**RESUMO LINGUA PORTUGUESA.**

O homem, ser dotado de consciência e altamente sociável, tende a viver em sociedade, em virtude dos conflitos de interesse se criou o Estado, ser abstrato que visa realizar tarefas cuja a qual não se poderiam realizar por particulares, sobretudo a administração e jurisdição, voltada esta para dizer o direito e pacificar as lides (conflitos de interesses). Mas para consecução de tais fins, o Estado precisa de recursos financeiros, podendo advir de duas fontes: Originária, onde o Estado não utiliza de suas prerrogativas públicas, atuando como se particular fosse; Derivada, atuando como ente público usando de suas prerrogativas excepcionais, pautado no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, e indisponibilidade do interesse público. Desta forma se criou os tributos, forma de receita derivada onde o Estado coercitivamente exige recursos dos particulares para consecução do bem comum. Existem cinco modalidades, de acordo com o Supremo Tribunal Federal: (Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório). Os impostos são pagos por que demonstra capacidade contributiva, retirando de quem possui mais do que o suficiente para viver dignamente para que possa realizar obras sociais buscando atingir as normas programáticas e objetivas que a Constituição da República Federal Brasileira é pautada. As Taxas são cobradas para retribuição do que foi gasto com o poder de polícia (fiscalização do particular para bem comum) ou taxa de serviço (desde que seja específico e divisível). A contribuição de melhoria visa obstar o enriquecimento indevido dos particulares que tem seus imóveis valorizados pela obra pública, pagando assim o tributo com base na valorização imobiliária. As contribuições especiais são cobradas para determinados fins sociais, para intervir no domínio econômico, para custear a iluminação publica ou voltadas para categorias profissionais ou econômicas. Os empréstimos compulsórios, tributo que desde que pago, será devolvido parceladamente ao contribuinte, objetivas amenizar situação calamitosa ou de guerra externa, ou para investimento público, relevante e urgente. Tal trabalho pauta-se sobretudo para a historia sobre a criação do Estado, seus métodos de arrecadação e especialmente sobre o tributo contribuição de melhoria, com suas peculiaridades, conceito, características, elementos estruturantes, limites, importância para o desenvolvimento estrutural e social e para a reforma agrária, sempre pautado na Lei maior (Constituição da República Federativa do Brasil) em especial quanto à atual (1988) e suas regulamentação legislativa, tomando por base o Decreto-Lei 195\1967 e o Código Tributário Nacional.

**RESUMO LINGUA ESTRANGEIRA**

The man, be endowed with consciousness and highly sociable, tends to live in society, as a result of the conflicts of interest created the State, be abstract which seeks to accomplish tasks which could not be carried out by private individuals, in particular the Administration and jurisdiction, turned this to say the right and pacify the frontbench (conflicts of interest). But to achieve such purposes, the State needs financial resources and may result from two sources: Originally, where the State does not make use of their public prerogatives, acting as if private would be; Derived, acting as a public entity by using their exceptional prerogatives, based on the principle of supremacy of the public interest over private, and unavailability of public interest. Thus was created the tributes, form of derived revenues where State requires private resources to coercively achievement of the common good. There are five modes, according to the Supreme Court: (taxes, fees, contributions for improvement, special contributions and compulsory loan). Taxes are paid by demonstrating ability to pay, out of who owns more than enough to live worthily to conduct social works program standards and seeking to reach objectives that the Brazilian Federal Constitution of the Republic is guided. Fees are charged for retribution than was spent on the police power (private surveillance for common good) or service charge (since that is specific and divisible). The contribution of improvement aims to prevent the undue enrichment of individuals that have their properties valued by public works, thus paying tribute on the basis of real estate valuation. Special contributions are levied for certain social purposes, to intervene in the economic domain, to defray the Streetlight or turned to professional or economic categories. Compulsory loans, tribute that since paid, will be refunded to the taxpayer, objective installments ameliorate dire situation or external war, or for public investment, relevant and urgent. Such work is guided mainly for the story about the creation of the State, their methods of collection and especially about the tribute contribution of improvement, with its peculiarities, concept, characteristics, structural elements, boundaries, important for the structural and social development and for the agrarian reform based on greater Law (Constitution of the Federative Republic of Brazil) in particular with regard to the current (1988) and its legislative regulationbased on the Decree Law 195 \ 1967 and the national tax code.



**Original**

O homem, ser dotado de consciência e altamente sociável, tende a viver em sociedade, em virtude dos conflitos de interesse se criou o Estado, ser abstrato que visa realizar tarefas cuja a qual não se poderiam realizar por particulares, sobretudo a administração e jurisdição, voltada esta para dizer o direito e pacificar as lides (conflitos de interesses).

**SUMÁRIO**

**1 – CONCEITO DE ESTADO.**

**2 – TRIBUTO.**

**2.1 – ORIGEM E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO.**

**2.2 – TRIBUTOS EM ESPÉCIES.**

**2.3 – CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.**

**2.3.1 – PREVISÃO CONSTITUCIONAL.**

**2.3.2 – REGULAÇÃO LEGISLATIVA.**

**2.3.3 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS.**

**2.3.4 - ELEMENTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

**2.3.5 – LIMITES.**

**2.3.6 – UTILIDADE DA CONTRIBUICAO DE MELHORIA PARA A REFORMA AGRÁRIA.**

INTRODUÇÃO.

Fazendo uma analise história sobre a origem do Estado, suas peculiaridades, o direito e as normas, sobretudo voltado ao direito financeiro e tributário, analisando as formas de arrecadação fiscal e não fiscal, introduzindo o estudo ao direito tributário com suas nuances, e para aprofundando uma analisa-se sobre a contribuição de melhoria, tributo cobrado decorrente de valorização imobiliária advinda de obra pública, buscando formar um conhecimento, sobretudo a prática, que na atualidade encontra-se esquecido. Tal tributo visa fomentar o desenvolvimento social e estrutural, urbana ou rural, sobretudo a sua continuidade desenvolvimentista eficaz e permanente, por meio da contribuição de melhoria, sem esquecer da sua importante relevância para a reforma agrária. Passemos à analisar tais conceitos e incentivar a sua concretização.

