

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

FERREIRA, Suelen¹
GONÇALVES FILHO, Odair Duarte²

RESUMO:

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária plenamente vinculada, uma vez que, a sua instituição depende de uma atuação estatal específica, ou seja, a realização de uma obra pública e a consequente valorização imobiliária. Este tributo surgiu ao longo da história diante da evolução das cidades e da necessidade de investimentos, é vastamente utilizado em outros países, tais como Inglaterra, França e Estados Unidos. No Brasil, este tributo surgiu de forma legalizada com a Constituição Federal de 1934 e manteve-se até atual Constituição de 1988, a qual estabeleceu competência para instituição da contribuição de melhoria mediante lei a todos os entes federativos. Ademais, a lei instituidora do tributo observará uma série de requisitos mínimos que ensejará na criação de lei específica para cada obra, de modo que, a inobservância de quaisquer requisitos afronta o princípio da legalidade tributária. Sendo assim, mostra-se pertinente a realização de investigação teórica a fim de estudar a essência desse tributo.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição de Melhoria. Obra Pública. Princípio da Legalidade Tributária.

LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORA Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL MARCO DEL DERECHO TRIBUTARIO

RESUMEN:

El aporte de mejora es un tipo impositivo plenamente vinculado, ya que su institución depende de una acción estatal concreta, es decir, la realización de una obra pública y la consiguiente valoración inmobiliaria. Este homenaje ha surgido a lo largo de la historia ante la evolución de las ciudades y la necesidad de inversiones, es muy utilizado en otros países, como Inglaterra, Francia y Estados Unidos. En Brasil, este impuesto fue legalizado con la Constitución Federal de 1934 y se mantuvo hasta la actual Constitución de 1988, que estableció la competencia para instituir la contribución de mejora por ley a todas las entidades federativas. Además, la ley que instituye el impuesto observará una serie de requisitos mínimos que darán lugar a la creación de una ley específica para cada obra, por lo que el incumplimiento de alguno de los requisitos viola el principio de legalidad tributaria. Por ello, es pertinente realizar una investigación teórica para estudiar la esencia de este impuesto.

PALABRAS CLAVE: Contribución a la Mejora. Trabajo Público. Principio de Legalidad Tributaria.

1 INTRODUÇÃO

A Contribuição de Melhoria é uma espécie tributária autônoma cuja instituição compete a todos os entes federativos, desde que realizada a obra pública ensejar valorização imobiliária. Este tributo é considerado o mais justo e democrático de todos, uma vez que, faz retornar à sociedade a

¹Acadêmica do curso de Direito do Centro Universitário Fag, e-mail: suelen.t.ferreira@hotmail.com

²Docente orientador do curso de Direito do Centro Universitário Fag, e-mail: odair@fag.edu.br

parcela do esforço coletivo referente à valorização imobiliária ocasionada pela obra pública, evitando, assim, o enriquecimento sem causa do proprietário que teve seu imóvel beneficiado.

Some-se a isto, a transparência da aplicação do dinheiro público aplicado nas obras realizadas, além de proporcionar ao contribuinte uma participação ativa no controle dos orçamentos das obras, impugnando-o seus respectivos valores.

Como todos os demais tributos, este também, para sua instituição deve respeito ao princípio da legalidade tributária e somente pode ser instituído mediante lei. Com isso, o problema principal abordado no presente artigo é saber a razão da instituição da contribuição de melhoria sem lei específica que a autorize. Ainda, saber quais são as dificuldades enfrentadas pelo Poder Público na implementação desse tributo e os motivos de sua inaplicabilidade.

Desta forma, verificou-se que o tratamento dado a esse tributo foi de conveniente abandono e esquecimento no direito brasileiro, sob as mais diversas justificativas que hoje não mais prosperam, mas apenas serviram para dar instabilidade e desacreditar a contribuição de melhoria perante a sociedade. Portanto, este estudo tem a oportunidade de trazer o tema ao centro das atenções em matéria tributária, a fim de conhecer a contribuição de melhoria e seus requisitos essenciais, compreender os motivos de sua inaplicabilidade, verificar se as dificuldades, costumeiramente, apontadas para a sua implementação possuem respaldo jurídico que possam justificar a violação do princípio da legalidade tributária.

Neste ínterim, o estudo realizado foi ancorado nas pesquisas bibliográficas, com a utilização de livros, opiniões de doutrinadores, leis, jurisprudência e artigos científicos. Para melhor compreender esse instituto, primeiramente, buscou-se estudar a evolução histórica da contribuição de melhoria no mundo e sua origem no Brasil. A partir disso, discorre-se sobre a conceituação do tributo em um enfoque doutrinário e a competência tributária. A prosseguir delimitou-se os requisitos e elementos essenciais para a sua criação, observando, ainda, o entendimento doutrinário e jurisprudencial que fixaram entendimento a respeito sobre o tema.

Consequente aborda-se sobre a contribuição de melhoria numa perspectiva de afronta ao princípio da legalidade tributária quando instituída sem previsão legal. Na análise jurisprudencial, uma vez não ser possível abordar todos os julgados que versam sobre esse tributo, destacou-se as decisões mais recentes e de relevante discussão. Por fim, expõem-se as opiniões dos doutrinadores sobre as dificuldades na aplicação do tributo com o intuito de esclarecer se os argumentos utilizados são juridicamente válidos e se podem ou devem ser afastados.

Em suma, o tema é relevante no sentido de que contribui para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa e participativa nas decisões que envolvam a coisa pública, bem como, para que

os nossos gestores públicos tenham um maior conhecimento acerca da contribuição de melhoria, seus requisitos, benefícios e procedimento de implementação.

2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

2.1 A evolução histórica da contribuição de melhoria no mundo

A Contribuição de Melhoria surgiu ao longo da história diante da evolução das cidades e da consequente necessidade de investimentos, visto que, estavam em constante crescimento e tais investimentos eram custosos aos cofres públicos. Nesse contexto, a sociedade, apesar de considerar esses investimentos fundamentais ao desenvolvimento das cidades, sentia-se injustiçada, pois a valorização ocorria somente nos imóveis de pessoas próximas à obra pública realizada, sem que eles tivessem contribuído para tal (GARCIA, 2014).

A origem da contribuição de melhoria mediante lei, segundo Alexandre (2016), ocorreu em 1605, na Inglaterra, quando a coroa inglesa criou o tributo chamado *betterment tax* (taxa de melhoria). Destaca o autor que o objetivo da cobrança foi a realização de uma obra de elevado custo e melhoramento nas margens do Rio Tâmisa, beneficiando todos os proprietários que possuíam propriedades próximas às margens do rio.

Na França, em 1672, resolveu-se cobrar pela primeira vez a *contribution sur les plus values* (contribuição em ganhos de capital) quando da abertura de uma rua da cidade de Paris. Nos Estados Unidos, surgiu em 1691, na cidade de Nova Iorque, chamada de *special assessment* (avaliação especial), por meio de ato legislativo que permitia o financiamento de viadutos, pontes, estradas e demais obras de grande vulto (SABBAG, 2016).

No século XX, após as duas guerras mundiais, a contribuição de melhoria foi intensamente utilizada, em quase todos os países, com intuito de reurbanização das cidades, sob a crença de ser um tributo genuinamente justo (SABBAG, 2016).

2.1.2 A evolução histórica da contribuição de melhoria no Brasil

No Brasil, diz-se que a primeira utilização teria ocorrido em 1812, na Bahia, durante a era portuguesa, com a exigência de fintas, ou seja, os chamados encargos pecuniários cobrados pela

Coroa Portuguesa para custeio de certas obras públicas. Mas, somente na Constituição Federal (CF) de 1934 é que foi devidamente legalizado este tributo (SABBAG, 2016).

Em 1966 foi publicado o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº. 5.172/66, que delimitou em seus artigos 81 e 82 os elementos essenciais para a criação do tributo. No ano de 1967, o Decreto-lei nº 195 entrou em vigor, e tratou de pormenorizar os dois artigos. Posteriormente com a promulgação da Constituição de 1988 manteve-se a contribuição de melhoria como espécie tributária autônoma ao lado das demais espécies do gênero tributo.

