

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



21

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

21

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Diretora Comercial  
**Lêda Ferraz de Mendonça**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Phoenix e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(JUNHO - 1997)



Wega é a autora  
da obra *Luzes sobre o Verde*,  
que figura em destaque,  
na capa, e das obras reproduzidas  
nas páginas 9, 15, 25, 38, 51,  
62, 68, 73, 80, 85 e 99.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24  
CEP 04004-050 - São Paulo - SP  
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

883 29 85  
883 42 23

---

## SUMÁRIO

---

### Doutrina

- • Natureza jurídico-tributária dos “juros sobre capital próprio” face à lei interna e aos tratados internacionais - *Alberto Xavier* 7
- Parcelamento do débito tributário - *Carlos Henrique Abrão* 12
- A autoprodução remota (interestadual) de energia elétrica e o ICMS - *Eli de Almeida* 18
- A imediata restituição do tributo indevidamente pago por substituição tributária - *Gabriel Lacerda Troianelli* 23
- Consequências da declaração de inconstitucionalidade - *Helena de Araújo Lopes Xavier* 34
- \* • A contribuição social do salário-educação exigida nos termos do Decreto-lei nº 1.422/75 e do Decreto nº 87.043/82 - *Helenilson Cunha Pontes* 49
- Os limites da contribuição de melhoria - *Hugo de Brito Machado* 60
- Preços de transferência - presunções tributárias - acordos internacionais - valorização aduaneira - *José Roberto Pisani e Luciana Rosanova Galhardo* 66
- • As cláusulas pétreas e o direito tributário - *Luciano Amaro* 71
- Juros sobre o capital próprio (art. 9º, da Lei nº 9.249/95) - aspectos tributários e questões societárias - *Severino Silva* 79
- \* • Contribuição do salário-educação - reflexões - *Valdir de Oliveira Rocha* 83

### Pareceres

- Dação em pagamento de bens, remissão parcial de penalidades e anistia - *Ives Gandra da Silva Martins* 90
- Contribuição social - empregador dedicado à produção rural - declaração de inconstitucionalidade - efeito “ex tunc” - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 97

## Os Limites da Contribuição de Melhoria

*Hugo de Brito Machado*

Quando a Constituição, explicitamente, limitava a arrecadação total da contribuição de melhoria ao custo da obra, e a quantia a ser cobrada de cada proprietário ao incremento de valor do respectivo imóvel, dúvida nenhuma podia haver: fossem ou não aqueles limites essenciais à espécie tributária em tela, eles tinham de prevalecer por imposição constitucional.

A vigente Constituição Federal, todavia, atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, competência para instituir, entre outros tributos, "contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas"<sup>1</sup>. Não se refere aos limites *total*, e *individual*, e essa omissão tem ensejado divergências.

Oliveira Rocha analisa com propriedade as manifestações doutrinárias a respeito. Reporta-se à opinião de José Afonso da Silva, segundo a qual a questão ficou melhor colocada na Constituição de 1988, deixando livre o legislador de cada entidade para disciplinar a espécie tributária segundo sua realidade. Invoca Aires Barreto e Roque Carrazza, a sustentarem extinto o limite total, mas persistente o limite individual, postura doutrinária que a final adota, refutando Ives Gandra da Silva Martins, para quem ambos os limites persistem implícitos, e a cobrança da quantia acima deles representa imposto da competência residual<sup>2</sup>.

Diante da Constituição de 1988 são possíveis, em princípio, entre outros, os seguintes entendimentos: a) foram revogadas todas as normas que estabeleciam aqueles limites; b) tais limites subsistem, em virtude do Código Tributário Nacional, mas pode o legislador complementar excluí-los; c) só o limite total está, ou poderá ser excluído, porque o limite individual é da essência da espécie tributária em estudo; e, finalmente, d) nenhum dos dois limites foi, nem pode ser excluído, porque ambos participam da essência da contribuição de melhoria.

O primeiro desses entendimentos já foi adotado pela 1ª Câmara, do 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, por exemplo, que decidiu:

1 Art. 145, inciso III.

2 Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, pp. 144/145.



