio da obra ou do plano (primeira notícia sobre a mesma);
- 2) término dos estudos de viabilidade;
- 3) aprovação definitiva da execução;
- 4) licitação (algum momento desde sua abertura à adjudicação);
- 5) início dos trabalhos;
- 6) inversão efetiva de certa parcela do custo total;
- 7) término da obra;
- 8) inauguração da obra (colocação em serviço).

Como se pode perceber o lançamento da contribuição de melhoria é um ato administrativo complexo, que envolve um conjunto de atos preliminares e preparatórios, sem os quais ocorrerá a nulidade do lançamento. Dentre esses atos podemos destacar a exigência de um edital prévio.

A cobrança somente poderá ocorrer após a realização da obra pública, mas o seu edital de cobrança pode ser publicado depois da realização da obra, visto que não existe nenhuma ofensa ao direito do contribuinte na designação da base de cálculo ou de seus direitos. Ao contrário do entendimento de determinadas decisões judiciais entendemos que a instituição da contribuição de melhoria decorre de lei e não pode ser determinada por

decreto, tal qual a peça orçamentária não pode ser redigida em decreto a realização de obras públicas relevantes com cobrança de tributos deve ser antecedida de lei municipal ou estadual autorizativa com a discriminação das obras previstas para o ano e sua fonte de custeio.

## 8. Análise de casos controversos

1. Cobrança de contribuição somente com base no custo da obra: trata-se de inconstitucionalidade, visto que a CF estabeleceu o sistema de duplo limite, ou seja, pelo lado da Administração Pública o limite máximo a cobrar é o custo da obra e pelo lado do administrado o limite máximo a pagar é a valorização imobiliária decorrente de obras públicas. Conforme o STF”
2. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - CF/67, ART. 18, II, COM A REDAÇÃO DA EC Nº 23/83 - CF/88, ART. 145, III - 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. (STF - RE 114.069-1 - São Paulo - 2ª T. - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 30.09.1994).
3. Necessidade de edital prévio: “TRIBUTÁRIO, CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, EDITAL, conforme: “O art. 82 da Lei 5.172 de 1966, foi revogado pelo artigo 5º do Decreto-Lei n. 195/67, porque a época as normas gerais de direito tributário ainda não tinham o status ou a força de lei complementar (emenda Constitucional 1/1969, art. 18, par. 1º. No novo regime, o edital que antecede a cobrança da contribuição de melhoria pode ser publicado depois da realização da obra pública. Recurso especial

- conhecido e improvido. (Resp. 89791/SP 1ª Turma do STJ. Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 29/06/1998”. No mesmo sentido entendeu o STF que: “prevalência da tese de que a publicação prévia do edital previsto no mencionado dispositivo é necessária para a cobrança da contribuição de melhoria e não para a realização da obra. (RE. 98408/PR – STF 1º Turma. Rel. Min. Soares Munoz DJ 20/05/83).”
4. Necessidade de lei por obra por obra: “Inexigibilidade no exercício de 1992, contudo, por força do princípio da anualidade, previsto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal. – Tributo legitimamente exigível após a conclusão das obras, ou, em casos especiais, quando a conclusão parcial já tenha seguramente provocado valorização do imóvel do contribuinte, uma vez que, a despeito do lacunismo da Constituição Federal de 1988, a contribuição de melhoria é tributo vinculado ao benefício, vale dizer, à valorização decorrente da obra. – Prematura, pois, a exigência do tributo em causa dos apelantes, se a obra não está concluída. – Honorários advocatícios. Vigente a Súmula nº 512 do STF, reafirmada pelo Excelso Pretório e pelo STJ, após julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 27.879 (DJU de 8.11.93), entendimento mantido no Embargos de Divergência no REsp n. 17.124-0 (...)”.
  5. COBRANÇA A PROPRIETÁRIOS DE IMÓVEIS DOS CUSTOS DE OBRA PÚBLICA REALIZADA POR EMPRESA MUNICIPAL. “Tratando-se de contribuição de melhoria, é indevida a cobrança por quem não tem o poder de tributar, nem pode o município cobrar o tributo sem lei anterior que o autorize.(Rext. 99466/SP. STF – 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Madeira. DJ 19/12/1985).”
  6. Taxa de pavimentação pública: “CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR. ASFALTAMENTO DE VIA PÚBLICA. Tratando-de de contribuição de melhoria,

pois o fato gerador é a valorização do imóvel particular, em razão do asfaltamento da via pública, não legitima a cobrança a título de taxa, aliás esta mesma desvirtuada por ser imposta por empresa privada, ainda que concessionária de serviço público, e mediante duplicata de serviço. (RE. 98841/SP. STF 1ª Turma. Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 05/08/1983).”

## Referências

ACCIOLY, Aristophanes. **Contribuição de Melhoria e Valorização Imobiliária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

ATALIBA, José Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ATALIBA, José Geraldo. **A Contribuição de Melhoria no Código Tributário Nacional em elaboração**. in Revista de Direito Público. vol. 2 out/dez./67.

BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de Melhoria: Um Tributo Esquecido**. in **Revista de Administração Municipal**. Rio de Janeiro. julho/setembro 1976. pp. 6/19.

BILAC, Pinto. **Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1937.

CARVALHO, Rubens Miranda de Carvalho. **Contribuição de Melhoria e Taxas no Direito Brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Limites da Contribuição e Melhoria**. Dialética de Direito Tributário, nº 21, São Paulo: Oliveira Rocha, São Paulo.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Contribuição de Melhoria e Autonomia Municipal**. São Paulo: Publicação da Prefeitura Municipal de São Paulo, 1952.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira. **A Contribuição de Melhoria e a Autonomia Municipal**. São Paulo. 1950.

PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1940.

RODRIGUES, Priscila Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros, São Paulo, 2000.