Cumprе destacar que a legislação infraconstitucional criada anterior à promulgação da CF/88, foi recepcionada pela Constituição de 1988 e continuam vigentes o CTN e o Decreto-Lei nº 195/1967. Para tanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula nº 496, afirmando que “são válidos, porque salvaguardados pelas Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1967, os decretos-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967” (STF JUS, 1969).

Atualmente a contribuição de melhoria está prevista em três instrumentos normativos, quais sejam: a CF/1988, o CTN/1966 e o Decreto-Lei nº 195/1967, entretanto, embora a existência de previsão legal, grande parte dos entes federativos não cobram este tributo.

2.2 CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A Constituição Federal de 1988 não conceituou a contribuição de melhoria, trouxe apenas em seu artigo 145, inciso III, a possibilidade de cobrança pelos entes federados quando realizada uma obra pública. O CTN acrescentou em seu artigo 81 outro elemento essencial para sua definição, sendo a decorrente valorização imobiliária (BRASIL, 1966).

O Decreto-Lei nº 195/1967 em seu art. 1º também não conceituou e dispõe que a contribuição de melhoria “tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”(BRASIL, 1967).

Desta forma, coube aos doutrinadores conceituar. Segundo o doutrinador Eduardo Sabbag (2016, p. 555) “a contribuição de melhoria manifesta-se pelo poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública”.

Para o doutrinador Ricardo Alexandre (2016), a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, uma vez que sua cobrança depende de uma atuação estatal específica quando um ente realiza uma obra pública e o particular tem seu imóvel valorizado.

De acordo com Alexandre Mazza (2019) o elemento finalístico desse tributo é a absorção da mais-valia, ou seja, o quanto de valorização foi agregado no patrimônio do contribuinte. Afirma, ainda, ser injusto que o particular obtenha enriquecimento patrimonial sem causa, devendo, portanto, restituir aos cofres públicos o benefício adquirido.

Kiyoshi Harada (2017, p. 238), por sua vez, diz que a “contribuição de melhoria é espécie tributária que tem por fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte”. O autor faz menção ao princípio da equidade, porquanto, não considera justo toda a comunidade custear uma obra que trará benefício direto e específico para determinadas pessoas.

Assim sendo, sempre que a Administração Pública realizar uma obra pública que ocasione uma valorização patrimonial aos proprietários de bens imóveis poderá ser instituída a contribuição de melhoria.

2.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PREVISÃO LEGAL

A competência tributária é o poder outorgado constitucionalmente aos entes políticos para que possam criar tributos por meio de lei, e nos termos do art. 7º do CTN ela é indelegável. Entretanto, ela não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa, esta por sua vez, é a aptidão administrativa para cobrar, fiscalizar ou arrecadar tributos e pode ser delegável (MAZZA, 2019).

No que se refere à contribuição de melhoria, a Constituição Federal em seu artigo 145, III, atribuiu competência tributária a todos os entes federativos. Essa competência também está prevista no artigo 81 do Código Tributário Nacional e ratificada no artigo 3º do Decreto Lei nº195/1967.

Portanto, a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios têm competência para instituir o tributo e tal competência será exercida por meio de lei ordinária do ente realizador da obra pública causadora de valorização imobiliária (MAZZA, 2019).

2.4 DOS REQUISITOS PARA A SUA CRIAÇÃO

2.4.1 Da obra pública

A constituição é bem específica quando diz em seu art. 145, III, que poderá ser instituído o tributo contribuição de melhoria se decorrente de obra pública. Nesse sentido, Alexandre (2016) explica que tal investimento não poderá ser privado e que sua arrecadação não pode ser cobrada

antecipadamente com o intuito de obter recursos para realizar uma obra futura, uma vez que só conseguirá saber o valor acrescido ao imóvel após a conclusão da obra.

No entanto, o artigo 9º do Decreto-Lei nº 195/1967 traz uma exceção que permite a cobrança quando executada a obra em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança do tributo, efetuando o lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos (BRASIL, 1967).

O artigo 2º, incisos I ao VIII, do Decreto-Lei nº 195/67, estabelece quais as obras que viabilizam a instituição do tributo. Por exemplo, a abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, a construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, obras de abastecimento de água potável, instalações de redes elétricas, telefônicas, construção de aeroportos e seus acessos (BRASIL, 1967).

A partir da análise do dispositivo supracitado, surgiu uma discussão doutrinária quanto ao rol ser taxativo ou exemplificativo. Mazza (2019) entende que o rol é taxativo somente para o âmbito da União, visto que o diploma legal com natureza federal não tem força jurídica para vincular os demais entes federativos, e para estes, a listagem é meramente exemplificativa. Sabbag (2016) entende que o rol é taxativo, mesmo reconhecendo a dificuldade em se estabelecer essa taxatividade. No entanto, o posicionamento que tem prevalecido é dos doutrinadores Castro, Lustoza e Gouvêa (2016), eles entendem que o rol não é taxativo, e sim exemplificativo, podendo ser cobrado de qualquer obra pública realizada pelo ente federativo, desde que, obviamente, auferida a valorização imobiliária.

2.4.2 Da obra pública x Serviço público

Surge, então, outra discussão referente à obra ou serviço público, mais especificamente sobre asfaltamento e recapeamento de asfalto. Essa questão foi levada aos tribunais e a nossa jurisprudência, igualmente de forma pacífica, entendeu que a pavimentação de rua não asfaltada pode, com certeza, valorizar ou beneficiar os imóveis e, por isso, gerar a contribuição de melhoria por tratar de obra nova (SABBAG, 2016).

O mesmo não se pode dizer da obra ou serviço de recapeamento asfáltico de via pública já asfaltada, esta por sua vez, a jurisprudência entendeu que caracteriza um simples serviço de manutenção e conservação, não rendendo valorização do imóvel, tampouco ensejo à contribuição de melhoria. A título de exemplo, cita-se a Apelação Cível 1458719-0 da comarca de Toledo/PR

(TJPR JUS, 2016). Mesmo porque o recapeamento de asfalto não está previsto nos incisos I a VIII do referido artigo 2º do Decreto-lei nº 195/67, restando ausente o critério material da hipótese de incidência deste gravame (FONYAT, 2006).

2.4.3 Contribuição de Melhoria x Taxa

A partir de então, surgiu outra discussão em razão da cobrança de serviço de recapeamento asfáltico por meio de taxa. Denota-se do art. 145, inciso II, da CF, que para haver cobrança de taxa pelo Poder Público ao contribuinte tem que ensejar como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível (BRASIL, 1988).

O doutrinador Sabbag (2012) esclarece que quando o serviço público for específico (*ut singuli*) e divisível para cada contribuinte, será cobrado por meio de taxa (ex: alvará de funcionamento comercial). Quando o serviço público for indivisível (*ut universi*), como por exemplo: serviço de segurança pública, saúde pública, deverá ser financiado com a receita de impostos.

A distinção é de grande interesse prático e constitui na verdade problema de Direito Administrativo, não de Direito Tributário, no entanto, essa diferença foi fundamental nas decisões dos tribunais (MAZZA, 2019).

Essa discussão chegou até ao STF que ao julgar o Recurso Extraordinário nº 518472/SP, declarou a inconstitucionalidade de taxas cobradas em razão de serviços de manutenção, conservação e limpeza de bens e logradouros públicos, por serem realizados em benefício da população em geral e de forma indivisível (*ut universi*). Portanto, o recapeamento asfáltico não guarda característica de ser divisível, requisito indispensável à espécie. O serviço de manutenção e conservação de asfalto beneficia a população de um modo geral, ou seja, é *ut universi*, por natureza imensurável individualmente, insuscetível, portanto, de ser cobrado por meio de taxa (STF JUS, 2009).

2.4.4 Da propriedade privada

De acordo com o art. 150, VI, alínea “a” da Constituição Federal, a imunidade recíproca, impede que os entes federativos instituem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros (BRASIL, 1988). Sendo a contribuição de melhoria uma espécie de tributo autônoma e a

Constituição se referiu somente aos impostos, subentende-se que a contribuição de melhoria pode ser exigida entre os entes federativos.

