

# Da Contribuição de Melhoria

Notas à Margem do Projeto de Regulamentação apresentado pelo Ministério da Fazenda

JOSÉ SALDANHA DA GAMA E SILVA

## I

### I — ANTECEDENTES DO PROBLEMA

**N**o capítulo atinente à discriminação de rendas, na Constituição brasileira, estipula-se:

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

1. Contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas.”

A figura tributária da contribuição de melhoria, tão familiar hoje em países como a Norte-América, onde o *special assessment* é largamente manipulado, só foi prevista no Brasil em 1934, por dispositivo constitucional. Surgira, então, em nosso direito tributário, como reflexo das doutrinas de democratização dos tributos, tão em voga desde o início do século atual, e cujo sentido primordial é, sem dúvida, a *personalização gradativa* dos tributos.

A Constituinte de 1934 oscilava, durante as discussões sobre o instituto, entre três teorias distintas, todas já anteriormente praticadas em países como os Estados Unidos: a da *excess condemnation* (desapropriação marginal, ou excessiva); a do *unearned increment* (incremento imerecido); a do *special assessment* (contribuição de melhoria propriamente dita).

Pela primeira teoria, o fisco desapropria toda uma área superior à necessária à obra pública em mira, para ulterior revenda. Neste caso, as obras seriam custeadas pelos lucros auferidos pelo Estado, na revenda da área desapropriada. Trata-se do que se poderia chamar de *manipulação da mais valia*, pelo fisco, fenômeno que pode acarretar graves inconvenientes. E' o caso, por exemplo, da desapropriação, entre nós, de toda a área marginal à Avenida Getúlio Vargas: porque toda a área fôsse desapropriada a preços irrisórios, rolaram, durante anos, no Judiciário, numerosas ações de indenização.

Pela segunda teoria, a do *unearned increment*, estaríamos diante da arrecadação, pelo fisco, de quantia equivalente ao *aumento do valor do imóvel*, resultante de fatores estranhos ao esforço ou capital do proprietário, qual seja a realização

de obras públicas. Neste caso, o fisco arrecadaria a *mais valia* resultante, cobrindo, com o produto advindo, o custeio das obras.

Pela terceira teoria, o fisco apenas tributaria a *mais valia* resultante, através do lançamento racional de tributo adequado — seria o *special assessment*, a contribuição de melhoria propriamente dita.

O art. 124 da Constituição de 1934 optou pela última teoria, já que, para alguns constituintes, a arrecadação do *unearned increment* redundaria num indisfarçável impôsto sobre a valorização aleatória do capital, ou, em outras palavras, a desvalorização da moeda.

As Constituições de 1937 e 1946 repetiram os dispositivos da Carta Magna de 1934. Todavia, a Lei n.º 854, de 10 de outubro de 1949, regulando a matéria, alargou os termos da questão, resultando de tal fenômeno que, até hoje, não pôde ser executada na prática. Isto porque, como veremos no decorrer do presente comentário, ao invés de regular a figura da contribuição de melhoria regulou, exatamente, em muitos aspectos, a figura de uma tributação aleatória, sobre lucros fortuitos ou incremento imerecido, como queiram, que justamente havia sido repudiada pelas nossas sucessivas Constituições.

### II — CARACTERIZAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, embora lúdima expressão do poder tributador do Estado, não deve ser confundida com os impostos ou taxas, pois que tem características próprias e especialíssimas. SELIGMAN, sem dúvida o autor que melhor estudou a matéria, no volume *Essays in Taxation*, afirma que o gravame deve tomar por base estritamente o *custo* da obra levada a efeito pelo Poder Público. Dêsse modo, deve ser calculado e lançado em proporção ao serviço ou benefício prestado. Como afirmou a páginas 415, “in special assessments, as in fees, the service for which the expenses incurred redound to the particular benefit of the individual”.

Vê-se, pois, que a contribuição de melhoria de muito se aproxima das simples taxas retributivas. Todavia, delas se afasta no sentido de que

o benefício prestado é *especial e real*, pois que não visa a determinadas *peçoas*, mas a determinados *imóveis*.

Alguns autores, como BILAC PINTO, entendem que este *special benefit*, a que se referem os autores norte-americanos e ingleses, pode ser tomado na acepção restrita de "valorização", "acréscimo de valor", ou lucro.

