

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 1998



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Entidade Complementar à Universidade de São Paulo
Av. Brigadeiro Luiz Antonio, 290 - 9º andar - conj. 97
CEP 01318-000 - São Paulo-SP
Tel.: (011) 3105-8206

Diretoria

Presidente: Alcides Jorge Costa
Vice-Presidente: Walter Barbosa Corrêa
Diretor-Tesoureiro: Walter Piva Rodrigues
Diretores-Executivos: Yonne Dolácio de Oliveira, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ricardo Mariz de Oliveira e Gerd W. Rothmann

Conselho Deliberativo

Angelita de Almeida Vale, Ettore Rebecca, Humberto Marques Filgueiras,
João Francisco Bianco, José Antonio Andrade Martins,
Luis Eduardo Schoueri, Paulo Roberto Cabral Nogueira,
Sérgio de Freitas Costa e Valdir de Oliveira Rocha.

DIALÉTICA

é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/Fax (011) 5084-4544

Editoração Eletrônica
Phoenix

Fotolito da Capa
Oficina de Arte

Impressão
Gráfica Palas Athenu

Índice

<i>ALCIDES JORGE COSTA</i> ICMS - Aquisição de Mercadorias ou Certos Serviços e Crédito contra o Estado	5
<i>EURÍPEDES GOMES FAIM FILHO</i> A Remissão no Direito Tributário Brasileiro	9
<i>GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR</i> A Mora em Direito Tributário	23
<i>JOSÉ FERNANDO CEDEÑO DE BARROS</i> Considerações Econômica do Fato Gerador	32
<i>LUÍS EDUARDO SCHOUERI</i> A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade da Valorização do Imóvel	51
<i>LUIZ MÉLEGA</i> A Parafiscalidade e a Constituição Federal de 1988	60
<i>MARCELO DE AGUIAR COIMBRA</i> Integração das Leis Tributárias	79
<i>RICARDO KRAKOWIAK</i> Limites da Integração no Direito Tributário	97
<i>RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA</i> Juros de Remuneração do Capital Próprio	114
Trabalhos Acadêmicos	
<i>ALYSSON LEANDRO MASCARO</i> A Legalidade Tributária em face das Demandas Contemporâneas .	127
<i>EMERSON DRIGO DA SILVA</i> A Progressividade no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro - algumas Considerações a Respeito	152
<i>GABRIEL NOGUEIRA DIAS</i> Medidas Provisórias: como os Contribuintes deveriam enxergá-las	174

Acerca desta *Curia Regis*, escrevia o bispo de Cahors em 1246:

"Do Rei de França ou de sua Corte, não sai senão o que é justo e equânime, lícito e honesto".⁶¹

Em última análise, a desobediência aos ordenamentos constitucionais concernentes à propriedade, à livre iniciativa, aos princípios tributários da igualdade, da capacidade contributiva e do livre consentimento, bem como à garantia de um processo justo, acarreta verdadeira invasão na vida das empresas e dos cidadãos, constituindo confisco, evidenciando insuportável interferência na vida econômica dos particulares, acarretando, enfim, prejuízo para a Nação.

Não podemos deixar que predomine no campo fiscal a figura do - na expressão saborosa de Louis Pawels⁶² - *vampire-médecin*, que procura convencer suas vítimas de que quanto mais sangue ele lhes suga, melhor elas se comportam.

Bem por isso, afirmou Louis Trotabas⁶³:

"Dans la vie publique, comme dans la vie privée, le pouvoir financier est pour les collectivités comme pour les individus, la condition et la mesure de l'indépendance et de l'autonomie de la volonté, en un mot de la liberté".

A Instituição da Contribuição de Melhoria e a Necessidade da Valorização do Imóvel

Luís Eduardo Schoueri

Doutor em Direito Econômico e Financeiro (Direito Tributário) pela USP. Mestre em Direito (LL.M.) pela Universidade de Munique - Alemanha. Professor de Direito Empresarial na Fundação Getúlio Vargas e Advogado em São Paulo.

A contribuição de melhoria constitui, junto com os impostos e taxas, o conjunto dos tributos que podem ser instituídos - dentro do âmbito de suas competências - por todos os entes da Federação. Não deixa de ser curiosa, daí, a falta de interesse, seja da parte daqueles que se beneficiariam de sua cobrança, seja da doutrina, com raras exceções.