Porém, o artigo 2º do Decreto-lei nº 195/67, possuiu clara redação de que este tributo somente é devido no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, não abrangendo os imóveis públicos. O art. 3º, § 3º, do referido decreto, complementa que será cobrada dos proprietários de imóveis do domínio privado, situados na área direta e indiretamente beneficiadas pela obra (BRASIL, 1967).

Como sabido o Decreto-Lei nº 195/67 foi recepcionado pela Constituição de 1988 e não instituiu a incidência face aos bens públicos, deste modo não há possibilidade normativa para cobrança de contribuição de melhorias sobre bens públicos.

2.4.5 Da valorização imobiliária

De acordo com o artigo 81 do CTN para a existência do tributo é necessário que haja uma obra pública e a consequente valorização do imóvel. Porém, se existir a obra, mas não houver valorização imobiliária não poderá exigir a cobrança desse tributo. Ainda, o referido artigo complementa dizendo que tem como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

De acordo com Novais (2018) o limite total é aquele que o ente político, realizador da obra, não poderá arrecadar mais do que foi gasto no total da sua atividade, ou seja, é uma espécie de teto que deverá ser respeitado no momento da cobrança. Já, no limite individual, o autor afirma que a cobrança da contribuição será realizada de forma proporcional e individualizada a depender da valorização de cada imóvel, isto é, a administração deverá analisar discriminadamente a valorização de cada patrimônio, levando em consideração que poderá existir uma valorização de 10% (dez por cento) em um imóvel e 20% (vinte por cento) em outro imóvel.

Hugo de Brito (2017) esclarece que o montante total arrecadado com a contribuição não pode ultrapassar o custo da obra e nem ser exigido do contribuinte valor superior à valorização verificada em seu imóvel. O autor explica que a base de cálculo do tributo é a valorização imobiliária, ou seja, é a diferença entre o valor do imóvel antes do início da obra e valor do imóvel após a conclusão da obra.

Essa discussão da valorização imobiliária foi levada ao STF por meio de dois recursos que serão a seguir elencados. Um deles é o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 982.415/2016/SP, que trata, em síntese, de uma demanda em que o Prefeito do Município de

Sorocaba requereu a inconstitucionalidade dos arts. 4º, §2º, e 8º da Lei Municipal nº 11.028/2014, alegando que tais dispositivos violam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva ao fixar em 60% (sessenta por cento) a parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição de melhoria (STF JUS, 2016).

Ademais, alegou que essa fixação promove o enriquecimento indevido dos beneficiados pela obra, em prejuízo dos demais contribuintes, pois as despesas decorrentes da realização da obra pública devem ser compensadas integralmente pela contribuição de melhoria. Porém, foi negado o provimento do recurso com fundamento de que a contribuição de melhoria incide sobre o *quantum* da valorização imobiliária, ou seja, a base econômica deve observar dois limites: o custo global da obra e a valorização que da obra resultar para cada imóvel, pois a base de cálculo do tributo trata-se da diferença do valor do imóvel antes e depois da atuação do ente público, desde que tenha ocorrido valorização. O Ministro Luis Roberto Barroso fundamentou seu voto com base no recurso Agravo de Instrumento nº 764.300/2009/RS (STF JUS, 2016).

O segundo recurso que chegou ao STF sobre a valorização imobiliária é justamente o AI nº 764.300/2009, o qual teve decisão proferida pela Ministra Cármen Lúcia. Nesta demanda, o Município de Santa Cruz do Sul/RS instituiu o tributo de contribuição de melhoria levando em consideração o custo da obra, dividido proporcionalmente pela testada de cada imóvel, alegando que a simples realização da obra pública justifica a cobrança do tributo, visto que a Constituição Federal de 1988 não refere a valorização do imóvel como elemento identificador da base de cálculo do tributo, bem como, a contribuição de melhoria tem caráter recuperador, posterior, do custo da obra pública realizada, tendo por base o seu custo total, a ser repartido, de acordo com a forma estabelecida pela lei do ente político considerado, no todo ou em parte, entre os contribuintes. A Ministra negou seguimento a este agravo fundamentando seu voto conforme entendimento consolidado da Suprema Corte que a base de cálculo da contribuição de melhoria é o *quantum* da valorização imobiliária decorrente da obra pública, mencionando o RE 114.069/1994 do Rel. Min. Carlos Velloso (STF JUS, 2009).

2.4.5.1 Da desvalorização imobiliária

Não raro, tomou-se conhecimento de diversos questionamentos nos casos em que uma obra pública desvalorizou o imóvel do contribuinte. Esta circunstância ocorre com bastante frequência na construção de presídios, estações do metrô, viadutos, como por exemplo, o Elevado Costa e Silva de São Paulo - conhecido “minhocão”. Nestes casos, o tributarista Mazza (2019) diz que a solução

está no Direito Administrativo e não no Direito Tributário, cabendo, portanto, aquele contribuinte prejudicado propor ação indenizatória por prática de ato ilícito contra o ente realizador da obra pública, fundamentando seu pedido, nos termos do art. 37, § 6º, da CF.

Os Tribunais têm entendido desta forma e dado provimento aos recursos quando comprovada a desvalorização imobiliária e, a título de exemplo, cita-se a Apelação Cível nº 10647120003783001/TJ-MG julgada em 25/06/2015. Na ocasião o Desembargador Rogério Medeiros entendeu que houve desvalorização imobiliária comprovada por laudo pericial em imóvel de propriedade particular. Por tal razão, condenou a Concessionária da Rodovia MG-050 S.A. a pagar indenização ao proprietário, tendo em vista que a realização da obra originou uma rua sem saída. Destacou que não foi projetado um retorno na saída de acesso, e para ter acesso ao bairro era necessário trafegar uma distância significativa pela rodovia e retornar até chegar novamente no bairro. Salientou que a periculosidade do trânsito na rodovia situada na beira do um aterro, podendo ocasionar possíveis desabamentos em razão de erosões na saia do aterro, além de acidentes que podem ocorrer em períodos chuvosos com o escoamento de águas pluviais (TJMG JUS, 2015).

2.4.6 Da criação de Lei e seus elementos essenciais

Além dos requisitos acima já citados, outro requisito fundamental, senão o mais importante trata-se da criação de lei específica. O Código Tributário Nacional ao conceituar tributo em seu art. 3º caracterizou como uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O seu artigo 82, *caput*, também prevê a criação de lei. Ademais, os seus incisos impõe uma série de requisitos que antes de iniciar a obra pública deve-se observar. O inciso I, exige publicação prévia de: a) memorial descritivo do projeto, este é um documento público e obrigatório pela Lei nº 4.591/64, o qual deve ser registrado no cartório competente de Registro de Imóveis. Deve ser elaborado antes do lançamento de qualquer empreendimento ao qual se refere e de forma detalhada abordando todos os setores do projeto; b) orçamento do custo da obra, esse é um elemento fundamental para um projeto sair do papel, sem ele não há como estimar o montante a ser custeado; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada, importante elemento, visto que é com base na delimitação da zona de influência que será possível conhecer os imóveis pertencentes àquela região; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas (BRASIL, 1966).

Além disso, os incisos II e III preveem, respectivamente, prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação dos interessados e a regulamentação mediante processo administrativo de instrução e julgamento sobre essas impugnações, sem prejuízo de apreciação judicial (BRASIL, 1966). Ademais, o artigo 5º do Decreto-Lei 195/1967 esclarece que a publicação dos elementos acima relacionados será por meio de edital.

Percebe-se que a participação da sociedade é de suma importância, cabendo ao interessado se insurgir quanto ao custo da obra, tendo em vista que terá acesso aos detalhes e valor de cada item custeado, diferentemente de outros tributos que não há previsão de questionamento pela sociedade (SABBAG, 2016).

2.4.6.1 Da criação de Lei específica para cada obra

Ocorre que muitas demandas foram levadas aos Tribunais sobre a necessidade da criação de lei para cada obra. Diante disso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou entendimento pela necessidade de lei específica a cada obra invocando o princípio da legalidade, sendo incompatível com qualquer cláusula de tributação baseada em lei genérica, e na inobservância configura evidente ilegalidade e abuso de poder pelo ente tributante (STJ JUS, 2010).

