

OS 40 ANOS DE VIGÊNCIA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DIFICULDADES TÉCNICAS DE INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

*Rodrigo Araújo Ribeiro, Procurador Federal
em Belo Horizonte - MG, Mestre em Direito Tributário
pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG*

SUMÁRIO: 1 Considerações preliminares; 2 Antecedente histórico da Contribuição de Melhoria; 3 A Contribuição de Melhoria como espécie tributária autônoma dentro do contexto constitucional brasileiro; 4 A relevância do posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da instituição e cobrança da Contribuição de Melhoria; 5 O papel do CTN e do Decreto- lei n. 195/67 como normas gerais em matéria tributária disciplinadoras da Contribuição de Melhoria; 6 As dificuldades de cobrança da Contribuição de Melhoria dentro do cenário legislativo nacional recepcionado pela CF/88; 7 Em conclusão; 8 Referências.

RESUMO: O presente trabalho tem por finalidade explorar as dificuldades técnicas de aplicação das normas gerais complementares para a instituição e cobrança da Contribuição de Melhoria por parte dos entes federativos durante os 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional. Faz-se premente a alteração da legislação complementar para fazer valer as competências constitucionais firmadas no Estado Federal brasileiro e a função fiscal da Contribuição de Melhoria como fonte de custeio para as despesas públicas dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

PALAVRAS-CHAVE: Contribuição de Melhoria. Competência constitucional comum dos entes federativos. Ausência de precisão técnica da legislação complementar para sua instituição e cobrança. Perda de receita tributária. Necessidade de alteração da legislação complementar.

1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Pretende-se, neste estudo, analisar os aspectos genéricos da contribuição de melhoria, trazendo à baila as polêmicas que envolvem a cobrança do referido tributo à luz da doutrina, jurisprudência e do direito comparado.

A partir do exame da sua natureza jurídica e da disciplina de seu regime jurídico, constitucional e infraconstitucional, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, procurar-se-á evidenciar as dificuldades técnicas de aplicação correta das normas gerais previstas na legislação complementar existente, principalmente durante os 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional, que descaracterizam e deformam a instituição deste tributo em flagrante prejuízo das competências constitucionais firmadas no Estado Federal brasileiro.

2 ANTECEDENTE HISTÓRICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A Contributo di *Miglioria Specifica*, expressão italiana da espécie tributária aqui tratada, cuja denominação foi atribuída a Roncali, e designada, em espanhol, como *Contribuciones de mejoras*¹, foi, entre nós, denominada de Contribuição de Melhoria, diante do *quid plus* em imóvel particular decorrente de obra pública.

A universalidade da utilização desta espécie tributária, que tem como base de critério discriminador a captação da mais-valia imobiliária decorrente de obra pública, advém do senso comum – razão de equidade e razão ética – que exige a distribuição equitativa dos custos estatais entre os membros da sociedade e o banimento do enriquecimento sem causa de alguns, à custa de todos. Afora estas razões, outras, de caráter econômico e político, aconselham o desestímulo à especulação imobiliária, diante da esperança de valorização do imóvel beneficiado e, respectivamente, exigem o retorno à coletividade dos benefícios e frutos da ação estatal em benefício de determinados imóveis particulares que se valorizaram em decorrência da expansão urbana e do progresso comunitário².

1 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizado**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 571

2 Geraldo Ataliba discorre a respeito das razões (financeira, econômicas, políticas, éticas e de equidade) que sustentam e asseguram a cobrança da contribuição de melhoria do proprietário que se apropriou do benefício financeiro da valorização da obra, em detrimento da sociedade que a custeou. ATALIBA,

No curso da história geral da ciência das finanças públicas, existem duas versões da contribuição de melhoria muito bem diagnosticadas por Sacha Calmon através da obra de Baptista Moreira, qual seja, a vertente inglesa (Betterment Tax) e a alemã (Erschliessungsbeitrag)³.

Conforme noticia o autor, o tributo denominado de Betterment Tax foi criado pelo Parlamento inglês para capturar a mais - valia imobiliária decorrente da obra pública realizada no rio Tâmsa, nas imediações de Londres, mediante determinação da coroa britânica que pretendia marcar as suas margens no trecho citadino. Logo, terminada a obra, verificou-se a plus valia decorrente, não dos esforços particulares dos proprietários ou de seus investimentos no imóvel, mas da realização da obra pública⁴.

Da mesma forma e partindo de outra matriz histórica, verificou-se o surgimento do *beitrag* germânico, com fulcro no Direito Romano, todavia com influências e características próprias do Direito Alemão, como um tributo destinado a recuperar o gasto estatal com obras públicas ligadas aos planos de urbanização.