O presente estudo não se propõe a analisar, em todos os aspectos, o tributo. Pretende, exclusivamente, responder a uma questão determinada: se é necessário que ocorra uma valorização do imóvel para que se cobre a contribuição de melhoria.

2. Evolução da Contribuição de Melhoria no Direito Comparado

A história da contribuição de melhoria, no direito comparado, já foi publicada, no vernáculo, por João Baptista Moreira, que chegou a tecer um quadro sinótico geral, iniciando em 1000 a.C., quando já se encontravam expropriações, mediante indenização, para obras de saneamento, na Ilha de Eubéia. Deve-se notar, outrossim, que referido estudo, embora intitulado "Contribuições de Melhoria", não se limita a estas, estudando, do ponto de vista jurídico-tributário, a questão da valorização imobiliária como um todo.¹

É muito difícil fixar-se, com precisão, a data em que foi criada, pela primeira vez, uma contribuição de melhoria, tal como hoje se entende. Ensina Antonio Chaves, citando Deodato e Cannan, que já nos idos de 1250 foi cobrada uma contribuição na Inglaterra, decorrente das obras de reparação do dique de Romney, destacando-se, também, as lembranças de Giaquinto, sobre um ato legislativo inglês de 1662 e dois decretos do Conselho de Luís XIV, de 1672 e de 1678, que impuseram a vários proprietários contribuir, em proporção às vantagens que delas retiravam, às despesas de alargamento das vias às quais faziam frente seus prédios.²

Nos Estados Unidos, a contribuição de melhoria (*special assessment*) iniciou-se por lei de 1691, de Nova Iorque, dali se irradiando de cidade em cidade. Possivelmente em função deste desenvolvimento descentralizado, relata Bilac Pinto,³ em sua monografia sobre as contribuições de melhoria, que cons-

⁶¹ Cf. Petit-Dutaillis, Charles, *La monarchie féodale en France et en Angleterre*, Albin Michel : Saint-Amand (Cher), 1971, pp. 236-38.

⁶² "L'art du vampire-médecin est de faire croire aux gens que plus il leur suce de sang, mieux ils se portent" - cf. Editorial sobre política fiscal francesa, *Le Figaro Magazine*, Paris : ed. internacional, 6 out. 1990, p. 33.

⁶³ Cf. *Finances publiques*. Paris : Dalloz, 1964.

¹ Cf. João Baptista Moreira, *Contribuição de Melhoria (Tratado de Direito Tributário)*, Flávio Bauer Novelli - coordenador, volume VIII), Rio de Janeiro : Forense, 1981, especialmente pp. 258 e ss.

² Cf. Antonio Chaves, *Contribuição de Melhoria*. *Revista de Direito Administrativo*, nº 99, pp. 407 a 412 (407).

³ Cf. Bilac Pinto, *Contribuição de Melhoria*, Forense, s.d (possivelmente 1937) pp. 25-28.

titui, até hoje, a mais completa obra sobre o tema, que a *special assessment* não encontra, naquele país, uma fisionomia própria, sendo *mais adequado se falar na special assessment* dessa ou daquela região. Assim, julga Bilac Pinto mais adequado referir-se a contribuições de melhoria por tipos, a partir de dois critérios, o da extensão do melhoramento e o do cálculo do montante das contribuições. Pelo primeiro critério, seriam as contribuições locais, de zona e gerais. Já no segundo critério, teríamos os *assessments* de custo e os de benefício.

No conceito apresentado por Bilac Pinto, os *assessments* de custo estariam ligados ao que os americanos considerariam decorrentes do poder de polícia, com a distinção de que, nestes casos, o objetivo culminante não seria a arrecadação de tributos, mas o exercício do poder regulamentar, tendente à preservação de ordem pública e ao estabelecimento de regras de boa vizinhança, higiene e urbanidade. Os exemplos do autor seriam os *assessments* de custo de passeio e os de limpeza de estradas, nas imediações da propriedade. Assim, o *assessment* teria por única função remunerar o poder público, por gastos em que este incorreu, no lugar do particular. Não se questionaria, assim, a ocorrência de qualquer benefício. Os *assessments* de benefício, por outro lado, compreenderiam as obras públicas realizadas pelos governos que importassem benefício para a propriedade particular.¹

Também na Europa, podemos encontrar institutos cujas características podem assemelhá-los a nossa contribuição de melhoria, não sendo inoportuno, portanto, mencioná-los.