Essa discussão foi decidida no Recurso Especial nº 927.846/2010, que em breve síntese, o recorrente em suas razões recursais alegou que o Tribunal do estado do Rio Grande do Sul decidiu contrariamente a jurisprudência dominante no STJ, violando os arts. 82, § 2º, do CTN; 5º, 6º e 9º, do DL 195/67, sustentando, em suma, que não houve edição de lei ordinária específica, obra por obra, a respaldar a cobrança da exação; que não houve publicação prévia de dois editais, um anunciando a obra, outro demonstrando os custos, bem como não foi notificado previamente quanto ao lançamento (STJ JUS, 2010).

O Tribunal *a quo* entendeu desnecessária a existência de uma lei específica, obra por obra, para a instituição e cobrança de contribuição de melhoria, visto que o Município de Picada Café/RS acostou nos autos a Lei Municipal nº 286/96 que autoriza o Poder Executivo realizar obras de pavimentação asfáltica, atendendo, assim, o princípio da legalidade tributária (STJ JUS, 2010).

Em sede de julgamento do Recurso Especial, o Ministro Luiz Fux, em seu voto conheceu do recurso pela violação ao art. 82, do CTN, uma vez devidamente prequestionada a matéria, e deu provimento ao recurso, com fundamento de que a contribuição de melhoria, exatamente por revestir hipótese tributária, deve ser necessariamente instituída por lei específica em relação a cada obra

realizada, nos termos dos arts. 150, I, da CF/88 e 82, do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação (STJ JUS, 2010).

Outra situação foi o caso do Município de Timbó/SC que interpôs Recurso Especial nº 1.676.246/2017 objetivando a reforma do Acórdão recorrido que entendeu necessária a edição de lei específica com os detalhes atinentes à obra para instituição do tributo. Alega o recorrente, em apertada síntese, a ausência de uniformização jurisprudencial e violação ao art. 82 do CTN, na medida em que não se exige lei específica para cada obra, sendo suficiente a LC Municipal nº 377/2009 para tanto (STJ JUS, 2017).

O Ministro Herman Benjamin negou provimento ao recurso e fundamentou seu voto com base na jurisprudência firmada pelo STJ (REsp nº 927.846/2010/RS), reiterando que a publicação dos elementos previstos no inciso I do art. 82 do CTN deve ser prévia à lei que institui o tributo e só pode se tratar de lei específica para cada obra, dada a natureza concreta dos dados exigidos. Destacou que não resta dúvida quanto esse requisito e que tal fundamento está amplamente assentado na jurisprudência deste Tribunal (STJ JUS, 2017).

Em 2019, essa questão voltou a ser debatida no STJ. O Município de Guarujá/SP interpôs Agravo em Recurso Especial nº 1.349.408 alegando que a Municipalidade observou todos os requisitos previstos no CTN, na Constituição Federal/1988 e na Lei Complementar Municipal nº 38/1997, bem como, o entendimento da exigência de lei específica em consonância com princípio da legalidade é equivocada. No entanto, tal recurso foi negado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho com o fundamento de que a contribuição de melhoria somente pode ser instituída por lei específica, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação (STJ JUS, 2019).

2.5 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva, ou seja, ela é o limite do poder público e o fundamento de todo o sistema jurídico. É ela que enumera os princípios fundamentais da comunidade estatal, definindo as relações entre o Estado e o cidadão, respeitando os direitos e garantias individuais e sociais (CARRAZZA, 2013).

O tributarista Leandro Paulsen (2020), diz que princípios são valores a serem promovidos como ponto de apoio normativo para a boa aplicação do Direito em cada caso concreto.

Na visão de Carrazza (2013), princípios são alicerces do sistema jurídico que consagram valores e possuem caráter normativo que designam limites para construção e interpretação de outras normas. O autor afirma que a violação de um princípio é muito mais gravosa do que a violação de uma regra porque ofende não só um mandamento obrigatório, mas a todo um sistema normativo.

No que tange ao princípio da legalidade, tamanha é a relevância no âmbito do Direito, que primordialmente, está previsto no artigo 5º, inciso II, da CF, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Este dispositivo de modo geral está inteiramente ligado com a liberdade dos indivíduos e visa combater o poder arbitrário do Estado.

Especificamente quanto ao princípio da legalidade tributária, este está previsto no art. 150, inciso I, da CF, o qual veda que à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, exijam ou aumentem tributo sem lei que o estabeleça. Este princípio é primordial para a tributação, sem o qual não existiria o Direito Tributário, ele visa garantir à segurança jurídica nas relações entre Estado e Contribuinte (SACHA, 2020).

Além da previsão constitucional de exigir ou aumentar tributo mediante lei, o Código Tributário Nacional estabeleceu em seu art. 97, incisos I e II, que somente à lei poderá extinguir e reduzir tributo. Ademais, nos incisos III ao VI, destaca outros elementos indispensáveis como: as hipóteses de suspensão e exclusão do crédito tributário, cominação de penalidade e dispensa ou redução de penalidades, fixação de alíquota e de base de cálculo, definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo (BRASIL, 1966).

Quanto à alteração de prazo de pagamento do tributo, o STF ao julgar o Ag.Reg. no Recurso Extraordinário nº 546.316/SP fixou o entendimento de que a alteração pode ser realizada mediante ato infralegal pelo Poder Executivo, sem infringir a regra da legalidade, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita a fixação do vencimento da obrigação tributária (STF JUS, 2011).

Se houver omissão ou obscuridade quanto à indicação do fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo, no caso concreto não será possível identificar o quanto se pagará, porque se pagará, quem pagará e para quem se pagará. Quando não há modo de aplicar a lei, por faltar-lhe elemento essencial ou o legislador não faz norma clara, caberá ao juiz decretar a sua inaplicabilidade pelo mandamento *nullum tributum sine praevia lege* (não há tributo sem lei anterior) reduzindo ao possível a sua abrangência aplicando o *in dubio pro contribuinte*. Nesse sentido, não basta à existência de uma lei determinando a instituição de um tributo, é preciso especificar todos os elementos deste tributo (SACHA, 2020).

Conforme julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 959.274/SC, o STF afirma que a criação de texto legal genérico é vedada em nosso ordenamento jurídico, não sendo permitido que um ato administrativo ou decisão judicial supra essa lacuna por analogia e somente a lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos, bem como, a legalidade tributária é direito fundamental dos contribuintes, não se admitindo a flexibilização em hipóteses que não estejam previstas constitucionalmente (STF JUS, 2017).

Para o tributarista Hugo de Brito (2017) a ideia do princípio da legalidade no direito tributário significa o povo tributando a si mesmo através da representação estatal visando o bem comum, pois a lei é uma expressão de consentimento e vontade coletiva.

Na opinião de Carrazza (2013) a Administração Pública não pode afrontar direitos constitucionais, devendo ser submetida a controles internos e externos, a fim de garantir a legalidade de seus atos e, aqueles que tiverem seus direitos violados poderão impugnar tais atos junto à autoridade administrativa ou judicial.

Aliás, a CF, em seu art. 37, não só exige que a Administração Pública obedeça à lei, como também haja de acordo com critérios de impessoalidade, moralidade, publicidade e equidade, agindo sempre de modo mais útil ao interesse público (BRASIL, 1988).

2.6 DAS CAUSAS LEVADAS AOS TRIBUNAIS

Como a publicação de livros específicos sobre a Contribuição de Melhoria, é pouca e, na maioria das vezes, limitam-se ao seu conceito e fundamento jurídico. Em contrapartida, aumentou gradativamente o número de julgados nos tribunais. Diante disso, uma lei que era considerada morta em nosso país, passou a ter grande notoriedade nos dias atuais.

Para compreender as dificuldades enfrentadas pelo Poder Público na instituição do referido tributo buscou-se julgados nos Tribunais de Justiça, a fim de verificar como essas demandas são decididas e por quais razões chegam aos tribunais. Foram inúmeras as causas semelhantes encontradas, porém, serão elucidadas a título de exemplo apenas as mais recentes e de relevante discussão.