**Hugo de Brito Machado**  
é Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.

“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 pública, 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”<sup>3</sup>.

Merece, entretanto, pronta rejeição.

A Constituição não cria tributo. Não define hipótese de incidência tributária. Apenas atribui competência, define o âmbito no qual o legislador poderá laborar na criação do tributo. Impõe limites.

Por outro lado, a Constituição não revoga as leis. Entre normas de patamar hierárquico distinto não se aplicam as regras do Direito Intertemporal. Editada uma nova Constituição, esta recepciona todas as normas que não se mostrem com ela incompatível, e de modo nenhum se pode ver incompatibilidade entre a legislação anterior, pertinente à Contribuição de Melhoria, e a vigente Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional reportou-se aos limites *total* e *individual*, e o dispositivo da vigente Constituição, si-

lenciando a respeito, nada estabelece em contrário, operando-se, portanto, a recepção do dispositivo do Código.

O segundo daqueles entendimentos é correto em parte. O Código Tributário Nacional foi, neste ponto, recepcionado pela atual Constituição. É incorreto, porém, quanto à possibilidade de exclusão dos questionados limites pelo legislador complementar, como será explicado adiante.

O terceiro daqueles entendimentos é sustentado por ilustres doutrinadores, entre os quais Aires Barreto, Roque Carrazza e Oliveira Rocha, sustentando este último, com apoio na doutrina dos dois primeiros, que não há mais qualquer vinculação do custo da obra ao total da imposição. Segundo Oliveira Rocha, entender que o limite total continua, é *aceitar que a Constituição mudou para nada mudar a respeito*. A seu ver, *cobrar mais que o custo da obra não transforma a contribuição em imposto, pois a melhoria que permite a imposição atua na direção da idéia de justiça, erigida desde o preâmbulo da Constituição como um valor supremo, e favoreceria as desigualdades sociais, que a Constituição quer ver reduzidas*<sup>4</sup>.

Ataliba, refutando Gomes de Sousa, ainda na vigência da Constituição de 1946, também sustentava não ser o limite total uma característica essencial da contribuição de melhoria, porque se ela *tem nítido caráter apropriatório dos sobrevalores imobiliários oriundos de obra pública - e se tal caráter lhe é essencial - 2ª exaçoção manterá sua identidade, enquanto onerá-lo*<sup>5</sup>.

3 AEO 525.756/3 - Rel Juiz Ary Bauer - julgado em 30.11.92, Repertório IOB de Jurisprudência, nº 5/93, p. 84, texto nº 1/5980.

4 Valdir de Oliveira Rocha, Determinação do Montante do Tributo, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 145.

5 José Geraldo Ataliba Nogueira, Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1964, p. 127.

Equivocados, todavia, estão esses eminentes mestres.

Cobrar mais do que o custo da obra, a título de contribuição de melhoria, tendo-se como limite apenas a valorização imobiliária, é cobrar imposto sobre aquela valorização, sem previsão constitucional. Só a União poderia fazê-lo, atendidos os requisitos constitucionais para o exercício de sua competência residual. Com inteira razão, portanto, Silva Martins<sup>6</sup>.

O argumento de Oliveira Rocha, segundo o qual a Constituição não pode ter mudado para nada mudar, é de validade apenas aparente. Na verdade a modificação do texto constitucional operou-se apenas para excluir o que era desnecessário, porque implícito, em virtude da própria especificidade da exação em tela, como adiante será demonstrado. O argumento, do mesmo ilustre Professor, de que a cobrança da contribuição até o limite da valorização imobiliária realiza o princípio da Justiça, e evita que se tornem mais agudas as desigualdades, também é válido apenas à primeira vista, pelo apelo emocional à idéia de Justiça. Não pode, porém, subsistir quando se leva em conta que a Justiça há de ser praticada sem prejuízo da segurança, que se expressa na legalidade.

A realização da Justiça, que todos almejamos e a Constituição preconiza, não autoriza violência ao sistema jurídi-

co. Há de ocorrer pelos caminhos que a própria Constituição estabelece. Nada impede seja criado um imposto que tenha por fato gerador a valorização imobiliária, decorrente ou não de obras públicas. Assim ter-se-á feito Justiça ainda mais completa<sup>7</sup>.