Como escreve o autor citado, (Contribuição de Melhoria, pág. 11), "na contribuição de melhoria, vigora em tôda sua plenitude o *princípio da equivalência das prestações*, isto é, ao pagamento feito pelo contribuinte corresponde um *benefício especial*, que se traduz na *valorização* de seu imóvel".

Daí deduzir o deputado udenista que "os indivíduos deveriam contribuir aos encargos públicos segundo os *benefícios* ou *vantagens* que lhes adviessem da ação do Estado".

Sem dúvida, a contribuição de melhoria se funda na teoria do benefício especial. Todavia, há dúvida sobre o modo pelo qual deva ela ser cobrada. Levar em conta apenas a *valorização do imóvel, tout court*, seria arbitrário, pois que o Estado passaria a beneficiar-se indêbitamente, taxando maliciosamente o incremento da riqueza alheia — o que não é do conceito do gravame em causa. Visando a este aspecto da questão, SELIGMAN levou em conta principalmente o *custo da obra*, para daí deduzir uma base fixa do tributo, que seria cotizado entre os contribuintes beneficiados. Só assim, fiscalmente falando, o benefício especial poderia ser *mensurável*, tornando-se possível a recuperação, pelo Estado, dos recursos despendidos. Daí afirmar SELIGMAN que a contribuição de melhoria jamais deveria ser progressiva, *mas sempre proporcional* ao benefício especial presuntivo. Dêsse modo, para os norte-americanos, o *special assessment* ou *betterment tax*, como é conhecida na Grã-Bretanha, é uma imposição tributária, compulsória, destinada ao *custeio de melhoramento de interesse público*. É esta idéia central de *custeio do serviço*, que vem diferenciar a contribuição de melhoria dos clássicos impostos baseados na clássica teoria dos benefícios, de que nos deram conta GROTIUS, PUFENDORF, PETTY, ADAM SMITH, TURGOT, e outros.

Sintetizando, podemos adotar a definição recente de ARISTÓFANES ACCIOLY (*Contribuição de Melhoria e Valorização Imobiliária*, pág. 32):

"É a *contribuição de custo* para indenizar serviço ou beneficiamento que se ajunta a imóvel, por obra que o Estado executa, no interesse público, e da qual resulta, em virtude do aumento da "capacidade de aproveitamento econômico" da propriedade imóvel, uma *valorização* para esta última".

### III — DIFICULDADES DE LANÇAMENTO E COBRANÇA

Embora sabidamente um tributo socialmente justo — já que, em sã consciência, seria injusto que a coletividade inteira custeasse obras que iriam beneficiar apenas a alguns poucos — o lançamento e cobrança da contribuição de melhoria oferece obstáculos por vezes intransponíveis, não só de natureza técnica, como de natureza psicológica, pois que sempre surgem resistências ao tributo.

Destarte, é universal o repúdio ao gravame: em França, embora exista lei específica, que data de 1807, o tributo só foi aplicado 30 vezes; na Inglaterra, o fisco teve que recuar e restituir, aos contribuintes, já em 1920, o total arrecadado pelos "increment value duty", "revision duty", e "undeveloped land duty" — figuras em que se desdobrava, na prática, o "betterment tax". Mesmo nos Estados Unidos, em 28 grandes cidades o *special assessment* não deu resultados satisfatórios, sendo de salientar que, em cidades como São Francisco, foi totalmente abandonado.

No Brasil, tanto a União como os Estados não conseguiram ainda dar vida real ao tributo.

Quer-nos parecer que as dificuldades, em nosso país, estão redundando principalmente do texto da Lei n.º 854, de 10 de outubro de 1949.

Em verdade, a Constituição de 1946 fez menção expressa à contribuição de melhoria, em seu artigo 30, n.º I. Todavia, no parágrafo único do mesmo artigo condicionou o *quantum* da contribuição ao *custo da obra*, como se vê:

"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".

Comentando tal dispositivo, explica PONTES DE MIRANDAS "na taxa vulgar para obras, o Estado tem como critério, de ordinário, somente o custo da obra. Na contribuição de melhoria, a Constituição, explicitamente, exige dois critérios, o do *custo* e o do *benefício* ou *valorização*, porém com a particularidade de qualquer delas operar contra o Estado. Se a obra custou X e a valorização para os contribuintes foi de X-1, não pode cobrar X+1, ainda que tenha havido a valorização de X+1". (Comentários à Constituição de 1946 — vol. I — págs. 496, 497).