2.6.1 Tribunal de Justiça de Santa Catarina

O primeiro exemplo trata-se da Apelação Cível nº 0300363-16.2015.8.24.0010 interposta pelo Município de Braço do Norte/SC, contra sentença que nos autos da ação declaratória de

nulidade de débito fiscal julgou procedente os pedidos de uma contribuinte para declarar nulo o lançamento tributário realizado e condenar o Município ao pagamento dos valores recolhidos indevidamente (TJSC JUS, 2016).

O Município alegou em suas razões recursais, preliminarmente, ocorrência de cerceamento de defesa, haja vista que não lhe foi oportunizada a realização de perícia a fim de se verificar eventual valorização do imóvel. Afirmou que é notória a valorização dos imóveis com o asfaltamento da rua e por isso é plenamente devido. No mérito, sustentou que é desnecessária a criação de lei específica para cada obra a ser realizada pelo Município que traga valorização aos imóveis da comunidade atingida (TJSC JUS, 2016).

Na decisão judicial o Desembargador Relator afirmou que não houve cerceamento de defesa por conta do julgamento antecipado da lide, uma vez que o juiz pode apreciar livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, devendo indicar os motivos que lhe formaram convencimento. Ademais, nota-se que, no caso em análise, o indeferimento da prova pericial não acarretou prejuízo algum ao apelante, uma vez que, de acordo com as suas próprias alegações, a prova requerida deveria demonstrar a valorização do imóvel do autor em decorrência da pavimentação asfáltica. Até porque, a ilegalidade da cobrança de contribuição de melhoria ocorrida no caso em apreço antecede à verificação do vício acerca da existência ou não de valorização imobiliária, pois se quer existe lei prévia a obra (TJSC JUS, 2016).

Outro exemplo trata-se da Apelação Cível nº 0300543-47.2014.8.24.0081 interposta pelo Município de Xaxim/SC, o qual pretendia a reforma da sentença que julgou procedente os pedidos formulados na ação anulatória de débito fiscal com repetição de indébito. O Município asseverou que o lançamento do tributo foi realizado de forma correta, uma vez que publicou Edital de contribuição de melhoria e para a cobrança da contribuição de melhoria é dispensável a verificação da valorização imobiliária, porque a realização da obra pública em si traz benefícios ao contribuinte (TJSC JUS, 2020).

No julgamento da apelação, a Desembargadora destacou que o Município não nega a inexistência de lei específica a legitimar a cobrança do tributo e confirma que apenas editou e publicou um Edital de rateio de contribuição de melhoria com fundamento no Código Tributário Municipal que contém previsão genérica acerca do tributo. Diante disso, negou provimento do recurso visto que o lançamento do tributo está condicionado à prévia edição de lei específica e a valorização imobiliária é requisito imprescindível para que se justifique a cobrança da modalidade de tributo em comento (TJSC JUS, 2020).

2.6.2 Tribunal de Justiça do Paraná

Outro caso foi do Município de Moreira Sales/PR que interpôs Agravo de Instrumento em face da decisão proferida nos autos da execução fiscal na Vara da Fazenda Pública de Goioerê/PR. O Juízo de primeira instância ao analisar a inicial verificou a ausência de lei e determinou que o Município apresentasse a lei específica prévia à obra pública que legitima a execução da contribuição de melhoria, sob pena de exclusão de ofício do tributo da CDA (certidão de dívida ativa) caso não houvesse a referida lei (TJPR JUS, 2020).

O Município sustentou que para o ajuizamento da execução fiscal basta a peça inicial e a CDA, sendo dispensável a apresentação da lei. Argumentou que ao realizar tal exigência o Juiz criou um novo requisito para o ajuizamento de execuções fiscais, usurpando competência específica do Poder Legislativo, em total afronta à Constituição Federal (1988). Destacou que a eventual inexistência da referida lei é matéria de defesa e deveria ser arguida pelo executado em sede de embargos. Ressaltou que o Juiz ao proferir decisão ora recorrida, acabou por advogar em favor do executado, afrontando claramente o princípio da imparcialidade (TJPR JUS, 2020).

Em segunda instância, foi negado provimento ao recurso com fundamento que inexistente violação ao princípio da imparcialidade ou qualquer ilegalidade em razão do Juízo *a quo* ter determinado de ofício, a produção de provas. Esclareceu em uma vasta fundamentação a respeito do poder instrutório do Juiz, cabendo a ele, como destinatário final das provas, verificar a necessidade ou não das provas requeridas e determinar a sua produção, inclusive de ofício, quando imprescindível para a formação de seu convencimento (TJPR JUS, 2020).

No mérito, foi sucinto em dizer que a apresentação de lei específica tem como objetivo comprovar a exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, da legalidade da execução fiscal. Em se tratando de contribuição de melhoria, resta imprescindível a edição de lei prévia e específica para a realização da obra, não pode o administrador público fazê-lo de maneira distinta, pois existem parâmetros objetivos que devem ser respeitados. Por fim, ressaltou que além do princípio da legalidade, a decisão preferida objetiva a concretização dos princípios da celeridade e economia processual, visto que, de nada adianta uma execução fiscal, advinda de possível lançamento tributário nulo, tramite indefinidamente no Judiciário (TJPR JUS, 2020).

Por fim, último exemplo de relevante interesse sobre o tema foi discutido no recurso de Apelação Cível nº 0008188-78.2014.8.16.0160. Esta demanda trata-se de uma ação civil pública de ressarcimento de danos ao erário, ajuizada pelo Ministério Público do Estado do Paraná em face do ex-prefeito do Município de Sarandi. Extraí-se da sentença que o ex-prefeito de Sarandi foi

condenado a ressarcir integralmente o erário municipal por conceder ilicitamente descontos aos contribuintes no pagamento de IPTU e Contribuição de Melhoria (TJPR JUS, 2020).

Nas razões recursais o ex-prefeito alegou sobre a matéria meritória que não ocorreu lesão aos cofres públicos e não se beneficiou indevidamente; que não tinha vontade de praticar ilegalidade; ausência de erro de conduta, de dano, e de nexo causal entre um e outro; que não houve ilegalidade na sua conduta, vez que realizou os descontos de acordo com a Lei municipal nº 882/2000, bem como, não ofendeu uma norma pré-existente (TJPR JUS, 2020).

No caso de ausência de beneficiamento e inoccorrência de lesão aos cofres públicos, a Desembargadora entendeu não ser o caso de falar em improbidade por enriquecimento ilícito, tendo em vista a ausência de atribuição pelo Ministério Público de vantagem patrimonial ao réu/apelante, pois o ato apurado diz respeito a descontos ilícitos no recolhimento de tributos, o que implica em negligência na arrecadação de tributo e prática de ato proibido em lei, infringindo os arts. 10, inciso X e art. 11, inciso I, ambos da Lei nº 8.429/92 na modalidade culposa (TJPR JUS, 2020).

Nos demais argumentos, o apelante sustenta a legalidade dos descontos realizados sob a autorização da Lei nº 882/2000, no entanto, a referida Lei somente permitia a anistia de juros, multa e correção monetária para débitos inscritos em dívida ativa, jamais o permissivo de descontos para os tributos vincendos. Deste modo, não afrontou só a Lei Municipal em análise, mas também o CTN e a Constituição Federal, visto que os descontos foram concedidos sem lei que o autorizasse. Nesse aspecto, observa-se a ilegalidade não quanto à criação do tributo, e sim, quanto sua redução (TJPR JUS, 2020).

No campo probatório as testemunhas foram unânimes ao afirmar que:

Constantemente aconteciam descontos fora da lei, não sabiam se tinha lei ou não autorizando, mas todo mundo pedia, todo mundo fazia choradeira de desconto. [...] Não viam ilegalidade na ação, na época era bem normal, outras Prefeituras também faziam descontos. Era hábito, o Prefeito manda e a gente obedece, e até hoje é assim. [...] Os descontos não tinham previsão de lei, eram aleatórios, era normal dentro das Prefeituras, não tinha uma média. [...] Na época nem tinha fiscalização rígida que tem hoje, então ninguém questionava as ordens. [...] Era normal às pessoas procurarem a Prefeitura e conseguir descontos, provenientes de autorização e rubrica do Prefeito, ou de seus assessores ou dos Secretários (TJPR JUS, 2020).