Nos Estados Unidos da América, sob a denominação geral de *Special Assesment*, o *Public Finance* (ciência das finanças) concentra dois tipos de exações de natureza distinta: o *cost assesment* e o *benefit assesment*.

Assim, com especial êxito no direito norte-americano, a cobrança do *Special Assesment* teve sua grande parcela de responsabilidade, especialmente no pós guerra, no auferimento de receitas públicas para frear a grande depressão econômica⁵. Contudo, verifica-se, diante da análise da legislação financeira daquele país, que embora semelhantes em seus fundamentos, o *cost assesment* e o *benefit assesment* se diferem, repita-se, quanto a sua natureza, ou seja, o primeiro com natureza

Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 176.

3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 74-75.

4 Existem notícias de leis, na Inglaterra dos séculos XIII e XV, que regularam a recuperação das despesas com o alargamento das ruas em Westminster (1662) e obras na parte central de Londres (1667).

5 Conforme ensinamentos de Aliomar Baleeiro, o Tribunal de Nova York, em 1851, através da Decisão do juiz Ruggles, marcou a etapa final para firmar a constitucionalidade da cobrança da contribuição de melhoria como manifestação do poder fiscal nos Estados Unidos. BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003. p.571

estritamente convencional (semicontratual) e própria do direito norte-americano e a segunda, correspondente ao instituto do direito inglês (*betterment tax*), correspondente à verdadeira contribuição de melhoria⁶.

No Brasil, a contribuição de melhoria foi consagrada pela ordem jurídica, como espécie própria de tributo, distinta das taxas e dos impostos, a partir da Constituição Federal de 1934, propriamente em seu art. 124 que prescrevia, *verbis*: “*Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, [...] poderá cobrar dos beneficiários contribuição de melhoria*”

3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA AUTÔNOMA DENTRO DO CONTEXTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Como visto, desde a Constituição Federal de 1934, à exceção da Constituição de 1937, que foi omissa, a ordem jurídica brasileira consagra a contribuição de melhoria como espécie própria, diferente dos impostos e das taxas.

Dentro desse panorama, a Emenda Constitucional n.18, de 01.12.1965, à Constituição Federal de 1946, também previu, em seu art. 19, além dos impostos e das taxas, a cobrança da contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Apesar de unitária a figura do tributo, este é dividido pela legislação e pela doutrina, nacional e estrangeira (alemão, português, espanhol etc.), em espécies tributárias.

No Brasil, especificamente, diante da análise e observação da norma – padrão de incidência tributária de cada exação, pré-traçada na

6 Geraldo Ataliba, com maestria, prediz que a espécie *cost assesment* (cobrança de custo), correspondente ao financiamento de obras públicas, é um instituto próprio do direito americano, desconhecido entre nós, e que visa ao financiamento de obras de interesse restrito e particular de determinadas comunidades que estão distantes do núcleo urbano e que, por isso, a requerimento dos interessados, mediante consentimento prévio quanto ao projeto e custos da obra e com a oportunidade de discussão e questionamento sobre a conveniência e oportunidade da empreitada, assentem o pagamento e a repartição proporcional do custo a todos os interessados. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 179.

Constituição Federal, o cientista do direito verificará quais devem ser as suas hipóteses de incidência e a base de cálculo e, com isto, identificará as várias espécies e subespécies de tributo⁷.

Durante longos anos, a doutrina nacional incorreu na eleição do binômio, fato gerador e base de cálculo da norma jurídico tributária, como critério de análise revestido de maior rigor científico para se aferir as espécies tributárias, mediante a verificação do fato gerador constante na hipótese de incidência da norma estar ou não vinculado a uma atuação estatal, específica e relativa à pessoa do contribuinte, independentemente do *nomen juris*, características jurídico formais e o destino da arrecadação.

Assim, partindo-se do conceito de tributo e da análise da estrutura lógica da norma jurídica tributária, a doutrina dividiu-se, a princípio, em duas escolas, dicotômica e tricotômica, para distinguir no plano doutrinário as espécies de tributos⁸.

A escola dicotômica, tendo como seu maior representante, A.Becker, persegue a idéia de que as espécies tributárias são apenas duas, os impostos e as taxas⁹. Já para a os doutrinadores integrantes da escola tricotômica, aqui incluídos, dentre outros, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho etc., verificam a repartição do tributo em três espécies tributárias, a saber: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Na vigência da Constituição Federal de 1946, a lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, nosso Código Tributário Nacional, seguindo as determinações traçadas por seu idealizador, Rubens Gomes de Souza, previu, em seu art. 5º, caput, a existência de três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria), sendo, portanto, claramente adepto da escola tricotômica ao separar dos fatos geradores das taxas – em razão do poder de polícia ou da utilização de serviços

7 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 426-427.

