

Contribuições de Melhoria

Rodrigo Maitto da Silveira

Bacharel em Direito pela PUC/SP. Administrador de Empresas pela FEA/USP. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Membro do Instituto de Pesquisas Tributárias - IPT e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Advogado em São Paulo.

I - Introdução

A contribuição de melhoria é um dos menos utilizados instrumentos de arrecadação tributária previstos no ordenamento jurídico brasileiro. Seu traço distintivo é a possibilidade de um ente público, ao realizar uma obra destinada ao bem-estar da coletividade e que gere valorização de determinados imóveis, cobrar dos respectivos proprietários, total ou parcialmente, o valor correspondente à valorização a que deu causa.

Este trabalho tem como objetivo analisar as diferentes opiniões sobre o tema, apontando o posicionamento que julgamos mais adequado para retratar a contribuição de melhoria.

II - Evolução Histórica da Contribuição de Melhoria no Ordenamento Jurídico Brasileiro

A primeira Constituição Federal a prever a possibilidade de instituição da contribuição de melhoria foi a de 1934, cujo artigo 124¹ estabelecia como requisitos fundamentais para a cobrança desse tributo: i) a comprovação da valorização imobiliária, ii) o motivo da valorização, iii) a competência para cobrá-lo atribuída necessariamente ao ente da Administração Pública que deu causa à valorização imobiliária por conta da realização de obra pública, bem como iv) a sujeição passiva dos proprietários de imóveis valorizados pela obra pública².

A Carta Constitucional de 1937, por sua vez, nada dispôs sobre a matéria, suscitando forte dúvida em relação à possibilidade ou não de instituição da contribuição de melhoria durante o período de sua vigência, levando parte da doutrina a crer que tal tributo teria sido convertido numa espécie de taxa, apenas passível de cobrança pelos Estados e Municípios, conforme interpretação dos artigos 20, 26 e 28 daquele diploma. A constitucionalidade da instituição desse tributo durante a vigência da Constituição de 1937, contudo, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 5.500/RS³.

A Carta Política de 1946 trouxe novamente ao âmbito constitucional a figura da contribuição de melhoria, especificamente em seu artigo 30, inciso I, e parágrafo único⁴. Merece particular atenção a previsão contida na Constituição de 1946,

¹ “Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”

² Cf. RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. *Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 18 a 21.

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade de Valorização do Imóvel”, *Revista de Direito Tributário Atual* nº 15, São Paulo: IBDT/Dialética, 1999, p. 54.

⁴ “Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

na medida em que foram explicitados dois limites a serem observados para fins de cálculo do valor da contribuição, a saber, o limite individual, pelo qual o valor do tributo não poderia ser maior que a valorização imobiliária gerada para cada imóvel em particular, e o limite global, segundo o qual a contribuição de melhoria cobrada, em sua totalidade, dos proprietários beneficiados, não poderia ser superior à despesa incorrida com a realização da obra pública.

Cumprê ressaltar que durante a vigência da Carta Política de 1946 foi editada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, mais conhecida como Código Tributário Nacional - CTN, cujo artigo 81, ao dispor sobre a contribuição de melhoria, também tratou dos referidos limites individual e global. Seguiu-se à edição do CTN a publicação do Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, tratando exclusivamente sobre a contribuição de melhoria. Tal Decreto-Lei contemplou o requisito de valorização imobiliária, apontando como limite para instituição do tributo apenas o custo total da obra pública.

A Constituição Federal de 1967 (cujo início de vigência data de 15 de março desse ano), em seu artigo 19⁵, silenciou sobre o limite individual, o qual foi reintroduzido na ordem constitucional pela Emenda nº 1, de 1969 e, na seqüência, novamente retirado de vigência pela Emenda nº 23, de 1983 (mais conhecida como “Emenda Passos Porto”). Além de extirpar o limite individual para fins de cálculo da contribuição de melhoria, a Emenda Constitucional nº 23/83 também suprimiu o requisito “valorização” como condição suficiente para ensejar a instituição da contribuição de melhoria, passando a prever apenas a possibilidade de se cobrar esse tributo “dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas”.

Mesmo tendo a Emenda Constitucional nº 23/83 excluído o requisito de valorização imobiliária, tem-se que o Supremo Tribunal Federal - STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 115.863-8/SP⁶, posicionou-se pela imprescindibilidade da presença dessa valorização para instituição da contribuição de melhoria. Na mesma linha de raciocínio, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial nº 634-0/SP⁷.

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; (...)

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.”

⁵ “Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: (...)

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram. (...)

§ 3º A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total de sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe deu causa.”

⁶ STF, RE nº 115.863-8/SP, 2ª Turma; Rel. Min. Célio Borja, j. 29/10/1991, *DJU* de 08/05/1992, p. 6.268. Vide ementa: “Constitucional. Tributário. Contribuição de melhoria. Art. 18, II, da CF/67, com redação dada pela EC n. 23/83. Recapeamento asfáltico. Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional n. 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito insito à contribuição de melhoria - persiste como fato gerador dessa espécie tributária. Hipótese de recapeamento de via pública já asfaltada: simples serviço de manutenção e conservação que não acarreta valorização do imóvel, não rendendo ensejo à imposição desse tributo. RE conhecido e provido.”

⁷ STJ, REsp nº 634-0/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 09/03/1994, *DJU* de 18/04/1994, p. 8.440. Vide ementa: “Tributário - Contribuição de Melhoria - Fato Gerador - Base de Cálculo - Requisitos da Valorização ou de Específico Benefício - Artigo 18, II, CF/67 (Emenda 23/83) - Artigo 145, II, CF/88 - Artigos 81 e 82, CTN - Decreto-Lei n. 195/67 (Artigos 1º, 2º e 3º). 1. Recapea-

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 previu em seu artigo 145, III:

“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.”