Em suma, afirma o tratadista que o Estado terá sempre que renunciar a qualquer tentativa de tributar a *mais valia*, atendo-se essencialmente ao custeio da obra. Assim sendo, desde que possa lançar uma taxa específica, para cobrir-se do custo (taxa de calçamento, pedágio etc.) seria altamente inconveniente tentar-se o lançamento da contribuição de melhoria, que implica, além do custo das obras, no cálculo de *valorização* presuntiva dos imóveis. Como lembrou PRESTES MAIA, em conferência pronunciada no Rotary

Club de São Paulo, é difícil arbitrar o *quantum* da contribuição de melhoria, se se pretende levar em conta a *valorização especial*, eis que duas dificuldades de monta logo se manifestam: primeiro, *precisar o momento da efetividade da melhoria*; segundo, *determiná-la*. Isto porque haverá sempre uma *“acumulação emaranhada de tôdas as valorizações possíveis, reais ou aparentes”*, que se *somam e se subtraem* nem sempre aritmeticamente, o que impossibilita qualquer avaliação perfeita.

Neste ponto, podemos, ainda mais uma vez, lembrar SELIGMAN, CORMICK ou NICHOLS, que afirmam prevalecer na prática norte-americana certos princípios de “*rough justice*” (justiça primária), que chegam mesmo a permear os acórdãos da Suprema Côrte daquele país.

#### IV — ANÁLISE DO ANTEPROJETO GOVERNAMENTAL

Diante dos comentários que vimos expendendo, quer-nos parecer que o projeto elaborado pelo Ministério da Fazenda, embora procurasse não fugir à letra da Constituição, sofre de algumas complexidades técnicas que tornarão o lançamento e cobrança do tributo, se não irrealizáveis, pelo menos tão onerosos a ponto de desanimar o fisco, quanto à aplicação da Lei n.º 854, que ora se tenta regulamentar.

Deve salientar-se, de início, que a constitucionalidade do tributo e sua fidelidade aos cânones da moderna teoria sôbre a instituição estão vazados no parágrafo 1.º, do artigo 16, que diz:

“Em caso algum o lançamento total excederá o custo da obra ou melhoramento...”

O projeto, porém, será praticamente inexecutável, se o deixarmos peado aos numerosos dispositivos que tentam estruturar o processo de cálculo do *quantum* a cobrar. Assim é que o art. 8.º, que estipula a base do sistema, alinha de logo fatores de iniludível transcendência, quando assevera que no cálculo da estimativa da contribuição de melhoria, o fisco deverá levar em conta:

“Possíveis efeitos, oriundos de causas de natureza tipicamente monetária, que possam afetar a valorização dos imóveis da zona de influência da obra em estudo — de modo a certificar-se que, no estabelecimento dos índices supra-referidos, não venham êles pesar sensivelmente”.

E mais: devem ser levadas em conta, no cálculo das contribuições, tanto quanto possível, “apenas as correlações mais importantes entre os melhoramentos e a valorização do imóvel”.

Como se vê, pressupõe o projeto tais minúcias de aferição que seria impossível conseguir-se, pelo menos no nível atual de nossas repartições, base cadastral eficiente para uma cobrança, se não perfeita, pelo menos não arbitrária ou injusta.

Outra ressalva que se deve fazer logo de início é sôbre a impropriedade da linguagem no que

tange aos órgãos relacionados com o projeto. Este fala, sempre genêricamente, em *Administração*: não se sabe, pois, a que se refere, de vez que ora parece evidente tratar-se da União ou de uma qualquer autarquia, ora parece também evidente alusão a uma repartição qualquer — D.N.E.R. ou D.N.E.F., por exemplo — ou mesmo ao Ministério da Fazenda.

Obviando as dificuldades já apontadas, que saltam aos olhos mais avisados, o projeto, em se referindo a obras executadas pela União ou pela Prefeitura do Distrito Federal, manteve a tabela expressamente estabelecida na Lei n.º 854. Assim, pelo art. 16, ressurgem a mesma tabela de percentagens que, embora aparentemente bastante razoável — eis que se fundamenta numa progressividade atenuada — trará graves inconvenientes no momento de sua aplicação, pois que se baseia tôda em índices de valorização que dificilmente poderão ser surpreendidos.