8 Conforme ensinamentos de Sacha Calmon, ambas as escolas fundamentam suas teorizações a partir do fato gerador da obrigação tributária e da base de cálculo. Todavia, para os adeptos da escola dicotômica, pouco importa que a atuação estatal seja o serviço, obra ou ato do poder de polícia, pois para tanto o Estado cobrará taxas. Não havia divergência nas escolas quanto aos fatos econômicos geradores e presuntivos da capacidade econômica dos contribuintes que ensejam a cobrança dos impostos COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.245.

9 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p.380.

públicos específicos e divisíveis – os fatos geradores de contribuição de melhoria – valorização econômica decorrente de obra pública.

Neste espeque, seguindo a mesma classificação determinada pela Carta de 1967, bem como pela Emenda Constitucional n.01 de 1969, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, expressa e literalmente, em seu art. 145, incisos I, II, III, a possibilidade de instituição e cobrança de três espécies autônomas de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria¹⁰.

4 A RELEVÂNCIA DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DA INSTITUIÇÃO E COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A Constituição Federal de 1988 refere-se a contribuição de melhoria utilizando fórmula muito mais vaga e restrita do que as utilizadas nas Constituições anteriores¹¹.

Diferentemente, portanto, da Carta de 1967, e nos mesmos moldes prescritos pelo art. 18 da Emenda Constitucional n.01, de 1969, o constituinte de 1988 limitou-se a declarar que a contribuição de melhoria deve decorrer da realização de obra pública, nos seguintes termos aqui reproduzidos, *verbis*:

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

[...] omissis [...]

III- contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas.

10 Tratando da classificação dos tributos em espécies perante a teoria do Direito Tributário e do texto constitucional, Werther Botelho sustenta a superação da redução do tributo a três espécies, diante da análise simples do fato gerador como vinculado ou não a uma atuação estatal, afirmando a necessidade do estudo da destinação dos tributos a partir da Constituição Federal de 1988 para alocar os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais não mais como subdivisões, mas como espécies autônomas de tributos. SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.p.41

11 Verifica-se, pois, em contrapartida, a redação determinada pelo art. 18, inciso II, da Emenda Constitucional n.01, de 1969, aqui reproduzido, *verbis*: *Art. 18. Compete...instituir: II – Contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários dos imóveis valorizados por obras públicas, que terá com limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.*”

Apesar da literalidade do dispositivo constitucional citado ensejar que o fato gerador da contribuição de melhoria seja a existência de melhoria em imóvel determinado e o nexo causal entre a melhoria e a realização da obra pública, o Supremo Tribunal Federal tem identificado o benefício decorrente da obra pública com valorização imobiliária, requisito inafastável da contribuição de melhoria e, conseqüentemente, fato gerador desta espécie de tributo, inclusive após o advento da Constituição Federal de 1988¹².

Decerto, o benefício decorrente de obra pública com valorização imobiliária será, sempre e necessariamente, pressuposto de contribuição de melhoria, pois, a designação de contribuição de melhoria - *Contributo di Migloria Specifica*, palavra de origem italiana - está intimamente relacionada com a sua finalidade específica, qual seja, evitar a injusta apropriação individual de uma valorização imobiliária decorrente de obra pública, realizada com os recursos do Tesouro Nacional, e devendo beneficiar a todos com equanimidade, sem privilégios ou preferências¹³.

Ainda, ao contrário da Constituição de 1967 e sua Emenda nº 1/69, a Constituição Federal de 1988 não faz menção expressa a limite total (despesa realizada com a obra pública) e limite individual (acréscimo de valor que da obra possa resultar para cada imóvel beneficiado).

O Supremo Tribunal Federal se manifestou a respeito da circunstância de deixar de ser explícita, no permissivo constitucional abreviado pela Constituição de 1988, a limitação da base de cálculo da contribuição de melhoria. Assim, no RE 116.148, DJ 21.05.93, nos termos do voto do Relator, Min. Octávio Gallotti, ficou assentado que o limite individual não necessita de menção expressa, pois decorre naturalmente do fato gerador desta espécie de tributo¹⁴.

12 Confira-se o RE 115.863, tendo como órgão julgador a 2ª Turma do STF e Relator, Min. Célio Borja, DJ de 08.05.1992)

13 Neste sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.336; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 42; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributária**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 415.

14 GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Paula Márcia. Contribuições de Melhoria. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002. p.67.