Note-se que, além da ausência de previsão quanto aos limites, a Constituição atual também não dispõe expressamente sobre “imóveis valorizados” ou “imóveis beneficiados” por obras públicas. A verificação quanto aos requisitos essenciais para instituição da contribuição de melhoria constitui, portanto, ainda hoje, ponto de divergências, sendo fundamental a interpretação do dispositivo constitucional acima transcrito em conjunto com os artigos 81 e 82 do CTN.

III - As Disposições do CTN Relativas à Contribuição de Melhoria

Os artigos 81 e 82 do CTN tratam da contribuição de melhoria nos seguintes termos:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

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

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

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

§ 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.

mento de via pública, com o custo coberto por um ‘plano de rateio entre todos os beneficiados’, afronta exigências legais (arts. 81 e 82, CTN; Decreto-Lei 195/67, arts. 1º e 2º). 2. Ilegalidade do lançamento de contribuição de melhoria baseado no custo, sem a demonstração dos pressupostos de valorização ou específico benefício, conseqüente da obra pública realizada no local de situação do imóvel. 3. Precedentes da jurisprudência. 4. Recurso provido.”

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.”

Enquanto o artigo 81 delimita os contornos do tributo, o artigo 82 estabelece requisitos a serem observados para a sua instituição e cobrança. A análise aprofundada das questões tratadas por esses dispositivos, a ser efetuada adiante, é precedida pela necessidade de constatação da sua efetiva vigência.

Nesse sentido, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 89.791/SP⁸, o STJ concluiu que os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional teriam sido revogados pelo artigo 5º do Decreto-Lei nº 195/67.

No entanto, decisões mais recentes do próprio STJ demonstram que o posicionamento dominante é no sentido de que os referidos dispositivos encontram-se em plena vigência. Cite-se⁹:

“Tributário - Contribuição de Melhoria - CTN arts. 81 e 82.

1. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado.
2. Prevalece o entendimento no STF e no STJ de que não houve alteração do CTN pelo DL 195/67.
3. É ilegal a contribuição de melhoria instituída sem observância do limite individual de cada contribuinte.
4. Recurso especial conhecido e provido.”

Segundo Arx Tourinho¹⁰, na linha da jurisprudência do STF mencionada anteriormente¹¹, não existe contrariedade entre as disposições do CTN e do Decreto-Lei nº 195/67, muito embora defenda o jurista que a Emenda Constitucional nº 23/83 não revogou o referido Decreto-Lei, haja vista que o critério de “benefício” não exclui o requisito de “valorização” do imóvel como condição para instituição da contribuição de melhoria. Para esse autor, portanto, permanecem ainda vigentes o Decreto-Lei nº 195/67 e os artigos 81 e 82 do CTN, posição esta partilhada por Hugo de Brito Machado¹².

Por sua vez, Bernardo Ribeiro de Moraes¹³ conclui que o Decreto-Lei nº 195/67 revogou os artigos 81 e 82 do CTN, tendo sido posteriormente revogado pela Constituição superveniente.

Entendemos, porém, que não há incompatibilidade entre as normas do CTN e a Constituição Federal de 1988. Não há que se falar, por outro lado, na revoga-

⁸ STJ, REsp nº 89.791/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 02/06/1998, DJ de 29/06/1998, p. 139. Vide ementa: “Tributário. Contribuição de Melhoria. Edital. O artigo 82 da Lei 5.172 de 1966, foi revogado pelo artigo 5 do Decreto-lei nº 195, de 1967, porque à 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.”

⁹ STJ, REsp nº 362.788, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 28/05/2002, DJ de 05/08/2002, p. 284.

¹⁰ TOURINHO, Arx. *Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*, coord. Carlos Valder Nascimento, Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 161-163.

¹¹ Vide nota 8.

¹² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 328.

¹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 577.

ção dos artigos 81 e 82 do CTN pelo Decreto-Lei nº 195/67. A existência ou não de previsão expressa acerca da valorização imobiliária ou mesmo dos limites individual e global não é capaz de distorcer a natureza jurídica do instituto tal como foi originalmente concebido, questão esta que será tratada adiante.

De qualquer forma, não vislumbramos a possibilidade de considerar como revogados os artigos 81 e 82 do CTN, mormente pelo fato de que o Poder Judiciário, por meio de manifestações do STJ¹⁴ e de tribunais estaduais¹⁵, vem invocando tais dispositivos como vigentes, atribuindo-lhes efetividade e eficácia à luz da atual Constituição Federal, o que também ocorre em relação ao Decreto-Lei nº 195/67.

IV - Definição e Características

Consiste a contribuição de melhoria numa prestação pecuniária compulsória, exigida em face da valorização imobiliária provocada por obra pública. Justifica, portanto, a cobrança desse tributo, a ocorrência de valorização imobiliária causada por obra pública.

Foi Bilac Pinto o jurista brasileiro que primeiro se lançou ao estudo da contribuição de melhoria, quando este instituto veio a integrar a ordem jurídica pátria, com o advento da Constituição Federal de 1934. Apontou então esse autor, apoiado na doutrina alienígena, cinco requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria¹⁶, a saber:

- 1) a contribuição de melhoria só pode ser lançada em virtude da execução de um melhoramento público;
- 2) sendo que tal melhoramento deve afetar de maneira particular uma área limitada e determinável;
- 3) não pode exceder o benefício decorrente do melhoramento, considerando que esse benefício se traduz no aumento do valor do imóvel;
- 4) não pode exceder, ainda, o custo do melhoramento, mesmo que o benefício seja maior, ou melhor, não se pode arrecadar mais do que o custo da obra pública, sob pretexto do benefício gerado; e
- 5) deve ser dado ao proprietário tributado ampla oportunidade de manifestar-se sobre a imposição, antes que seja o tributo definitivamente cobrado.