Para salientar este ponto que estamos visando basta lembrar os arts. 18 e 19 do regulamento proposto, que pressupõem hipotéticas deduções na aplicação da tabela, pesquisas do valor do imóvel anterior à obra, cálculo de perda de “poder aquisitivo da moeda ou outros fatores estranhos à obra ou melhoramento” etc.

Como se nota, o exaustivo projeto prevê, para a Administração Pública, dificuldades de antemão sabidas incontornáveis.

Afora êsse arroubo de minúcias, que nos parece flagrantemente prematuro, o projeto apresenta outros pequenos senões que deverão ser corrigidos, segundo uma revisão meticulosa.

Assim é que cabe um alerta contra o parágrafo único do art. 2.º, onde se prevê, irrisoriamente, que o Presidente da República pode mandar cobrar, nos Territórios, “por simples despacho ou comunicação telegráfica”, as contribuições de melhoria.

Merece, também, ser retirado o § 2.º do art. 5.º que estipula:

“Em caso de locação, por prazo superior a dois anos, é lícito ao locador exigir aumento de aluguel proporcionalmente à valorização, quer sôbre os imóveis adjacentes à obra, ainda que distante, quer sôbre outros, desde que beneficiado pelo melhoramento público”.

Este dispositivo, embora calcado na Lei número 854, não deve imiscuir-se à *ratione materiae* do presente projeto: a hipótese deve ser prevista na lei do inquilinato. Além disso, o artigo que o regulamentou é supinamente confuso. Atente-se, por exemplo, em que não se fala em valorização do próprio imóvel locado, mas apenas em valorização de imóveis distantes ou adjacentes à obra.

Também reputamos contraproducente o art. 6.º, que faculta o lançamento da contribuição à própria administração, que organiza o plano, ou aos proprietários beneficiados. Lembre-se, por exemplo, que, com tal dispositivo, legaríamos a

algumas repartições, tal como o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, a obrigação de elaborar, além de tôdas as especificações indispensáveis ao plano e seu orçamento, "os estudos básicos complementares, de ordem financeira, relativamente à contribuição a ser cobrada, anualmente, e ao número das prestações". Evidente que não é este o pensamento do legislador. Todavia, glosado o parágrafo único do artigo 6.º com este último, a interpretação que estamos dando é perfeitamente líquida, embora absolutamente irrealizável.

Julgamos também que o § 1.º do art. 9.º deveria repetir o próprio dispositivo da Lei n.º 854 e não fazer apenas remissão àquele texto legal.

Ainda o art. 10 — que é uma redundância do art. 6.º e seu parágrafo 1.º, já analisados — vem sobrecarregar as administrações com algumas responsabilidades que elas nem sempre poderão assumir, quais sejam: a obrigação de elaborar mapas ou plantas cadastrais, fazer levantamentos aerofotogramétricos, publicar cálculos provisórios da contribuição de melhoria e de sua gradual distribuição entre os contribuintes; calcular percentagens sobre o valor atual e futuro dos imóveis presumivelmente beneficiados etc.

Queremos também chamar especial atenção para o § 4.º do art. 11, que assegura à Administração o direito de prelação para adquirir o imóvel pelo valor que lhe atribuir o contribuinte, acrescido de 10%, se não houver acôrdo na fixação desse valor, para efeito de lançamento. Neste caso, diz o artigo, "far-se-á a imissão de posse, desde que a Administração Pública efetue o depósito com a prova da circunstância aqui indicada".

Este dispositivo confuso e canhestro poderá agir como um verdadeiro *boomerang* — em favor do contribuinte, num caso; em favor do Estado, noutro. Assim é que, se o proprietário estiver decidido a alienar o imóvel, vantajosamente, poderá maliciosamente negar-se a pagar o tributo, criando uma resistência, até fantasiosa, à pretensão do Estado, que se verá na contingência de desapropriá-lo por preço desproporcional (será, talvez, uma porta aberta a negociatas). Por outro lado, o mesmo dispositivo pode servir para fins inconfessáveis de determinado administrador, que dêle poderá utilizar-se para prejudicar qualquer proprietário. Neste ponto, poderíamos dizer que o projeto é mesmo inconstitucional, porque, ultrapassando os limites do simples *special assessment* caracterizado na Constituição, vai cair no âmbito daquela *excess condemnation* por nós referida na primeira parte do presente trabalho.