Verificou-se, pois, que apesar de não constar essas regras do atual texto constitucional, qual seja, que o limite individual, a ser cobrado de cada imóvel valorizado, será o valor a ele acrescido como resultado da obra e que o limite global de arrecadação, considerando todos os imóveis valorizados, será o custo total da obra pública, a contribuição de melhoria era aceita entre nós, diante da redação dos textos constitucionais anteriores, respeitando-se estes dois limites, mas nunca o limite quantitativo isolado, ou seja, apenas a valorização individual causada pela obra ou, simplesmente, pelo seu custo¹⁵.

Contra a dualidade de critérios, notadamente após a redação da Constituição Federal de 1988, Geraldo Ataliba demonstra que o único critério relevante é a valorização individual em decorrência da obra, não importando o seu custo total, tanto que persiste claramente implícito no art. 145, III do texto constitucional vigente¹⁶.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, no RE 115.863, pronunciou-se a respeito dos critérios para se definir o limite à cobrança da contribuição, filiando-se à corrente doutrinária que postula ser a intensidade de acréscimo individual de valor trazido pela obra a cada imóvel beneficiado como o único critério relevante, já que este sim é da essência desta espécie de tributo.

Conclui-se, pois, que em decorrência do avanço doutrinário e da própria interpretação constitucional determinada pelo Supremo Tribunal Federal, pós Constituição Federal de 1988, o benefício individual decorrente de obra pública será o núcleo material da hipótese de incidência da norma jurídico tributária que ensejará a instituição da contribuição de melhoria e, por seu turno, a base de cálculo prevista no mandamento da norma - perspectiva dimensível do aspecto material - será, coerentemente, o valor do benefício individual decorrente da obra, tornando-a espécie própria, inconfundível com os impostos e as taxas¹⁷.

15 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 573

16 Segundo o autor, o critério custo da obra não é conatural à contribuição de melhoria e resultou de uma pitada de ignorância por parte do legislador constitucional anterior, sendo, em boa hora, extirpado do atual texto constitucional. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.171

17 Carrazza, com nitidez, preleciona que a hipótese de incidência da contribuição de melhoria não é ser proprietário de imóvel urbano ou rural, mas a realização de obra pública que valoriza o imóvel urbano e rural. A base de cálculo, por seu turno, longe de ser o valor do imóvel (urbano ou rural), é o *quantum*

5 O PAPEL DO CTN E DO DECRETO- LEI N. 195/67 COMO NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DISCIPLINADORAS DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Infraconstitucionalmente, o Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, seguindo as linhas diretivas da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, à Constituição Federal de 1946, estabeleceu, em seus artigos 81 e 82, os elementos necessários à definição de contribuição de melhoria e os requisitos mínimos a serem atendidos para sua instituição.

Neste contexto, também sob a vigência da Constituição de 1946, o Decreto – lei nº. 195, de 24 de fevereiro de 1967, à guisa de normas gerais sobre a contribuição de melhoria, baixou extensa e minudente disciplina deste tributo, deixando claro, em seu art. 3º, a aplicação de sua disciplina pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

Diante do citado ordenamento até então vigente, é imperioso notar que a Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, recepcionou aquela legislação anterior, naquilo que não seja incompatível com o novo sistema tributário nacional, mediante a prescrição do art. 34, §5º do ADCT.

Assim, seguindo as determinações traçadas pelo sistema tributário nacional vigente, coube à lei complementar, em matéria tributária, notadamente, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Com efeito, restou à União Federal, dentro do feixe de competências concorrentes estabelecidas no art. 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988, ditar normas gerais em matéria de direito tributário, por meio de lei complementar (*ex vi* do art. 146 da CF/88), conferindo uniformidade ao Sistema Tributário Nacional no Estado Federal brasileiro.

A lei, portanto, com *status* de complementar e disciplinadora das normas gerais em matéria tributária, ora em vigor, é o Código

da valorização experimentada pelo imóvel em decorrência da obra pública a ele adjacente. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 472.

Tributário Nacional que fora recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar *ratione materiae*¹⁸.

No tocante à natureza jurídica do Decreto- lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, editado em períodos de anormalidade político-institucional e dispendo sobre matérias exclusivas de competência da lei complementar, incorporou-se ao ordenamento jurídico a partir da Carta de 1967 com eficácia de lei complementar, disciplinando as normas gerais de direito tributário e somente por estas podiam ser modificados¹⁹.