Tais requisitos, a nosso ver, delineiam os contornos da contribuição de melhoria nos moldes em que instituída originalmente no Brasil, traduzindo ainda hoje a essência do instituto.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, III, dispôs sobre a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir contribuição de melhoria. Obviamente, o exercício dessa competência somente tem amparo constitucional se realizado pelo ente federativo que realizou a obra pública causadora de valorização imobiliária, valorização essa que é requisito de validade desse tributo.

¹⁴ V.g., STJ, REsp nº 362.788, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 28/05/2002; DJ de 05/08/2002, p. 284.

¹⁵ V.g., 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo - 1º TAC/SP, AC nº 549.669-7, 6ª Câmara Especial de julho de 1995, Rel. Juiz Jorge Farah, j. 28/08/1995, DJSP de 03/10/1995.

¹⁶ PINTO, Bilac. *Contribuição de Melhoria*, Rio de Janeiro: Forense, 1938, pp. 22-23.

Enquadrando-se no teor do artigo 3º do CTN, a contribuição de melhoria tem, inegavelmente, natureza jurídica tributária, pertencendo ao grupo de tributos denominados vinculados, na medida em que depende de uma atividade estatal indiretamente ligada ao contribuinte, a qual, ao lado da valorização imobiliária que dela decorre, compõe a sua hipótese de incidência.

Ao contrário das taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação estatal, a contribuição de melhoria pressupõe a realização de uma atividade pelo poder público, atividade esta que se relaciona indiretamente com os proprietários dos imóveis valorizados.

Enquanto as taxas são cobradas em função do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77, CTN), as contribuições de melhoria são exigidas quando, mediante a realização de obra pública, tal atividade estatal vincula-se indiretamente ao contribuinte, tendo em vista a presença de uma outra circunstância, qual seja, a valorização imobiliária decorrente dessa obra pública.

A caracterização da contribuição de melhoria como tributo vinculado a uma atividade estatal que se relaciona indiretamente ao contribuinte está ligada ao fato de que a obra pública tem sempre por finalidade beneficiar a coletividade, e não alguns poucos indivíduos que possuem imóveis nas áreas vizinhas. A obra pública, fruto da atuação estatal, pode gerar, de modo indireto, a valorização imobiliária, situação em que o ente federativo fica autorizado a instituir e cobrar a contribuição de melhoria.

Por outro lado, a contribuição de melhoria difere-se dos impostos pelo fato de que estes, na qualidade de tributos não vinculados, independem de qualquer atividade estatal para ser cobrados.

A respeito da diferenciação desse tributo em relação aos impostos e às taxas, vejamos as lições de Rubens Gomes de Sousa¹⁷:

“Por estas características, vê-se que a contribuição de melhoria não é imposto nem taxa, porque se aproxima e ao mesmo tempo se distingue de uns e de outros. Aproxima-se dos impostos porque incide sobre a valorização, que é um índice de capacidade contributiva: mas deles se afasta porque lhe falta o caráter de generalidade, isto é, não se cobra de todos os contribuintes mas apenas de alguns, os proprietários de imóveis beneficiados pela obra pública. Por outro lado, aproxima-se das taxas justamente em face do seu caráter remuneratório e do fato de somente ser cobrada de uma determinada categoria de contribuintes; mas também delas se afasta por se referir a uma obra e não a um serviço público, e ainda porque a base do seu cálculo não é simplesmente a repartição do custo, mas é essa repartição combinada com a valorização individual da propriedade.”

Embora a valorização imobiliária dê ensejo ao enriquecimento do proprietário do imóvel, não é apenas o princípio da capacidade contributiva que informa a cobrança da contribuição de melhoria. O princípio que veda o enriquecimento sem causa denota (quando aplicado em relação ao contribuinte) a possibilidade de o

¹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., revista, aumentada e atualizada, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, pp. 413-414.

Estado cobrar a referida contribuição, também impedindo, sob outra perspectiva (quando invocado em face do ente tributante), que tal cobrança vá além dos limites previstos no artigo 81 do CTN.

Não possui esse tributo, por outro lado, natureza ressarcitória, porquanto não visa recompor os gastos do ente público que realizou uma obra. Ao contrário, a contribuição de melhoria visa simplesmente arrecadar, total ou parcialmente, a expressão financeira que corresponda à valorização imobiliária a que deu causa o ente federativo pela realização de uma obra pública.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba¹⁸, a “contribuição de melhoria é o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas, cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao estado. É que a Constituição atribui tais valorizações (total ou parcialmente, conforme a lei, segundo critérios político-financeiros) à pessoa que empreende tais obras”. Ainda sobre a questão da valorização imobiliária, ensina o saudoso mestre que a

“ordem jurídica há de atribuir esse *quid novum* a alguém. Se silenciar, está implicitamente atribuindo-o ao proprietário dos imóveis alcançados, como que por acessão. Entretanto, por considerações políticas, financeiras, de equidade e justiça, etc., a Constituição quis atribuir tais valorizações ao seu próprio causador: o poder público. É o que faz expressamente o art. 145, III da Constituição de 1988, o qual só requer lei ordinária (art. 150, I) para implementá-lo.”

A essência desse entendimento decorre do fato de que o proprietário de um imóvel valorizado por obra pública nada contribuiu para que tal valorização ocorresse, não sendo justo, portanto, apropriar-se desse benefício.