Na Alemanha, a *Erschliessungsbeitrag* de hoje, que corresponde à contribuição de melhoria por obra pública nova e a *Strassenbeitrag* ("Verbesserungs-, Erweiterungs-, bzw. Modernisierungsbeitrag"), contribuições por melhoramento, ampliação e modernização, encontram suas raízes no direito prussiano, onde, em 1875, já houve a *Fluchtliniengesetz* (lei de recuo e alinhamento de fachadas) que, além de tratar de desapropriação, criou um tributo para a construção da via pública, a *Strassenanliegerbeitrag*, que, como diz o nome, era cobrada dos confinantes da rua. Desde o início, pois, nota Moreira, referido tributo que, na Alemanha, constitui um *tertium*, ao lado dos impostos e taxas, tinha excluído de seu conceito a variável "valorização imobiliária", por sua impraticabilidade, sendo o fato gerador a obra pública e a base de cálculo, seu custo.²

Na Inglaterra, há o "Betterment Tax", cujas origens, como acima mencionado, remontam a 1215. Importante, naquele país, foi, entretanto, o "Tower Bridge Act", de 1895. Conforme mostra Moreira, embora seja a "Betterment Tax" tratada como um exemplo de tributação baseada no critério-benefício, - a verdade é que também naquele país, a única variável que se considera é o custo da obra.³

¹ Op. cit. (nota 3), 26.

² Op. cit. (Nota 1), p. XII.

³ Op. cit. (Nota 1), p. XIII.

3. Contribuição de Melhoria no Direito Brasileiro: Histórico até a Emenda Passos Porto

No Brasil, embora já houvesse, no século XVII, a cobrança de finta baseada em Ordenação portuguesa, os antecedentes históricos que mais parecem assemelhar-se às atuais contribuições de melhoria se encontram nas taxas de calçamento, cobradas no Distrito Federal, por força do Decreto 1.029, de 6 de julho de 1905, em razão da qual metade do custo de pavimentação das ruas deveria correr por conta dos proprietários confinantes. Tais taxas foram cobradas em outras cidades mas, conforme Bilac Pinto, foi em São Paulo que elas ganharam maior notoriedade, com a "questão do calçamento", em virtude do número de ações em juízo questionando sua constitucionalidade, o que foi provido pela Corte de Apelação paulista, para quem a taxa violava a Constituição Federal e o Código Civil.⁷

A contribuição de melhoria foi, pela primeira vez, abrigada pela Constituição Federal em 1934, quando o art. 124, inserido na "Ordem Econômica e Social", assim dispôs:

"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."

Escrevendo na época da vigência deste texto constitucional, Bilac Pinto sustentou ser sua *ratio* a correção de "uma situação que o Estado moderno não poderia tolerar por muito tempo: - as obras públicas, realizadas com o concurso de todos os contribuintes, beneficiavam, quase sempre, a um pequeno numero delles. (...) Estes ultimos, por motivo de melhoramentos publicos, viam valorizarem-se suas propriedades e nada pagavam. Era o mais evidente exemplo de *enriquecimento injusto*, em detrimento da *collectividade*".⁸ A novidade trazida por Bilac Pinto foi a de que a contribuição de melhoria não se baseava, assim, na teoria do benefício, propugnada por alguns financistas de então, segundo a qual os indivíduos deveriam contribuir aos encargos públicos, segundo os benefícios ou vantagens que lhe adviessem. Esta teoria apresentava entraves intransponíveis, dos quais o principal era o de se isentarem dos impostos os ricos e os poderosos. Daí a famosa afirmação de Richelieu, de que ao povo caberia contribuir com seus bens; à nobreza, com seu sangue e ao clero, com suas preces. A principal consequência negativa da teoria do benefício se revelou a partir de quando o Estado passou a assumir funções sociais. Em razão da adoção da teoria do benefício, os pobres deveriam pagar mais impostos que os ricos, por serem justamente os que mais se utilizariam dos serviços do Estado (assistência, saúde, educação etc.). O absurdo é evidente, daí ter sido descartada.