Verifica-se, por todo o exposto, que tanto as disposições do Código Tributário Nacional, arts. 81 e 82, quanto as prescrições do Decreto-lei nº 195/67, frise-se, que dispõem sobre normas gerais de contribuições de melhoria, foram recepcionadas pelo texto constitucional vigente como lei complementar e somente poderão ser alteradas por normas do mesmo nível hierárquico²⁰.

6 AS DIFICULDADES DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA DENTRO DO CENÁRIO LEGISLATIVO NACIONAL RECEPCIONADO PELA CF/88

Em que pese ter a Constituição de 1934 consagrado, pela primeira vez em um texto constitucional, a contribuição de melhoria como espécie própria de tributo, Aliomar Baleeiro noticia que há textos de leis brasileiras, desde 1845, que imprimiam a idéia de recuperação das somas investidas em obras públicas que valorizavam imóveis de particulares, limitando-se, contudo, a compensar a valorização dos imóveis com parte da indenização devida aos proprietários em caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública²¹.

18 Sacha Calmon observa, citando Nunes Leal, que antes da Carta de 1967 e, por suposto, antes da Constituição de 1988, nada distinguia uma lei complementar de outra, ordinária, sendo chamadas de complementares aquelas que tangiam instituições e regulavam os pontos sensíveis do ordenamento jurídico. Após a Constituição Federal de 1988, as leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis, formal e materialmente (forma e fundo). COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 27.

19 A Constituição Federal de 1967, nos mesmos moldes da redação determinada pela Emenda Constitucional nº01, de 1969, prescreveu, *verbis*: *Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: ...omissis.... § 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competências nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.*

20 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributária**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 417

21 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro. Atualizado**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 572.

Ao se difundirem, no Brasil, as práticas fiscais estrangeiras sobre o assunto, várias dificuldades técnicas, traduzidas na legislação complementar infraconstitucional, impossibilitaram a correta aplicação da contribuição de melhoria, nos moldes correspondentes à verdadeira espécie tributária.

Em face da análise dos requisitos mínimos pré-determinados pelo art. 82, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional, assim como as determinações traçadas pelo arts. 5º, 6º e 7º, do Decreto-Lei nº 195/67, chega-se à conclusão de que a contribuição de melhoria restou descaracterizada como tributo através da criação legal de um instrumento semicontratual e com características nitidamente consensuais²².

Com maestria, Geraldo Ataliba preleciona que, ao invés de se adotar no Brasil a verdadeira contribuição de melhoria (*benefit assesment*, no direito norte americano, ou *betterment tax*, no direito inglês), adotou-se, por inadvertência do legislador, o *cost assesment* - instrumento semicontratual previsto no *Public Finance* americano - já anteriormente mencionado em item próprio deste discurso²³.

Assim, copiando-se da legislação alienígena o gênero *Special Assesment* e o tipo de exação *cost assesment*, supondo tratar-se do *benefit assesment*, acolheu-se, equivocadamente, os procedimentos previstos no CTN e no Decreto- lei 195, já que condiciona a cobrança da contribuição de melhoria à aprovação dos projetos, plantas e valores pelos futuros contribuintes, dando caráter de *obligatio ex voluntate* ao conceito legal de tributo previsto no direito brasileiro²⁴.

22 Em ambos textos legais prescrevem os requisitos mínimos de caráter consensual a serem seguidos pela administração pública para cobrança da contribuição de melhoria: publicação prévia de edital com memorial descritivo do projeto, orçamento do custo da obra, determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada, determinação do fator de absorção do benefício de valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas beneficiadas e, principalmente, fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias para impugnação de qualquer dos elementos constantes no edital pelos proprietários dos imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas:

23 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 179.

24 Luciano Amaro ensina que o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN quis explicitar a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar. Com efeito, preleciona o autor que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 18.

7 EM CONCLUSÃO

De todo o exposto, verifica-se que a impossibilidade da instituição e cobrança da contribuição de melhoria prevista no art. 145, III, da Constituição Federal de 1988, deve-se, exclusivamente, à falta de precisão técnica da legislação complementar existente no ordenamento jurídico brasileiro.

A necessidade de alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional, ajustando seus termos aos elementos que compõem a definição legal de tributo, faz-se preeminente para fazer valer as competências constitucionais firmadas no Estado Federal brasileiro.

Somente assim, passados 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional, será possível dar efetividade à cobrança da contribuição de melhoria, fazendo cumprir as razões essenciais e peculiares de sua instituição além, obviamente, da sua importante função fiscal como fonte de custeio para as despesas públicas dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

8 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988.** Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. **Manual de direito tributário.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Paula Márcia. Contribuições de Melhoria. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF.** São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributária.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário.** 1.ed. Belo Horizonte: Del Rey. 2004.