Como espécie tributária autônoma, a contribuição de melhoria também está sujeita às limitações ao poder de tributar previstas no artigo 150 da Carta Política, devendo respeitar especialmente os princípios da legalidade, da isonomia e do não-confisco.

É importante enfatizar que é vedada a cobrança de contribuição de melhoria sem que haja lei dispondo sobre a exação, bem como sobre os critérios utilizados para aferir a valorização imobiliária decorrente de obra pública e, conseqüentemente, os termos em que será lançado o tributo¹⁹.

V - Requisitos para Instituição e Cobrança

Vejamos, a seguir, de modo específico, cada um dos requisitos para instituição e cobrança do tributo.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 175.

¹⁹ Nesse sentido: TRF da 4ª Região, Apelação em Mandado de Segurança nº 95.04.33539-0, Turma de Férias, Juiz Rel. Fábio Rosa, *DJ* de 14/04/1999. Vide ementa: “Tributário. Mandado de Segurança. Legitimidade Passiva. Processo Civil. Apelação. Limites. Contribuição de Melhoria. Esgoto Insular. Decreto Municipal 20/92 (Dec-20/92). (...) 3. A existência de Lei que promove alterações genéricas no Código Tributário Municipal não autoriza a instituição, por meio de decreto, da contribuição de melhoria, pois este não é instrumento adequado à criação de tributo, sendo necessária lei específica. 4. O Decreto Municipal 20/92 (dec-20/92) foi instituído no ano de 1992 e violou o princípio da anterioridade, pois surpreendeu o contribuinte com a exigência de tributo no mesmo exercício financeiro em que foi instituído. 5. Apelação e remessa oficial improvidas.”

V.1) Realização de obra pública

A realização da obra pública é uma das condições para a cobrança da contribuição de melhoria²⁰. Sem obra pública, não se pode cogitar na possibilidade de instituição desse tributo, mesmo porque a Constituição Federal é expressa nesse sentido. Não basta, portanto, a realização de qualquer obra. Necessário que a obra corresponda à concretização do exercício de competências atribuídas ao Poder Público, visando, deste modo, atender interesses públicos²¹.

Há uma corrente doutrinária²² que defende que as obras públicas capazes de ensejar a cobrança de contribuição de melhoria estão previstas no rol taxativo constante do artigo 2º do Decreto-Lei n° 195/67²³. Independentemente de questionar a taxatividade ou não da referida lista, fato é que, se um ente político, ao exercer dentro das competências que lhe são atribuídas a atividade de realização de obra pública, obra essa que tenha por desiderato atender interesses públicos, quer nos parecer que estará ele autorizado, presentes os demais requisitos, a instituir a contribuição de melhoria.

Importante enfatizar que a mera existência de obra pública, por si só, não pode ensejar a cobrança da contribuição de melhoria, já que dessa obra pode ad-

²⁰ Nesse sentido: STF, RE n° 140.799-4, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* de 08/09/1995, p. 28.360. Vide ementa: "Tributário. Município de Santo André/SP. Taxa de pavimentação asfáltica. Lei n. 3.999/72, art. 244. Inconstitucionalidade. Tributo que tem por fato gerador benefício resultante de obra pública, próprio de contribuição de melhoria, e não a utilização, pelo contribuinte, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Impossibilidade de sua cobrança como contribuição, por inobservância das formalidades legais que constituem o pressuposto do lançamento dessa espécie tributária. Inocorrência da alegada afronta ao art. 18, II, da EC 01/69. Inconstitucionalidade, que se declara, do art. 276 da Lei n. 3.999, de 29 de dezembro de 1972, do Município de Santo André/SP. Recurso não conhecido."

²¹ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, entende-se por interesse público aquele que é "pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social" (*Curso de Direito Administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 57).

²² Hugo de Brito Machado entende que a relação das obras públicas previstas no artigo 2º do Decreto-Lei n° 195/67 "é taxativa, isto é, um obra que não tenha sido ali indicada não ensejará a cobrança dessa espécie tributária pelo menos por parte da União Federal. Todavia, a descrição ali feita é bastante abrangente, de sorte que dificilmente se poderá ter uma obra pública que na mesma não esteja contida." (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I (artigos 1º a 95), São Paulo: Atlas, 2003, p. 695). Também Pedro Roberto Decomain, ao se referir ao artigo 2º do Decreto-Lei n° 195/67, sustenta que "aquele diploma estabelece quais as obras públicas cuja implantação permite a cobrança do tributo. Cuida-se de enunciação taxativa, em homenagem ao princípio da legalidade. Outras, não enquadráveis naquele rol, não permitem cobrança da contribuição." (*Anotações ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2000, p. 359)

²³ "Art. 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

- I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
- VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico."

vir desvalorização dos imóveis adjacentes, hipótese em que o direito de indenização a que cabe aos proprietários desses imóveis poderia ter seus efeitos anulados pela instituição e cobrança de contribuição de melhoria. Essencial, portanto, que a valorização imobiliária seja observada como requisito de validade desse tributo.

V.2) Valorização imobiliária decorrente de obra pública

A valorização imobiliária vem sendo atacada por parte da doutrina, que defende que a instituição de contribuição de melhoria não depende da existência de umnexo causal entre obra pública e valorização dos imóveis adjacentes, mas tão-somente de qualquer benefício que tal obra acarrete para os proprietários desses imóveis. Trata-se, pois, de entendimento que corresponde à interpretação literal do artigo 145, III, da Carta Magna, posição essa que acaba por negar vigência ao artigo 81 do CTN.