Na Carta de 1937, não se fez qualquer menção à contribuição de melhoria, surgindo, então dúvidas quanto a sua constitucionalidade, resolvidas,

⁷ Op. cit. (nota 3), pp. 62 e ss.

⁸ Op. cit. (nota 1), p. 8.

afinal, em sentido afirmativo, pelo Supremo Tribunal Federal, em acórdão de Philadelpho Azevedo.⁹

A discussão parlamentar que antecedeu à Constituição de 1946 não deixou de lado o cabimento, ou não, da contribuição de melhoria. Relata-nos Rubens Gomes de Sousa¹⁰ que, naquela ocasião, levantou-se a opinião do professor Mario Mazagão, combatendo aquela contribuição, sob o fundamento de que, se a realização de obras públicas só se justifica havendo interesse geral, seria injusto que alguns contribuintes fossem obrigados a contribuir para seu custo; ao mesmo tempo, Mazagão afirmava que não haveria como justificar a contribuição pela obtenção, pelos proprietários, de um benefício especial, porque neste caso, a obra pública não seria eticamente justificável, vez ter sido uma fonte de enriquecimento particular e não a satisfação de uma necessidade de ordem geral. O próprio Sousa demonstra a fragilidade de tais argumentos, como segue: "Com efeito, se por um lado a questão de ser ou não justificada a necessidade da obra pública projetada é um problema geral e não específico da contribuição de melhoria, por outro lado parece inegável que, no estado atual da vida em sociedade, qualquer melhoria, mesmo muitas das normalmente efetuadas por particulares para o seu próprio gozo, revertem de certo modo em benefício da comunidade em geral. Como observa justamente Pontes de Miranda, a obra pública, embora necessariamente localizada, representa sempre um benefício para toda a comunidade, dando em resultado que, se as referidas obras fossem financiadas com os impostos gerais, estariam na realidade sendo pagas em quota proporcionalmente maior pelos que dela se beneficiam apenas indireta ou potencialmente. A cobrança de uma contribuição especial do beneficiado diréto é, assim, um imperativo da justiça distributiva".

Venceram o debate aqueles que defendiam a existência de uma contribuição de melhoria. Na Constituição de 1946, ela foi inserida na ordem tributária, em que o art. 30, inciso I, conferiu a competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para cobrá-la "quando se verificar valorização do imóvel, em conseqüência de obras públicas". O parágrafo único do mesmo artigo esclarecia que "a contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores a despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado".

Visando a regulamentar o dispositivo constitucional acima, Aliomar Baleeiro e Fernando Nóbrega apresentaram à Câmara Federal o projeto de lei nº 5, dispondo sobre a taxa de melhoria. Fundamentava-se tal projeto na competência conferida, então, à União, para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" (art. 50, inciso XV, letra b). Tal projeto foi, já naquela época, duramente criticado por Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto, Professor Ca-

tedrático de Ciência das Finanças na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo o qual, em longo artigo, argumentava que, embora fosse assegurada à União a competência para conceituar a contribuição de melhoria, unificando-a nacionalmente, tal faculdade normativa e genérica não permitiria "uma legislação regulamentar ou detalhada, capaz de obstar aos Estados e Municípios o inalienável exercício de sua autonomia tributária, no caso especialmente relevante pela necessidade de adaptação do tributo às suas peculiaridades regionais e possibilidades administrativas. (...) o projeto de lei nº 5 infringe êsse imperativo de ordem constitucional e prática, ao descer a detalhes de regulamentação que, se admissíveis para efeito das obras federais, jamais poderiam constituir norma obrigatória para as entidades públicas menores".¹¹

Não obstante o alerta do Catedrático, foi baixada a Lei nº 854, de 10.10.49, cujo grau de detalhes revela a influência de referido Projeto de lei.

A sistematização de nosso sistema tributário se deu por meio da Emenda Constitucional nº 18/65, que expressamente abrigou a contribuição de melhoria entre as espécies de tributos, dispondo seu art. 19:

"Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultou para cada imóvel beneficiado".