Nesse sentido, observa-se o desconhecimento da administração pública e da população acerca da legalidade tributária e do fundamento para a exigibilidade da contribuição de melhoria. Assim sendo, a conclusão lançada pela Desembargadora nada mais é do que era um consenso popular, do que acontecia era costume na época, em razão dos contribuintes sempre pedirem e

receberem descontos no pagamento dos tributos junto à Prefeitura. E da presunção de quem concedia os descontos era o prefeito por ser a autoridade máxima da Prefeitura (TJPR JUS, 2020).

Por unanimidade de votos os Desembargadores acordaram em dar provimento ao recurso do prefeito, visto que não foi possível provar com as provas testemunhais de que as ordens eram vindas diretamente dele, pois recebiam as ordens mediante rubrica. Seria possível identificar por meio de prova pericial grafotécnica, no entanto, o Ministério Público manifestou desinteresse na produção desta prova. Assim, apesar de restar reconhecida a ilegalidade dos descontos realizados pela Prefeitura no recolhimento dos tributos, não restou demonstrado o nexo causal entre os fatos e o sujeito requerido, restando também ausente prova de sua culpa ou dolo (TJPR JUS, 2020).

2.7 OPINIÕES DOS DOUTRINADORES SOBRE AS DIFICULDADES NA APLICAÇÃO DO TRIBUTO

Na visão de Harada (2017) a maior dificuldade na cobrança dessa espécie tributária está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública, pois, existem obras que acarretam valorização longitudinal, ao longo da obra, outras que ocasionam valorização radial, ao redor da obra e outras que ocasionam valorização em pontos extremos. Nesse aspecto, o autor explica que a depender da obra realizada é difícil mensurar a zona de influência, e por esta razão a maioria dos Municípios geralmente cobram a contribuição de melhoria sobre obras de pavimentação de vias públicas, hipótese em que é fácil a delimitação da zona de influência benéfica.

Sabbag (2016) acredita que a estimação da valorização imobiliária é um motivo pela não implementação prática da contribuição de melhoria devido à dificuldade do ente tributante promover com precisão as avaliações e as estimativas de custo que mais se aproximem da realidade.

Por outro lado, Hugo de Brito (2020) diz que a averiguação de valorização de imóveis é algo que o ente tributante já realiza para atualização da base de cálculo do IPTU, ITR, até mesmo nos casos de desapropriação. Portanto, os imóveis já estão sujeitos a impostos que são calculados sobre o seu valor e possuem estimativa prevista nos cadastros fiscais, não podendo ser, portanto, um motivo justificável (CONJUR, 2020).

Na opinião de Sabbag (2016), outro motivo pela inaplicabilidade deste tributo se dá em razão da ampla publicação do orçamento da obra e a possibilidade de impugnação pelo contribuinte. Essa transparência gera incômodos aos maus administradores públicos quando executam obras superfaturadas, com desvios de verbas públicas, à custa do cidadão brasileiro, pagador de tributos. O autor justifica que isso na verdade não é um motivo plausível, e sim, é um empecilho criado para

justificar a inaplicabilidade desse tributo, haja vista ser de conhecimento público que muitas obras são contratadas por valores vultosos, superiores aos que o mercado impõe, o que leva a Administração Pública e as empreiteiras numa tentativa de esconder essas informações, as quais todos devem ter acesso (SABBAG, 2016).

Em concordância com este entendimento, o doutrinador Hugo de Brito (2017), acredita haver falta de interesse dos gestores da Administração Pública e receio em publicar o orçamento com o custo da obra a ser realizada. Isso porque, como o custo da obra é um dos limites ao valor cobrado, a título de contribuição de melhoria, os contribuintes poderão impugná-lo, apontando possíveis superfaturamentos. E os governantes, talvez, não queiram ser controlados e ter suas contas fiscalizadas pelos contribuintes.

Murta (2012) acredita que a divulgação prévia do valor do custo da obra e a arrecadação antes de sua finalização é um motivo pela inaplicabilidade da contribuição de melhoria. Utiliza-se da argumentação de que sabemos que uma obra pública pode ter início com projeção de gastos determinados, todavia, o encerramento não se dará no período informado ou a obra será abandonada e com gastos além daqueles informados previamente. Deste modo, prejudica a capacidade contributiva do indivíduo que rigorosamente fez a sua impugnação do orçamento da obra dentro do prazo estabelecido.

No ponto de vista do tributarista Hugo de Brito (2020), outro motivo alegado é a complexidade do tributo. Porém, o autor afirma que o tributo não é nada complexo se comparado com outros tributos, tais como, ICMS, PIS e Cofins não cumulativos, e por maior que seja a complexidade, nada impede a criação, a fiscalização, o lançamento e a cobrança desses tributos (CONJUR, 2020).

Outro motivo alegado é a baixa arrecadação desse tributo, em contrapartida, o ônus decorrente de sua complexidade é muito maior do que o valor arrecadado. No entanto, o autor Hugo de Brito (2020) não considera o motivo plausível, haja vista existir outros impostos com uma pouca arrecadação e de difícil fiscalização e lançamento, como no caso do ITR (CONJUR, 2020).

Outro fator importante descrito por Santos (1999) é que a maioria dos municípios brasileiros não dispõe de pessoal especializado para a técnica de arrecadação e procedimento administrativo da contribuição de melhoria, fazendo com que, muitas vezes a municipalidade realize atos administrativos nulos, tornando imprescindível a seleção e o treinamento de pessoal de acordo com os métodos e técnicas inerentes ao tributo.

Por fim, o autor Hugo de Brito (2020) esclarece que a falta de interesse na aplicação do tributo não é só por parte do ente público, e sim da população, a qual desconhece a origem desse

tributo e seus benefícios. A propósito, a população tem a constatação errônea de que a contribuição de melhoria aumenta a carga tributária, quando na verdade simplesmente a redistribui de forma justa. Afirma que o cidadão enquanto contribuinte só tem interesse pelo controle na qualidade do gasto público quando isso o afeta diretamente, um defeito parecido com o das autoridades: o de ver o Público como algo que não é de ninguém, e não como algo que pertence a todos (CONJUR, 2020).

Percebe-se, pelas manifestações doutrinárias, que muitos são os motivos e dificuldades enfrentadas pelos entes tributantes, como a ausência de interesse político, dificuldades no cumprimento dos requisitos normativos da lei instituidora, complexidade do tributo, baixa arrecadação, falta de conhecimento e capacitação técnica dos agentes públicos. Todos esses fatores se unem, mascarando-se, de forma a dificultar a sua aplicabilidade.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo principal conhecer a contribuição de melhoria e sua origem, identificar os requisitos necessários para sua criação, bem como, verificar as dificuldades enfrentadas na sua implementação e os motivos alegados quando instituído sem previsão legal. Sendo assim, ocupou-se primeiramente em investigar a origem da contribuição de melhoria e sua evolução histórica no mundo e no Brasil. A partir daí foi possível verificar que esse tributo teve origem na Europa e, posteriormente, foi instituído nos EUA e no Brasil.

Denota-se que o surgimento dessa contribuição se deu em razão do sentimento de injustiça da sociedade, pois, todos contribuíam para a realização da obra pública, porém, a valorização imobiliária ocorria somente nos imóveis de pessoas próximas à obra realizada, causando-o enriquecimento sem causa.

Ao estudar o conceito de contribuição de melhoria, percebe-se que é um tributo vinculado à atuação estatal específica e que somente será exigido de proprietários de bens imóveis, quando da realização de uma obra pública ocasionar uma valorização imobiliária.

No que tange à competência tributária, constatou-se que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a todos os entes políticos, sendo eles a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, a possibilidade de instituição do tributo.

Ao aprofundar o estudo, buscou-se identificar os requisitos essenciais para a criação da contribuição de melhoria, sendo eles, a realização de uma obra pública e a consequente valorização

imobiliária, a incidência do tributo somente em propriedade privada e a criação de lei específica para cada obra.