Representante dessa corrente doutrinária, Luís Eduardo Schoueri²⁴⁻²⁵ atesta o seguinte:

“Possível, pois, a instituição da contribuição, desde que presente o elemento ‘melhoria’ que com ‘valorização’ não se confunde. Limite para a contribuição de melhoria permanece sendo, exclusivamente, o custo da obra (*cost assessment*).”

Posição contrária é aquela que, mesmo com a evolução legislativa da matéria que acabou por suprimir, sobretudo em nível constitucional, a expressão “valorização imobiliária”, entende ainda ser esse um requisito essencial para a instituição da contribuição de melhoria.

Dentro dessa linha de pensamento, a simples melhoria, dissociada da valorização imobiliária, não seria suficiente para, escorada no custo da obra pública, denotar uma base econômica capaz de autorizar a tributação. A melhoria deve ser dimensionada com base em um critério objetivo, qual seja, a valorização dos imóveis adjacentes à obra pública²⁶, mesmo porque a melhoria, sozinha, não se incorpora no patrimônio particular, situação diversa do que ocorre com a valorização imobiliária.

Por outro lado, considerar que apenas a melhoria advinda de obra pública, independente de valorização imobiliária, seria suficiente para justificar a exigência da contribuição, significa ofender o princípio da isonomia, na medida em que a melhoria consiste num resultado eventual cujos destinatários não são os proprietários dos imóveis lindeiros, mas ao contrário, tal benefício resultante de obra pública é apropriado por toda a sociedade. Nesse sentido são as lições de Pedro Roberto Decomain²⁷:

“É que a obra pública nunca é realizada para que alguém, em particular, tenha dela um benefício. Se a Administração Pública rasga ou pavimenta uma rodovia, ou constrói um aeródromo, não o faz tendo em vista o benefício ou a comodidade, especificamente, dos proprietários dos imóveis lindeiros à obra implantada ou melhorada. Toda obra pública tem sempre o

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade da Valorização do Imóvel”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 15, São Paulo: IBDT/Dialética, 2000, p. 59.

²⁵ No mesmo sentido: OLIVEIRA, Régis Fernandes de. “Inexistência da Contribuição de Melhoria no Direito Brasileiro”, *Revista de Direito Tributário* nº 36, São Paulo: RT, 1986, pp. 62-66.

²⁶ Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 46-48.

²⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2000, p. 357.

propósito de trazer benefícios para a comunidade como um todo. A construção da rodovia, ou sua pavimentação, representa um dos exemplos mais claros. Não se destina ela, por óbvio, ao benefício apenas dos que são proprietários de terrenos a ela contíguos. Destina-se ao benefício de quaisquer pessoas que venham a necessitar locomover-se pela rodovia, pouco importa sejam ou não proprietárias de imóveis situados às suas margens. Seria, portanto, inteiramente injusto que apenas os proprietários dos imóveis limítrofes viessem a ter de pagar a contribuição de melhoria, em valor que poderia chegar até mesmo ao rateio, entre todos eles, do custo total da obra, quando na verdade essa mesma obra se destina ao benefício da comunidade considerada como um todo.”

Recapitulando a idéia de que não basta obra pública para validar a cobrança de contribuição de melhoria, é de se notar que a valorização imobiliária constitui requisito imprescindível, já que sem ela, poder-se-ia cogitar uma situação em que um proprietário de imóvel, que sofresse desvalorização em decorrência de obra pública, viesse a ter tolhidos os efeitos do seu direito à indenização constitucionalmente garantido, pela responsabilização patrimonial do Estado (artigo 37, § 6º), já que a cobrança do tributo justificada pela simples existência de obra pública implicaria, de outro lado, um ônus ao referido proprietário. Nesse sentido, alerta Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues²⁸:

“Isso poderia propiciar burla à obrigação de indenizar, na medida em que o Poder Público poderia pretender compensar, com a contribuição de melhoria, o débito resultante do dano, esquivando-se, em última análise, de indenizar. Constituir-se-ia, com isso, uma situação esdrúxula e inaceitável, por violar a isonomia e a distribuição dos ônus sociais.”

Complementando essas idéias, vejamos as lições de Luciano da Silva Amaro²⁹:

“A contribuição de melhoria se liga a uma atuação estatal que por reflexo se relaciona com o indivíduo (valorização de sua propriedade). Esse reflexo é eventual, já que da obra nem sempre resulta aquela valorização; por vezes ocorre o contrário: a obra desvaloriza o imóvel, ensejando pedido de reparação do indivíduo contra o Estado, com o mesmo fundamento lógico que embasa a contribuição de melhoria: se a coletividade não deve financiar a obra que enriquece um grupo de indivíduos, também não se pode empobrecer esse grupo, para financiar uma obra que interessa à coletividade.”

Inúmeros são os precedentes dos tribunais superiores³⁰ no sentido de que, sem a valorização imobiliária decorrente de obra pública, não se pode cobrar a contribuição de melhoria. A título de exemplo, cite-se³¹:

²⁸ RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. *Contribuição de Melhoria*, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 50.

²⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 46-48.

³⁰ *V.g.*, STJ, REsp nº 200.283/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 21/06/1999; REsp nº 169.131/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 03/08/1998; REsp 143.996/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 06/12/1999; STF, RE nº 116.147/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Célio Borja, j. 29/10/1991, DJU de 08/05/1992, p. 6.268; RE nº 116.148-5/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Octavio Gallotti, j. 16/02/1993, DJU de 21/05/1993, p. 9.768; RE nº 114.069-1/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 15/04/1994, DJU de 20/09/1994; RE nº 290.260/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 09/05/2001; RE 237.710/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 30/03/2001.

³¹ STJ, REsp nº 280.248/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 07/05/2002, DJ de 28/10/2002.