Pela primeira vez, pois, o Constituinte passou a impor limites quantitativos à cobrança da contribuição de melhoria, distinguindo-se o limite total (custo da obra pública realizada) e o individual (acréscimo de valor resultante da obra).

Foi em tal panorama constitucional que se editou a Lei nº 5.172, de 25.10.66, que posteriormente passou a se denominar Código Tributário Nacional. Este tratou da contribuição de melhoria em dois artigos: o de número 81, cujo texto apenas reproduz, com pequenas modificações, o que já dispunha a Emenda Constitucional nº 18/65 e o de número 82, que apresenta "requisitos mínimos" para a lei que instituir aquela contribuição. O § 1º do mesmo art. 82 dispõe sobre o cálculo da contribuição:

"§ 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."

Em 1967, o texto constitucional deixou de fazer referência expressa ao limite individual, para a cobrança da contribuição de melhoria, passando a exigir, apenas, no art. 19, § 3º, que o total da arrecadação com a contribuição

⁹ RE 5.500-RS. *Direito*, vol. 27, p. 27.

¹⁰ Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Estudos de Direito Tributário*, p. 145.

¹¹ Cf. Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto, *Contribuição de Melhoria - A lei federal normativa. Revista de Direito Administrativo*, vol XII, pp. 1 a 31 e vol XIII, pp. 1 a 22 (vol XIII, p. 19)

de melhoria não ultrapassasse o custo da obra pública. Vale notar, outrossim, que a contribuição de melhoria continuava a pressupor, para sua cobrança, uma valorização dos imóveis, já que, nos termos do inciso III do mesmo artigo, a contribuição seria exigida dos "proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram".

Em 24 de fevereiro de 1967, surgiu o Decreto-lei nº 195 que, revogando expressamente a Lei nº 854/49, tratou detalhadamente da contribuição de melhoria. Referido Decreto-lei não contrariava o Código Tributário Nacional.

Por meio da Emenda Constitucional nº 1/69, a contribuição de melhoria voltou a ter previstos os limites individual e global, nos seguintes termos:

"Art. 18 - Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

(...)

II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado."

4. A "Emenda Passos Porto"

Em 1º de dezembro de 1983, vem a Emenda Constitucional nº 23 ("Emenda Passos Porto"), que modificou o inciso II do art. 18 da Constituição de então, que passou a ter a seguinte e sucinta redação:

"II - contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada".

As mudanças no texto foram claras: substituíam-se o termo "valorizados" por "beneficiados", ao mesmo tempo em que se excluía a referência ao "limite individual".

Em face da análise do dispositivo legal acima transcrito, parece claro o intuito do constituinte derivado, em 1983: a contribuição de melhoria já não mais se deveria sujeitar ao regime complexo imposto pelo Decreto-lei nº 195/67, que espelhava uma contribuição "de benefício", adotando-se, agora, uma contribuição "de custo", bem mais simples e que, seguindo o exemplo da "Erschliessungsbeitrag" alemã, teria como *único parâmetro o custo da obra*, de cuja realização o constituinte já presumia (*presunção legal*) a ocorrência de valorização.

Tal foi o entendimento, também, da jurisprudência:

"Inexiste no texto atual da Constituição a exigência da configuração anterior do tributo, a valorização da obra considerada. *O benefício, pois, passa a ser um corolário da prova da existência do fato gerador típico e único que é a existência de obras públicas realizadas. Divergente se torna a caracterização, pois, do fato gerador, na nova Constituição (art. 145, III, da anterior (art. 18, II, e Emenda Constitucional nº 23/83), a exigir a obra pú-*

blica e o imóvel valorizado pela mesma" (Ac un da 9ª C do 1º TAC SP - AC 516.399-9 - Rel. Juiz Oscarlino Moeeler - j. 30.08.94 - Aptes.: Maria Nazareth de Lima Cunha e Prefeitura Municipal de Itaquaquecetuba; Apdas.: as mesmas; Repte.: Juízo de Ofício - grifamos)