Quanto ao argumento de Ataliba, o equívoco consiste em afirmar aquele mestre o caráter apropriatório dos sobrevalores imobiliários decorrentes de obra pública, como essencial na contribuição de melhoria. O que na verdade constitui

característica essencial dessa espécie tributária é a recuperação do gasto público do qual decorreram os sobrevalores imobiliários.

Vejamos, finalmente, o quarto e último daqueles entendimentos, vale dizer, o de que nenhum dos limites foi ou pode ser exclu-

do, porque inerentes à natureza jurídica específica da contribuição de melhoria.

Os equívocos a esse respeito decorrem especialmente de dois fatores. Primeiro, a idéia de que a Constituição há de ser explícita, idéia em virtude da qual temos uma das constituições mais minudentes, com nada menos de 245 artigos em sua parte permanente, além de 70 nas disposições transitórias, e por certo a Constituição mais rica do mundo em normas versando matéria tributária. E segundo, o desconhecimento das características específicas da contribuição de melhoria.



6 Ives Gandra da Silva Martins, citado por Valdir de Oliveira Rocha, em *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 145.

7 Embora seja possível, em princípio, a ocorrência de valorização imobiliária superior ao custo da obra, é difícil imaginar-se a realização dessa hipótese. Geralmente as obras públicas são de custo muito elevado, com ou sem superfaturamento. E quando de uma obra porventura decorresse valorização imobiliária maior do que o seu custo, os proprietários dos imóveis certamente cuidariam de realizá-la, como acontece nos loteamentos de terrenos, com o arruamento, os fios de pedra e até o calçamento das ruas, em muitos casos.

A primeira referência à contribuição de melhoria nas constituições brasileiras aparece na Constituição de 1891. Nela está dito: *"Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria"*<sup>8</sup>.

A Carta de 1937 omite qualquer referência à contribuição de melhoria, tratando apenas de impostos e taxas<sup>9</sup>. Na Constituição de 1946, foi atribuída competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, para a cobrança de *contribuição de melhoria, quando se verificar a valorização do imóvel, em consequência de obras públicas*<sup>10</sup>. E foi estabelecido que *a contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores às despesas realizadas, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado*<sup>11</sup>. Em sua Emenda nº 18, que inaugurou no Brasil um Sistema Constitucional Tributário, tais disposições não foram alteradas, a não ser formalmente, colocando-se no mesmo dispositivo a atribuição de competência e a referência aos limites. Continuou, portanto, competindo 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 resultar para cada imóvel beneficiado*<sup>12</sup>.

Na Constituição de 1967, a matéria recebeu tratamento diferente. Foi atribuída competência aos entes públicos para arrecadar *"contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram"*<sup>13</sup>. E estabelecido que *"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 da arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa"*<sup>14</sup>. Ficou mantido, assim, o limite total, não podendo ser arrecadado a título de contribuição de melhoria mais do que o custo da obra respectiva, mas o limite individual foi deixado a critério do legislador.

A Constituição de 1969, ou Emenda nº 1 à Constituição de 1967, estabeleceu que além dos impostos nela previstos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tinham competência para instituir *"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"*<sup>15</sup>.

A Emenda nº 23, alterou a redação daquele dispositivo, estabelecendo que a competência das três entidades públicas era para instituir *"contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada"*. Nenhuma referência fez ao limite individual.

8 Art. 124.

9 Artigos 20 a 28.

10 Art. 30, inciso I.

11 Art. 30, parágrafo único.

12 Emenda Constitucional nº 18, de 1/12/65, art. 19.

13 Art. 19, inciso III.

14 Art. 19, §3º.

15 Art. 18, inciso II.

Na Constituição de 1988, finalmente, o dispositivo equivalente refere-se simplesmente a "contribuição de melhoria, decorrente de obra pública"<sup>16</sup>. Não faz referência a nenhum dos dois limites, nem autoriza o legislador a dispor a respeito deles. Deixou, portanto, implícitos os limites em questão.