“Tributo. Contribuição de Melhoria. Fato Gerador. Valorização do Imóvel. Art. 81/CTN. Precedentes do STF e STJ.

1. A contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização do imóvel que lhe acarreta real benefício, não servindo como base de cálculo, tão-só o custo da obra pública realizada.

2. Recurso especial conhecido e provido.”

Conclui-se, enfim, que a contribuição de melhoria somente poderá ser exigida em função da constatação de valorização imobiliária decorrente de obra pública.

V3) Custo total da obra como limite global da cobrança

O artigo 81 do CTN é claro ao estabelecer o limite global para a cobrança da contribuição de melhoria, representado pela despesa incorrida na realização de obra pública.

Não faltam, entretanto, vozes que proclamam não mais existir, à luz da Constituição Federal de 1988, esse limite global. Para os tributaristas³² que defendem tal linha de pensamento, nada impede que o Estado arrecade além do custo total da obra pública que ensejou a contribuição de melhoria. Dessa tese, contudo, ousamos discordar.

Conforme mencionado linhas atrás, com o respaldo das lições de Geraldo Ataliba, o produto da arrecadação da contribuição de melhoria não visa ressarcir os cofres do ente político que incorreu em gastos na realização de obra pública. Diferentemente, a contribuição de melhoria presta-se a devolver ao ente federativo a riqueza que ele gerou com a realização da obra, riqueza essa caracterizada pela valorização imobiliária dos imóveis adjacentes.

Nesse contexto, indaga-se: poderia o Estado ficar limitado, na cobrança desse tributo, aos custos incorridos na realização da obra pública, quando a valorização imobiliária gerada for superior a tais gastos? Para responder tal questão é preciso invocar o princípio que veda o enriquecimento sem causa do Estado, para concluir que, não possuindo os entes públicos finalidade lucrativa, não há porque ultrapassar o limite global na cobrança da contribuição. Ocorrendo isso, estaria o Estado usurpando a sua condição de ente público, passando a incorporar uma característica que não lhe é natural ou peculiar.

Ainda que os proprietários de imóveis valorizados por obra pública percebam uma riqueza superior ao valor que lhes seria proporcionalmente cobrado a título de contribuição de melhoria com base no custo total dessa obra, não há porque sustentar que a coletividade, de forma indireta, personificada na figura do Estado, estaria propiciando o enriquecimento sem causa, dessa vez de alguns poucos indivíduos. Essa circunstância especial não implica qualquer ônus adicional ao Erário Público, caracterizando uma situação em que não há ofensa de direitos. O mesmo ocorre quando imóveis próximos a um clube recreativo recém inaugurado experimentam valorização pela circunstância especial de sua localização privilegia-

³² Entre eles, BARRETO, Aires F. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 593-594; ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1995, p. 145; CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 300.

da, mas nem por isso pode o aludido clube pleitear para si a valorização imobiliária que gerou aos imóveis localizados nas suas imediações.

Dessa forma, se por um lado ao Estado é atribuída a valorização imobiliária decorrente de obras públicas que realiza, de outro há uma limitação para o exercício dessa prerrogativa, que é justamente o limite global a ser observado na cobrança da contribuição de melhoria.

É importante que o princípio que veda o enriquecimento sem causa seja aplicado de modo balanceado, ora impedindo que apenas alguns particulares percebam riqueza gerada por obra pública, ora vedando que o Estado avance sobre essa riqueza além do quanto efetivamente gastou para gerá-la. Se se permitir que o Estado despreste o limite global, para então cobrar toda a valorização imobiliária percebida pelos proprietários dos imóveis afetados por obra pública, estaria ele assumindo uma condição de agente do mercado imobiliário, cujo objetivo último é, como em toda atividade privada, a obtenção de lucro.

Não há dúvida de que a contribuição de melhoria incide sobre a valorização imobiliária gerada por obra pública, respeitados os limites estabelecidos pelo artigo 81 do CTN, dentre os quais o limite global correspondente ao custo total da obra. Noutras palavras, a contribuição de melhoria não é cobrada em função do custo da obra pública, embora seja por ele limitada.

V.4) Acréscimo no valor do imóvel como limite individual

O segundo limite contemplado pelo artigo 81 do CTN é o individual, caracterizado pelo acréscimo de valor experimentado pelos imóveis afetados pela obra pública. Por esse limite, então, a contribuição não pode ser cobrada, em relação a cada imóvel, em patamar superior à valorização experimentada individualmente.

V.5) Publicação prévia dos elementos contidos no artigo 82, I, do CTN e a possibilidade de contestação por parte dos interessados

O inciso I do artigo 82 do CTN pressupõe a prévia publicação, por meio de lei, dos requisitos mínimos para a cobrança da contribuição de melhoria, quais sejam: i) memorial descritivo do projeto, ii) orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, iii) delimitação da zona beneficiada e iv) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas beneficiadas nela contidas. Na prática, por força do artigo 5º do Decreto-Lei nº 195/67, a publicação prévia desses requisitos vem ocorrendo por meio de edital, o que entendemos contrariar o artigo 82, que contempla a necessidade de lei para tanto.

Questão que se coloca é se o edital deve ser necessariamente publicado antes da realização da obra pública, ou se pode ser publicado posteriormente a ela, mas obviamente antes da cobrança da contribuição.

Sobre o assunto, Célio Armando Janczeski³³ assim se manifesta:

“A ‘publicação prévia’ a que se refere a legislação deve ser compreendida como anterior à cobrança da exação, não da realização da obra. Nesse sentido a jurisprudência majoritária, conforme se verifica dos julgamentos publicados na TJ 105/1281, 117/861 e JTA-RT 89/88 e 106/57.”