"Com a edição da Emenda Constitucional nº 23, o fato gerador do aludido tributo deixou de ser a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada, para ser a realização da obra executada, em si mesma, ao mesmo tempo em que era eliminado o limite individual relativo ao lançamento do tributo, o que também veio a ocorrer com o limite total, quando da promulgação da vigente ordem constitucional (CF, art. 145, III). Em outras palavras, a contribuição de melhoria, atualmente pode ser exigida pelo Município pela só realização da obra pública, desamarrada de qualquer limite total ou individual no seu lançamento e sem limitação constitucional a determinado rol de contribuintes. Na espécie, o impetrado obedeceu as normas dos arts. 17 e 18 da Lei Municipal nº 516/85, ao indicar, como contribuintes do tributo, os proprietários dos imóveis beneficiados pela obra pública e ao distribuir o custo da obra entre eles, sendo certo que *nenhum óbice legal existia ao critério adotado de repartição do custo segundo a metragem de frente de cada imóvel*. Por via de consequência, forçoso é reconhecer que os lançamentos mencionados na exordial encontram suporte legal na referida legislação municipal, que, por não colidir com as normas constitucionais vigentes, foi por elas recepcionada, sendo, pois *irrelevante, a não-observância, pelo impetrado, dos requisitos do Decreto-lei nº 195/67*. (Ac un da 1ª C do 1º TAC - SP - AEO 525.756/3 - Rel.: Juiz Ary Bauer - j 311.92 - Apte.: Juízo de ofício; Apdos.: Acacio Carreira Navega e outros - grifamos)

"Na verdade, este Tribunal já se manifestara em inúmeras oportunidades pelo entendimento da simplificação da instituição da contribuição de melhoria, por força da vigência da Emenda Constitucional nº 23/83, que alterara a Constituição Federal de 1967, na redação da Emenda Constitucional 01/69. Em que pesem os bem lançados fundamentos da r. sentença, impressiona, em sentido contrário ao entendimento ali adotado, o de que 'não se pode compreender modificação constitucional inútil, resultando dela interpretação semelhante à do texto anterior. Se benefício é valorização, admitindo-se que o valor da contribuição não possa superar a segunda, modificou-se a Constituição, mas mantido restou o limite individual; teria havido assim apenas alteração na redação, permanecendo em efeitos idênticos a norma. Inútil seria a Emenda Passos Porto. Mas se é assim, porque a sua promulgação? Não se aceitando a existência de norma ou modificação dela inúteis, não há como concluir-se a não ser pelo afastamento do limite individual da cobrança e da não-permanência da valorização como fato gerador, outorgando-se às expressões 'valorizados' e 'beneficiados'

sentidos diversos. Em conseqüência, não é mais exigível constar do edital referência à valorização de cada imóvel ou do fator de absorção ou valorização' (voto vencedor do Juiz Maurício Vidigal, RT 624/107). Confirma-se, dentre outros, no mesmo sentido os seguintes julgados: RT 626/104, 7ª Câm., rel. Oswaldo Caron, com elucidativo voto vencedor declarado pelo hoje Desembargador Regis de Oliveira; 624/107, 2ª Câm., rel. Bruno Netto. *Afastava-se, desta forma, a exigência da valorização de cada imóvel, decorrente de obra pública.* Bastava ter sido o imóvel beneficiado pela obra, dispensando-se a valorização imobiliária. Caberia ao proprietário ou possuidor demonstrar em Juízo que seu imóvel não teve qualquer benefício, ou, mesmo, sofreu desvalorização em decorrência da obra. "(Ac da 7ª C do 1º TACSP-mv - AC 454.304-2 - Rel.: Juiz Ariovaldo Santini Teodoro - j 17.03.92 - Apte.: Prefeitura Municipal de Jaboticabal; Apdos.: Odair Biondi - grifamos)

Não merecem reparos as decisões acima, quando reconhecem que não teria sentido uma Emenda Constitucional que não produzisse qualquer efeito. Se o constituinte substituiu os termos "valorizados" por "beneficiados", evidentemente assentiu com a realidade de que é possível que uma obra pública beneficie determinado imóvel, sem que isso implique, necessariamente, valorização.