Do ponto de vista da técnica de elaboração constitucional o dispositivo é perfeito. Aliás, poderia ser melhor, referindo-se simplesmente a *contribuição de melhoria*, porque esta é sempre *decorrente de obra pública*. Do ponto de vista de política legislativa, porém, a omissão com certeza não era recomendável, pois embora sendo os prefalados limites inerentes à contribuição de melhoria, tal como a ela é inerente o ser a valorização imobiliária decorrente de obra pública, as deturpações são previsíveis, quanto mais que contam com o apoio de ilustres doutrinadores.

Tem inteira pertinência o registro de Baleeiro, a propósito da Constituição de 1946: "A Constituição, indicando expressamente as características e os limites da contribuição de melhoria, desconfiadamente previa a adulteração do instituto que ela pretendeu introduzir para recuperação do locupletamento que a obra pública pode trazer ao proprietário"<sup>17</sup>.

A explicitação, está visto, deu-se apenas por cautela do constituinte de 1946. O argumento de Oliveira Rocha, quanto à alteração da norma da Constituição, que seria *para nada mudar*, seria consistente se a necessidade de referência a tais limites fosse de ordem teórica. A neces-

sidade de referência aos limites da contribuição em tela, portanto, é apenas de ordem prática.

Com efeito, em face da Emenda 23, porque omitida referência ao limite individual, já o Poder Público pretendeu avançar além do que lhe é permitido, mas foi contido, pois o Supremo Tribunal Federal decidiu que "não obstante alterada a redação do inciso II, do art. 18, pela Emenda Constitucional nº 23, a valorização imobiliária decorrente de obra pública - requisito ínsito à contribuição de melhoria - persiste como fato gerador dessa espécie tributária"<sup>18</sup>.

Autorizando a instituição de *contribuição de melhoria*, o legislador constituinte autorizou a instituição de uma espécie de tributo que tem os seus contornos conhecidos, resultantes da própria razão de ser, de sua finalidade essencial.

A contribuição de melhoria, doutrina com propriedade Aliomar Baleeiro, consubstancia "*a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio*"<sup>19</sup>. E se é recuperação, não pode ter valor mais elevado do que o desembolso a ser recuperado.

Da obra pública resultam vantagens gerais para toda a comunidade, mas resulta uma vantagem especial para os proprietários de imóveis no local em que se encarta. Não é justo que estes proprietários usufruam dessa valorização, decorrente de obra realizada com o dinheiro do Tesouro Público. Não é justo que os contribuintes em geral paguem im-

16 Art. 145, inciso III.

17 Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Forense, Rio de Janeiro, 1955, vol. I, p. 342.

18 STF - 2ª Turma, RE 115.863-8-SP, Rel. Min. Célio Borja, julgado em 29.10.91, unânime, DJU I de 08.05.92, p. 6.268, e Repertório IOB de Jurisprudência, nº 11/92, p. 207, texto nº 1/5189. No mesmo sentido, 1ª Turma, RE 116.148-5-SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, unânime, DJU de 21.05.93 e RDP, Malheiros, nº 93, pp. 270/279.

19 Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 359.

postos, e do emprego dos recursos públicos resulte valorização imobiliária para determinadas pessoas. Dessa valorização o Tesouro tem o direito de recuperar o que gastou com a obra respectiva. Por isto é que os financistas imaginaram um tributo capaz de fazer retornar ao Tesouro o valor despendido em obras públicas, até o limite da valorização imobiliária decorrente.

A não ser para cumprir essa finalidade, a contribuição de melhoria não tem nenhuma razão de ser. Por isto mesmo, aliás, a Constituição Federal de 1988 poderia, em seu art. 145, inciso III, ter feito referência, simplesmente, a contri-

buição de melhoria. Isto não poderia ser tido como autorização ao legislador para instituí-la sem os contornos que a distinguem das demais espécies de tributo.

Em excelente monografia a respeito dessa espécie de tributo, assevera Cavadid, com inteira propriedade: "*Como imposición fiscal de finalidad, el destino de la contribución no puede ser otro que atender a los costos de la obra de interés público o, subsidiariamente, para los casos en que la obra se haya construído con anterioridad a la contribución, recuperar para la entidad pública los dineros invertidos en su ejecución*" <sup>20</sup>.