³³ JANCZESKI, Célio Armando. “A Controvertida Contribuição de Melhoria”, *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 30, São Paulo: Dialética, 1998, p. 34.

Conforme ressalta o referido autor, a jurisprudência majoritária indica a necessidade de a publicação do edital ser apenas anterior à cobrança, mas não necessariamente anterior à realização da obra³⁴, posição essa da qual partilhamos.

Note-se que a publicação do edital não se confunde com o lançamento do tributo. O ato administrativo de lançamento deve ser, conforme mencionado, posterior à verificação da valorização imobiliária, devendo ainda respeitar o princípio da anterioridade tributária.

Por outro lado, o inciso II do artigo 82 garante o direito de os interessados impugnarem os elementos a que se refere o inciso I do mesmo dispositivo, observado o prazo de 30 dias da sua respectiva publicação.

Por fim, verifica-se que o lançamento da contribuição de melhoria enquadra-se na modalidade denominada lançamento de ofício, a exemplo do que ocorre no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.

Tão logo lançado o tributo, pode o contribuinte, diante de eventual irregularidade ou ilegalidade, impugnar o lançamento (e não mais o edital), dando início à sua revisão.

VI - Hipótese de Incidência da Contribuição de Melhoria

VI.1) Critério material

O critério material da hipótese de incidência da contribuição de melhoria pode ser definido como a ação de perceber valorização imobiliária em decorrência de obra pública. Assim, sendo o proprietário de um imóvel beneficiado pela valorização desse bem em virtude de obra pública, estarão presentes as condições para o nascimento da obrigação tributária.

O critério material possui, então, como núcleo, o verbo *adquirir*, e como complemento: *riqueza por meio de valorização imobiliária causada por obra pública*. Riqueza, nesse contexto, deve ser entendida como uma expressão genérica da qual a valorização imobiliária é a espécie necessária para se viabilizar o nascimento da obrigação tributária.

VI.2) Aspecto temporal

O aspecto temporal diz respeito ao exato momento em que ocorre a valorização imobiliária causada por obra pública. Dessa forma, o momento em que a obrigação tributária surge de modo concreto somente pode ser posterior à realização da obra pública da qual decorra a valorização imobiliária.

Não há que se falar, portanto, na hipótese de considerar existente a obrigação tributária sem que antes esteja constatada a valorização imobiliária em virtude de obra pública já pronta e acabada. Nesse sentido, o fato gerador da contribuição de melhoria consiste não apenas na conclusão da obra pública, como também na efetiva constatação da valorização imobiliária. Se é certo que a valorização pode existir motivada pela mera expectativa da realização da obra pública, tal va-

³⁴ Pela publicação anterior à cobrança: STJ, 2ª Turma, REsp nº 89.791/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 02/06/1998, DJU de 29/06/1998, p. 139; STJ, 1ª Turma, REsp nº 431.068/SP; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 04/06/2002, DJ de 12/08/2002; STJ, 2ª Turma, REsp nº 8.417/SP, Rel. Min. Américo Luz, j. 17/05/1995, DJU de 05/06/1995. Pela publicação anterior à realização da obra pública: STJ, 2ª Turma, REsp nº 8.417/SP, Rel. Min. Américo Luz, j. 17/05/1995, DJU de 05/06/1995, p. 16.647.

lorização sozinha, independentemente da existência da obra pública que lhe dá embasamento, não é suficiente para justificar o nascimento da obrigação tributária.

Nessa linha de idéias, o aspecto temporal está ligado, em primeiro lugar, à realização da obra pública, e, de forma complementar, à valorização imobiliária dela decorrente. Embora sejam dois fatos distintos, apenas com a sua conjugação, atestando o nexo de causalidade entre eles, é que ocorre o fato gerador da contribuição de melhoria.

Por fim, embora a Constituição Federal de 1988 não seja expressa em relação à necessidade de observância do princípio da anterioridade para fins de instituição da contribuição de melhoria, dadas as peculiaridades desse tributo, não nos parece, contudo, que da regra da anterioridade tenha sido ele excepcionado. Portanto, constatada a valorização imobiliária e instituída a contribuição de melhoria, somente a partir do exercício seguinte é que a cobrança poderá ser efetivamente realizada (art. 150, III, “b”), observado ainda o prazo de noventa dias da data em que haja sido publicada a lei instituidora do tributo (art. 150, III, “c”).

VI.3) Aspecto espacial

Em relação ao aspecto espacial, é importante notar que a imposição da contribuição de melhoria somente será legítima em relação à área na qual se localizam os imóveis abrangidos pela valorização decorrente de obra pública. Trata-se, assim, da zona de influência, caracterizada por abranger a área que experimenta efetivamente a valorização imobiliária.

Vale ressaltar, contudo, que a zona de influência pode estar contida não apenas no território do ente tributante (responsável pela obra pública e titular da valorização imobiliária causada), mas também no território do ente federativo (Estado ou Município) vizinho. Neste caso, não há qualquer dúvida em se afirmar que o aspecto espacial, no que se refere à hipótese de incidência da contribuição de melhoria, corresponde à zona de influência, limitada, porém, ao território do ente tributante.

Noutras palavras, não poderá, por exemplo, um Município que tenha realizado uma obra, gerando valorização de imóveis situados dentro do seu território e também de outros localizados no território de Município vizinho, pretender cobrar contribuição de melhoria em relação a estes últimos. A cobrança do tributo fica limitada, portanto, à área territorial de competência do ente federativo, independentemente da zona de influência.

Evidentemente que, nesse particular, não haverá problemas em relação às contribuições de melhoria instituídas pela União Federal, desde que respeitada a mencionada zona de influência.