Como sintetizam Ives e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, "benefício imobiliário abrange campo maior do que valorização imobiliária. Na verdade, o benefício é gênero, do qual a valorização é espécie. Pode ocorrer benefício no imóvel, sem, contudo, haver valorização do mesmo".¹²

Com efeito, valorização é categoria econômica, cuja constatação depende de elementos externos à relação fisco-contribuinte. Pode haver valorização de imóvel, sem que esta decorra de obra pública, assim como pode uma benfeitoria não implicar qualquer valorização. Basta, por exemplo, que se esteja em época de alta recessão, para que nenhuma benfeitoria implique aumento do valor de imóvel, já que ninguém estará disposto a comprá-lo, ou ninguém estará disposto a pagar preço maior que o já alcançado. O núcleo da contribuição de melhoria passou a ser, pois, como bem diz o nome do tributo, a "melhoria", o "melhoramento", a "benfeitoria", decorrente de obras públicas.¹³

Confirmando tal entendimento, cite-se Bernardo Ribeiro de Moraes:

"Como o fato gerador da contribuição de melhoria é a execução da obra pública, a base de cálculo do tributo deverá ser o custo da respectiva obra. No sistema anterior, em que o objeto da contribuição de melhoria era a valorização imobiliária, muitos autores exigiam que a base de cálculo desse tributo fosse a valorização imobiliária, o que

¹² Ives Gandra da Silva Martins e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, *Contribuição de Melhoria. IOB-Jurisprudência*, 1/5656

¹³ Discordamos, assim, da observação de Walter Barbosa Correa. "Contribuição de Melhoria e a Nova Constituição", *IOB-Jurisprudência*, 1/1801, para quem a valorização de imóvel sempre esteve ligada ao conceito de melhoria.

tornava o tributo de difícil percepção. (...) Como a contribuição de melhoria é um instrumento de custeio da obra pública, a base de cálculo dessa espécie tributária será, não o benefício, mas o custo da obra que se deseja financiar. Assim exige a Constituição".¹⁴

Portanto já desde 1983, não tínhamos mais, no Brasil, a espécie tributária da *benefit assessment*, subsistindo, exclusivamente, a *cost assessment*.

Pois bem. Pergunta-se, agora: se o Decreto-lei nº 195/67 foi revogado em 1983, com a edição da "Emenda Passos Porto", por ser com ela conflitante, pode-se, agora, pretender aplicá-lo sob o regime constitucional de 1988?

A resposta negativa evidente se extrai das palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

"48. Caducidade do Decreto-Lei nº 195/67:

O Decreto-lei nº 195/67 caducou antes da Constituição de 1988. É que este diploma legal regulava, com o caráter de lei complementar, uma contribuição de melhoria baseada no critério valorização, como previsto na Constituição de 1967 e na Emenda nº 1/69. Ocorre que em 1983 a Emenda Constitucional nº 23 de 01/12, chamada "Passos Porto", alterou fundamentalmente o tipo de contribuição de melhoria existente, optando pelo critério custo. (...)

A intenção era claríssima: substituir o critério valorização pelo critério custo. Em sendo assim, desde aquela época, o Dec.-lei 195/67 tornou-se incompatível - *venia permissa* das opiniões em contrário - com a Constituição de 1967. Tê-lo como vigente agora, implicaria repristinação atípica, e o que é pior, em subordinar a Constituição vigente a um texto anterior, até mesmo a carta outorgada de 1967, antecipando a escolha do tipo de contribuição pelo legislador complementar, que poderá até se omitir, deixando a escolha às pessoas políticas. A melhor exegese está em considerar de eficácia contível o art. 145, III, da CF vigente, do contrário estar-se-á a presumir que o legislador disse o que não quis dizer. Onde a Constituição não distingue, quando podia fazê-lo, não cabe ao intérprete distinguir. O *minus dixit* na espécie seria temeridade. Isto posto, os Municípios são competentes, assim como os Estados e a União, para adotarem o tipo de contribuição de melhoria que julgarem conveniente, até e enquanto não sobrevenha lei complementar.¹⁵

Conclui-se, portanto, que as pessoas jurídicas de direito público não estão adstritas aos limites impostos pelo Decreto-lei no 195/67, na instituição de sua contribuição de melhoria. 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*).

¹⁴ Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro Forense, 2ª ed., 1993, p. 595

¹⁵ Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 3ª ed., 1991, p. 78.