No que tange à obra pública, viu-se que elas estão nomeadamente em lei e somente incidirá contribuição de melhoria quando se tratar de obra nova, caso contrário, será considerado um mero serviço de manutenção pública. Outro aspecto importante levantado foi a inconstitucionalidade da cobrança de recapeamento asfáltico por meio de taxa, por serem realizados em benefício da população em geral e de forma indivisível.

Assim sendo, constatou-se também que a contribuição de melhoria incide somente face aos bens imóveis privados e necessariamente após a realização da obra pública deverá ocorrer a valorização imobiliária nestes imóveis. Ademais, a arrecadação do Poder Público observará o limite total do custo da obra e o limite individual a depender da valorização de cada imóvel. Porém, se existir a obra, mas não houver valorização imobiliária não poderá exigir a cobrança desse tributo. Por outro lado, se houver desvalorização imobiliária, caberá ao contribuinte prejudicado intentar indenização referente aos danos sofridos.

Por fim, verificou-se que o requisito mais importante trata da criação de lei e seus elementos essenciais, os quais devem ser observados antes de iniciar a obra pública. Outrossim, a respectiva lei deve ser específica para cada obra realizada, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação e a sua inobservância afronta o princípio da legalidade tributária.

No que concerne ao princípio da legalidade tributária, verificou-se que são normas de caráter imperativo e de observância obrigatória, cuja violação é a mais gravosa, porque ofende não só um mandamento obrigatório, mas a todo um sistema normativo. Observou-se, ainda, que a criação de texto legal genérico é vedada em nosso ordenamento jurídico, devendo ser regido pelo princípio da legalidade estrita, cabendo somente à lei estabelecer o tributo e todos os seus elementos, e a ausência desses elementos acarretará ilegalidade e/ou inconstitucionalidade do ato público praticado.

Com a pesquisa de julgados nos tribunais foi possível identificar as mais variadas dificuldades enfrentados pelo poder público na instituição do tributo, tais como, a dificuldade na criação de lei específica, na determinação do valor acrescido ao imóvel valorizado, o desconhecimento do tributo e a falta de capacitação técnica dos agentes públicos.

Vislumbra-se dos casos ora analisados, que se o Poder Público tivesse conhecimento do procedimento de implementação da contribuição de melhoria, essas causas não teriam chegado aos tribunais. O Município de Moreira Sales/PR teria juntado aos autos a referida lei e não alegaria em

suas razões recursais a imparcialidade do juiz ao exigir a apresentação da lei. O Município de Braço do Norte/SC também teria apresentado a lei instituidora do tributo, e não alegaria cerceamento de defesa ao ser negado seu pedido de perícia para verificação de valorização imobiliária. O Município de Xaxim/SC, se realmente conhecesse o procedimento de instituição do tributo, jamais argumentaria que a contribuição de melhoria deve ser cobrada independente de lei específica, sendo dispensável a verificação da valorização imobiliária, requisito este de suma relevância.

Por fim, no último caso analisado, percebemos um desconhecimento por parte dos agentes públicos quanto à ilegalidade na concessão de descontos sem lei que autorizasse, bem como, um desconhecimento do tributo por parte dos contribuintes que solicitavam os descontos de contribuição de melhoria. Percebeu-se, ainda, que a redução do tributo sem previsão legal é passível de improbidade administrativa, o que deveria também ser responsabilizados os administradores públicos quando cobrassem o tributo sem previsão legal. Deste modo, sendo os gestores responsabilizados, essa prática seria inibida pelos demais entes tributantes, visto que o Estado não pode sobrepor interesses técnicos ao bem-estar da coletividade.

A partir daí, buscou-se entender, por meio da opinião de doutrinadores se as dificuldades alegadas são motivos para a Administração Pública agir em desconformidade com a lei. Com isso, foi possível verificar que tais alegações têm sido justificadas na complexidade da instituição do tributo, porém, na visão dos doutrinadores, nada mais é do que falta de vontade política, pois, se assim fosse, todos os demais tributos, que têm as mesmas dificuldades não seriam cobrados.

Nesse contexto, percebe-se que as dificuldades enfrentadas pelo poder público não são motivos juridicamente plausíveis para que seja afrontado o princípio da legalidade tributária. Os motivos bem na verdade são empecilhos criados e operados com inconveniência para justificar a inaplicabilidade desse tributo e torná-lo desacreditado pela população.

Portanto, é extremamente importante a participação ativa da sociedade no meio político e se interessar em conhecer o fundamento da contribuição de melhoria, saber quando será devida e sua importância de arrecadação, pois há uma falsa percepção de que a contribuição de melhoria aumenta a carga tributária, na realidade, o valor arrecadado retorna aos cofres públicos, gerando mais recursos e desenvolvimento social, evitando, assim, que alguns auferam vantagem patrimonial para a qual toda a comunidade contribuiu.

Conclui-se que apesar de ser considerado um tributo complexo, o motivo das causas levadas aos tribunais ocasionadas por cobrança indevida da contribuição de melhoria tem sido a falta de conhecimento do tributo. Quando afirmamos esse desconhecimento, partimos do princípio que por mais que esteja legalmente previsto, o administrador público simplesmente ignora sua existência,

seus requisitos, objetivos e benefícios. O referido tributo é relevante e se devidamente utilizado seria de grande valia para a nossa sociedade, sedenta por desenvolvimento. Por isso, é necessário que a contribuição de melhoria e seus benefícios sejam devidamente conhecidos pelos agentes públicos, por meio de estudos técnicos especializados, cursos de capacitação e qualificação profissional, com o objetivo de desenvolver ações corretivas na aplicabilidade do tributo.

Ademais, se faz necessário também que o tributo seja conhecido por toda a população, por meio de programas e oficinas de conscientização, com o objetivo de informar, esclarecer, simplificando-a, mostrando seu destaque e necessidade para o desenvolvimento das cidades. Assim, serão combatidos não só os superfaturamentos, o enriquecimento sem causa e a ilegalidade da cobrança. Controlar-se-ão as próprias decisões sobre a prioridade de uma obra em vez de outra, pois, não basta que os gastos públicos sejam transparentes e aplicados em obras úteis é preciso uma ampla participação de todos na política.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 05 de outubro de 1988. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 06 ago.2020.