VI.4) Aspecto pessoal

O sujeito ativo é necessariamente o ente político (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) que realiza obra pública da qual decorre valorização imobiliária.

A sujeição ativa está intimamente ligada à competência administrativa do ente federativo quanto à realização de determinadas obras públicas. Melhor dizendo, as obras executadas por um determinado ente político (em função da competên-

cia que lhe foi outorgada para desempenhar serviços públicos específicos) constituem verdadeiro requisito de validade para a instituição e a cobrança de contribuições de melhoria relacionadas a tais obras públicas.

É possível que, dentro da perspectiva de parafiscalidade, um ente político, aquele que realizou a obra pública, delegue a outro a atividade de fiscalização e arrecadação da contribuição de melhoria³⁵. Na prática, porém, não há notícias de que tal procedimento tenha sido adotado.

O sujeito passivo da contribuição de melhoria, por outro lado, é o proprietário do imóvel valorizado por obra pública. Há autores, contudo, como Aires Barreto³⁶, que sustentam a possibilidade de, além do proprietário, serem também considerados sujeitos passivos o titular do domínio útil, o usufrutuário e o compromissário-comprador imitado na posse.

Não partilhamos desse entendimento, na medida em que, de acordo com o critério material da hipótese de incidência da contribuição de melhoria, somente o dono do imóvel (detentor do direito de propriedade) adquire a riqueza representada pela valorização imobiliária decorrente de obra pública, daí por que apenas ele pode ocupar a posição passiva dessa relação jurídico-tributária. Noutras palavras, à luz da doutrina de Orlando Gomes³⁷, o direito de propriedade, embora passível de limitações, é indivisível, não podendo outros direitos constituídos sobre o mesmo bem absorver a valorização imobiliária que somente beneficia o dono do imóvel. Portanto, só o proprietário é sujeito passivo da contribuição de melhoria.

VI.5) Aspecto quantitativo

A base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária, tendo dois limites, o global, relacionado ao custo total da obra, e o individual, correspondente ao acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

³⁵ Vide artigos 12, § 7º, e 13 do Decreto-Lei nº 195/67.

³⁶ Cf. BARRETO, Aires F. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. I, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pp. 590 e ss.

³⁷ Segundo Orlando Gomes: "Os direitos reais na coisa alheia seriam resultado da decomposição dos diversos *poderes jurídicos* contidos no direito de propriedade. O proprietário desmembraria um desses poderes e o atribuiria a outra pessoa. Os *direitos elementares* do domínio ou *poderes jurídicos* do proprietário são os direitos de *usar, gozar e dispor* da coisa (*jus utendi, fruendi et abutendi*). Destacando algum ou mais de um desses direitos elementares, o proprietário constitui um direito real *limitado*. Se, *v.g.*, desmembra o direito de usar, constitui o direito real de uso; se destaca o direito de usar e gozar, constitui o direito real de usufruto, e assim por diante. (...) Esta concepção do modo de formação dos *jura in re aliena* enraíza no equívoco, ainda hoje difundido, de se considerar a propriedade uma soma de faculdades, direitos ou poderes. Hoje, não mais se admite esse fracionamento, próprio da superada concepção feudal do domínio. O domínio configura-se atualmente como um direito único, embora complexo. Haveria impropriedade em qualificar os direitos reais na coisa alheia como formas de *propriedade limitada*. Não seriam, propriamente, mas, sim, *limitações ao direito único do proprietário*. Melhor se designam, pois, como *direitos limitados*. A limitação varia em extensão e intensidade, permitindo, em consequência, a formação de diversos direitos reais na coisa de outrem. Pode chegar ao ponto de privar o proprietário do gozo de todas as utilidades econômicas da coisa, como se verifica na *enfiteuse*, em que o direito do proprietário, perpetuamente, se limita à percepção do foro anual e ao recebimento do laudêmio quando não exerce o direito de opção. Constituído um *direito real limitado*, o direito do proprietário não se destrói, não se fraciona, não se desmembra, mas apenas se limita por força da constituição de outro direito sobre a mesma coisa." (*Direitos Reais*, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 14-15)

A base de cálculo da contribuição de melhoria não se confunde com o custo da obra, devendo apenas estar a ele limitado.

Com efeito, a base de cálculo da contribuição de melhoria consiste na variação positiva do valor do imóvel causada por obra pública, respeitados os limites global e individual.

A partir da verificação da base de cálculo, a alíquota aplicável poderia corresponder a até 100%. Interessante é o posicionamento adotado por Eliana Calmon, para quem a contribuição de melhoria “não tem alíquota ou base de cálculo, porque tem como limite o custo total da obra, o qual deve ser rateado entre os que se beneficiarem com a valorização imobiliária, sendo esta valorização o limite individual cobrado de cada beneficiário”³⁸.

Embora a interpretação da autora acima mencionada seja possível, entendemos que todo tributo tem base de cálculo e alíquota, ainda que, como no caso da contribuição de melhoria, a alíquota possa corresponder a 100% do valor da base de cálculo.

VII - Conclusões

Diante das considerações acima formuladas, podemos, em linhas gerais, sintetizar o seguinte:

- é impossível cogitar-se da cobrança anterior à conclusão da obra ou sem que se tenha constatado a valorização imobiliária dela decorrente, uma vez que tal valorização e a obra pública que a causou são condições sucessivas e interdependentes de validade da contribuição de melhoria; e
- é necessária a edição de lei dispondo não apenas sobre todos os aspectos da hipótese de incidência do tributo, mas principalmente estabelecendo os critérios para se aferir a valorização imobiliária.

³⁸ CALMON, Eliana. *Código Tributário Nacional Comentado*, coord. Vladimir Passos de Freitas, São Paulo: RT, 1999, p. 378.