Aliás, é de notar que, prevendo os conflitos entre o fisco e o contribuinte, o projeto em causa, art. 15, enumera uma série de reclamações:

- a) excesso na avaliação posterior à obra;
- b) excesso no cômputo do custo de obra;
- c) erro de cálculo.

Todos de grande transcendência, e capazes de originar — dada a precariedade do texto legal — demoradas e insolúveis querelas entre o Estado e os indivíduos.

Obviando os percalços por que deverá passar a cobrança do novel tributo, é que o art. 23 do projeto pressupõe a criação, no Ministério da Fazenda, de uma Comissão ou Serviço incumbido de colaborar com os órgãos da Administração na realização de programas ou melhoramentos, inclusive cobrança da contribuição, que será feita pelo Ministério da Fazenda, no caso de obras federais.

Feitas as contas, chegamos à conclusão de que, a vingar o projeto em tela, teríamos que situar talvez no Ministério da Fazenda:

a) um grande corpo de atuários para os cálculos do valor atual e futuro e deduções correspondentes a fatores alheios à obra;

b) um corpo de engenheiros especializados, para as perícias técnicas indispensáveis;

c) um corpo de advogados para as demandas judiciais inevitáveis;

d) uma carteira imobiliária para gerir as terras, prédios, estabelecimentos, (fazendas, granjas, fábricas etc.) adquiridos por imposição do contribuinte.

Poderiam as despesas de todos esses serviços ser custeadas com a receita da contribuição, tal como limitada pela Carta Magna?

Em suma, a cobrança do tributo, como prevista no referido projeto, parece-nos defeituosa, cara e quase impraticável, isto porque, ao invés de tentar-se atenuar os rigores da Lei n.º 854, se procurou, ao contrário, complicá-la com minúcias e exigências irrealizáveis.

Julgamos que, pelo menos no momento, o Governo não deva insistir em tributo que, além da configuração ambígua que a lei lhe outorgou, será de tão cara e difícil cobrança. Se insistirmos na caracterização da contribuição de melhoria como o fizemos inicialmente, — uma quase taxa destinada a apenas indenizar a Administração pelo custo estrito de determinada obra — seria bastante fácil: primeiro, estimar tal obra; segundo, distribuir seu custo pelos proprietários beneficiados; terceiro, tomar por base desta distribuição os valores dos imóveis como cadastrados em função dos impostos territorial ou predial vigentes; quarto, estimado o *quantum* a pagar por cada contribuinte, escaloná-lo no tempo, tão suavemente quanto o permitam as condições financeiras do Governo.

Poder-se-á alegar que o cálculo assim previsto seria rudimentar, porque os cadastros imobiliários de que dispõe a Administração não são perfeitos. A verdade, porém, é que, ainda assim, como o possível erro original seria genérico, abrangendo tôdas as propriedades, a distribuição, automaticamente, não provocaria injustiças que não

pudessem ser contornadas com um mínimo de esforço da Administração.

Devemos repisar, a este respeito, que, dado o nosso texto constitucional, a obrigação de estimar a valorização dos imóveis beneficiados não interessa ao Estado, a não ser como um *limite* às pretensões descabidas do fisco. Muito menos estimá-la no tempo e no espaço, como se supõe ingenuamente no anteprojeto. Repetimos: a contribuição de melhoria se destina apenas a indenizar a Administração pelo custo da obra realizada (parágrafo único do art. 30 da Constituição). Que haja *valorização* do imóvel importa apenas como

*indício de que o Governo possa cobrá-la. E só.* A base do tributo, todavia, será: de um lado, o custo da obra; de outro, o *valor dos imóveis*, que servirá de índice para a distribuição do gravame.

Tentar fazer variar este valor em função da obra realizada, é uma aventura — sempre onerosa para os cofres públicos — que mesmo nos mais avançados países tem fracassado. É uma aventura inglória, porque jamais o Governo — pelo menos entre nós, em face da Constituição — poderá torcer o tributo, confundindo-o com qualquer arremêdo que se possa caracterizar como imposto sobre lucros imobiliários.

(Continua)