_____. **Decreto-Lei nº 195**, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 06 ago.2020.

_____. **Lei nº 4.591**, de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. Obrigatoriedade do memorial descritivo, art. 32, g. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm Acesso em: 27 ago. 2020.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 06 ago.2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 764300/RS**. Tributário. Contribuição de melhoria. Base de cálculo: custo da obra; impossibilidade.[...] Agravo ao qual se nega seguimento. Agravante: Município de Santa Cruz do Sul. Agravado: Alvarino de Bastos Santos. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma. Brasília, 19 de agosto de 2009. Disponível em:
<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=169&dataPublicacaoDj=09/09/2009&incidente=2693273&codCapitulo=6&numMateria=126&codMateria=3>. Acesso em: 27 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 982415/SP**. Direito Tributário. Contribuição de Melhoria Decorrente de Obra Pública. Fato Gerador: Quantum da Valorização Imobiliária. [...] 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. Agravante: Prefeito do Município de Sorocaba. Agravado: Câmara Municipal de Sorocaba. Relator: Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma. Brasília, 04 a 10 de novembro de 2016. Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur361684/false>. Acesso em: 27 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 546316/SP**. Tributário. Regra da Legalidade. Prazo de Recolhimento de Tributo. Insubmissão. [...] Segundo orientação firmada por esta Suprema Corte, a fixação do prazo de recolhimento de tributo pode ser realizada por norma infraordinária, isto é, sem o rigor do processo legislativo próprio de lei em sentido estrito. [...] Agravo regimental ao qual se nega provimento. Agravante: Paulispell Indústria Paulista de Papéis e Papelão Ltda. Agravado: União. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma. Brasília, 18 de outubro de 2011. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629424> Acesso em: 08 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Direito Tributário. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 959274/SC**. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à Legalidade Tributária. Agravo Regimental Provido. 1. [...] 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário. Agravante: Volvo do Brasil Veículos Ltda. Agravado: União. Relatora: Ministra Rosa Weber, Primeira Turma. Brasília, 29 de agosto de 2017. Disponível em:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13791453>. Acesso em: 05 nov. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 518472/SP**. Tributário. Município de Santo Andre/SP. Taxa de pavimentação asfáltica. Lei nº. 3.999/72, art. 244. Inconstitucionalidade. [...] Isso posto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. (CPC, art. 557, caput). Recorrente: Município de Santo Andre/SP. Recorrida: Caixa Econômica Federal – CEF. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma. Brasília, 24 de março de 2009. Disponível em:
<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=62&dataPublicacaoDj=01/04/2009&incidente=2464717&codCapitulo=6&numMateria=41&codMateria=3>. Acesso em: 19 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 496. São válidos, porque salvaguardados pelas Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1967, os decretos-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967. **Diário da Justiça**: de 10/12/1969, p. 5931; DJ de 11/12/1969, p. 5947; DJ de 12/12/1969, p. 5995. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula496/false>. Acesso em: 05 nov. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1.349.408/SP**. Processual Civil e Tributário. Contribuição de Melhoria. Necessidade de lei específica para cada obra. Base de cálculo. Valorização imobiliária. [...] Agravo conhecido para dar parcial provimento ao recurso especial do município apenas para afastar a multa do art. 538 do CPC/1973. Agravante : Município de Guarujá. Agravado : Sérgio Marino. Relator : Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma. Brasília, 29 de novembro de 2019. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=103996649&num_registro=201601514700&data=20191205. Acesso em: 27 ago. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 927.846/RS**. Tributário. Recurso Especial. Contribuição de melhoria. Lei específica para cada obra. Necessidade. [...] Recorrente: Nelson Metz. Recorrido: Município de Picada Café. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma. Brasília, 03 de agosto de 2010. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=987693&num_registro=200700385803&data=20100820&formato=PDF. Acesso em 27 ago. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.676.246/SC**. Tributário. Contribuição de Melhoria. Lei específica para cada obra. Exigibilidade. Art. 82, I, do CTN. 1. O art. 82, I, do CTN exige lei específica, para cada obra, autorizando a instituição de contribuição de melhoria. [...] 3. Recurso Especial não provido. Recorrente: Município de Timbó. Recorrido: Roland Kannenberg. Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Brasília, 05 de setembro de 2017. Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1631267&num_registro=201701171543&data=20170913&formato=PDF. Acesso em 27 ago. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 3.ed. Bahia: Juspodivm, 2016.

FONYAT, Paula Chiea Kerr. **Notificação de débito da prefeitura municipal de três fronteiras**. 2006. Disponível em: https://www.oabsp.org.br/comissoes2010/gestoes-anteriores/direito-tributario/trabalhos_pareceres/notificacao-de-debito-da-prefeitura-municipal-de-tres-fronteiras. Acesso em: 05 nov. 2020.

GARCIA, Alessandra Silveira. **A contribuição de melhoria**: um tributo convenientemente abandonado e quase esquecido no direito brasileiro. 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=a9dcbcf84c2c778f#:~:text=A%20Contribui%C3%A7%C3%A3o%20de%20Melhoria%20surgiu,sociedades%20ao%20longo%20da%20hist%C3%B3ria.&text=Todavia%2C%20%C3%A9%20poss%C3%ADvel%20reconhecer%20a,Melhoria%20como%20hoje%20se%20apresenta>. Acesso em: 05 nov. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. Hugo de Brito. **Porque não se cobra contribuição de melhoria no Brasil?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-11/consultor-tributario-nao-cobra-contribuicao-melhoria-brasil>. Acesso em: 19 de out. 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 1.0647.12.000378-3/001** Ação de indenização por danos materiais - Concessionária de Serviço Público- Responsabilidade Objetiva - Obra Pública - Desvalorização de Imóvel - Comprovação - Indenização devida. [...] Comarca de São Sebastião do Paraíso. Apelante: Concessionária da Rodovia MG-050 S.A. Apelada: Adriana Cacilda Caldas e Outros. Relator: Desembargador Rogério Medeiros. 13ª Câmara Cível. Belo Horizonte, 25 de junho de 2015. Disponível em: <https://www4.tjmg.jus.br/juridico/sf/relatorioAcordao?numeroVerificador=106471200037830012015778639>. Acesso em 05 de nov. 2020.

MURTA, Antonio Carlos Diniz. **Valorização imobiliária, obra pública e a implementação da Contribuição de Melhoria no Brasil**. 2012. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7cc234202e98d272>. Acesso em: 05 nov. 2020.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. **Apelação Cível nº 1458719-0**. Contribuição de Melhoria - Recapeamento asfáltico - Ilegalidade da cobrança - Valorização do imóvel não demonstrada - Caracterização de conservação de via pública, e não de obra pública.[...] Recurso desprovido. Unânime. Apelante: Município de Toledo. Apelada: Miria de Souza. Relator: Desembargador Cláudio de Andrade . 3ª Câmara Cível. Curitiba, 16 de agosto de 2016). Disponível em: https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/12212081/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-1458719-0#integra_12212081. Acesso em 05 de nov. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Paraná. **Agravo de Instrumento nº 0049572-40.2019.8.16. 0000**. Tributário e processual civil. Execução fiscal. Contribuição de melhoria. Decisão que determinou à parte agravante a juntada da lei Municipal instituidora do tributo, sob pena de exclusão do tributo da

CDA. [...] Recurso conhecido e desprovido. Agravante: Município de Moreira Sales. Agravado: Hezel Maluf. Relator: Desembargador Subst. Mauro Bley Pereira Junior, Primeira Câmara Cível. Curitiba, 17 de Julho de 2020. Disponível em:

https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000011129671/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0049572-40.2019.8.16.0000#integra_4100000011129671. Acesso em 21 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça do Paraná. **Apelação Cível nº 0008188-78.2014.8.16.0160**. Ação civil pública de ressarcimento de danos ao erário. Descontos ilícitos aos contribuintes para pagamento de tributos - IPTU e contribuição de melhoria. Sentença de procedência. Recurso do réu. [...] Mérito. Improbidade administrativa. Lesão ao erário. Desconto tributário irregular. Art. 10, inciso x e art. 11, inciso i, lei 8.429/92. Elemento objetivo presente. Ausência de prova da autoria dos descontos. [...] Prova frágil. [...] Elemento subjetivo ausente. Sentença reformada. [...] Recurso conhecido e provido. Apelante: Julio Bifon. Apelado: Ministério Público do Estado do Paraná. Relatora: Desembargadora Subst. Cristiane Santos Leite, Quarta Câmara Cível. Curitiba, 24 de Julho de 2020. Disponível

em: https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000012151131/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0008188-78.2014.8.16.0160#integra_4100000012151131. Acesso em 21 out. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário I. Saberes do Direito**. 42.ed. São Paulo: Saraiva, 2012

_____. **Manual de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível nº 0300363-16.2015.8.24.0010**. Tributário. Ação anulatória. Contribuição de melhoria. Cerceamento de defesa. Julgamento antecipado. [...] Recurso desprovido. Apelante: Município de Braço do Norte. Apelado: Laudelina de Souza Beger. Relator: Desembargador Subst. Francisco Oliveira Neto, Segunda Câmara de Direito Público. Florianópolis, 08 de novembro de 2016. Disponível em:

http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AADAAIO P1AAJ&categoria=acordao_5 Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível nº 0300543-47.2014.8.24. 0081**. Ação anulatória de débito fiscal c/c pedido de repetição de indébito aforada por dois autores em face do município de Xaxim/SC.[...] Recurso de apelação do Município de Xaxim conhecido e desprovido. [...] Apelante: Município de Xaxim. Apelado: Eugenia Hibenés Guarda e Outro. Relatora: Desembargadora Denise de Souza Luiz Francoski. Quinta Câmara de Direito Público. Florianópolis, 2 de julho de 2020. Disponível em:

http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=contribui%E7%E3o%20de%20melhoria&only_ementa=&frase=&id=AABAg7AAIAAHeutAAQ&categoria=acordao_5. Acesso em 21 out. 2020.

SANTOS, Maurinho Luiz dos. **Contribuição de melhoria**: o desuso de um tributo justo para os Municípios. 1999. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/489>. Acesso em: 05 de nov. 2020.