DESENVOLVIMENTO

1. CONCEITO DE ESTADO.

Os seres humanos são pessoas altamente sociáveis, tendem a viverem em conjunto com outros da sua espécie. Assim como acontece em todo conglomerado de seres, há conflitos de interesses, que se chocam em virtude de vontades contrapostas. No passado, quando não havia a figura do Estado, tais conflitos de interesses eram solucionados pelos seres que detinham mais força física. Em virtude desta injustiça, pois muitas vezes quem detinha o direito não era o mais forte, os seres de determinado grupo, resolveram criar o estado, que consubstancia em pessoa jurídica de direito público, dotada de total abstração, regida pelas normas e princípios de direito público. contudo o Estado não tem poderes ilimitados e absolutos, pois seus limites e origem de criação derivam da constituição, norma maior de um Estado, que, no Brasil, deriva da assembleia constituinte, compostos por um conjunto de pessoas eleitas para tal finalidade, artigo (art.) 1º, parágrafo único da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB 1988): todo poder emana do podo , que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente , nos termos desta constituição.

A primeira norma jurídica, a Constituição, não é criada pelo Estado, mas sim pelo Poder Constituinte. É o Poder Constituinte quem cria o Estado e lhe dá a incumbência de produzir normas jurídicas. Assim, o Estado não exerce um poder soberano, no sentido de "poder sem limites jurídicos". As competências do Estado são limitadas pelas normas constitucionais que as outorgaram. Poder soberano, quem exerce é, exclusivamente, o Constituinte. (ARI SUNDFELD, CARLOS, MALHEIROS EDITORES, Fundamentos de direito público, 4ª ed., 10ª tiragem, pag. 67)

São elementos do Estado: Povo (população que se regula e adequa as normas do seu Estado), território (espaço geográfico que delimita a área de abrangência das normas de determinado Estado), soberania ( capacidade de autodeterminação de suas normas, com capacidade de impedir a interferência de outros estados) – e no Brasil tal elemento está no art. 1, inciso I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB 1988). ’’A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I -A soberania;’’

O conjunto de normas e princípios que regem determinado povo, sobe determinado território e detentor de soberania , denomina-se ordenamento jurídico. Tal ordenamento jurídico, segundo a teoria da pirâmide das normas jurídicas, de onde se deriva a teoria da hierarquia das normas jurídicas, onde a Constituição , denominada carta magna ou lei maior, encontra-se no topo, sendo norma superior de forma que todas as normas inferiores devem estar de acordo com os preceitos daquela , sob pena de vício insanável que a nulifica , denominado inconstitucionalidade.

Sempre é bom reforçar que não existe norma superior à constituição, que está no último degrau de hierarquia normativa no país; assim , absolutamente todas as normas do ordenamento jurídico pátrio têm que ter seu fundamento de validade nesta indispensável norma. (Padilha, Rodrigo Corrêa, 1976 – Direito constitucional sistematizado – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, pag. 39)

Constituição em sentido formal, substancial , refere-se que a carta magna constitui os poderes e atribui competências para estes, regendo a forma de relacionamento destes com os órgãos públicos e povo, estes detentores do poder seja diretamente ou indiretamente, por meio de representantes eleitos, este povo detém direito e garantias fundamentais , art. 5º CRFB 1988.

A Constituição será, assim , o conjunto de normas que instituem e fixam as competências dos principais órgãos do Estado, estabelecendo como serão dirigidos e por quem, além de disciplinar as interações e controles recíprocos entre tais órgãos. Compõem a Constituição também, sob esse ponto de vista, as normas que limitam a ação dos órgãos estatais, em benefício da preservação da esfera de autodeterminação dos indivíduos e grupos, que se encontram sob a regência desse estatuto político. Essas normas garantem às pessoas uma posição fundamental ante o poder público (direitos fundamentais). (FERREIRA mendes, Gilmar ; GONET branco, Paulo Gustavo, CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 7ª edição, 2012, ed. Saraiva, pagina 81)

Para manter as atividades e objetivos visadas pela constituinte, art.3º, CRFB 1988 ao criar o Estado, analisou-se que era necessário a criação de patrimônio próprio, de titularidade do Estado e administrado por seus representantes e administradores, no Brasil, representantes estes que são eleitos pelo voto direto, secreto, periódico e universal, definido pela constituição como cláusula pétrea, art. 60 §4, inciso II da CRFB 88. Cláusula pétrea significa que a constituição, que somente pode ser alterada por Emenda constitucional, art. 60 CRFB 1988, significando que a alteração da constituição do Brasil tem característica de rigidez , pois possui maiores dificuldades e requisitos de alteração, em contraponto às leis infraconstitucionais (abaixo da constituição), detém determinadas matérias que são inalteráveis, imutáveis, irredutíveis, por constituírem princípios basilares do Estado democrático de direito, contudo, conforme a doutrina em sua maioria, tal inalterabilidade se limita ao abrandamento, de forma que se permite a alteração para reforçar, melhorar, criar maiores mecanismos de defesa quanto as matérias escolhidas para serem cláusula pétrea no Estado democrático Brasileiro de direito.

 A partir deste pensamento, resolveu-se instituir os tributos, forma de receita derivada a qual é atribuída ao Estado e pagas pelos contribuintes, sendo nacionais ou nacionalizados em transito pelo pais.

1. TRIBUTOS.

No direito existem dois ramos de direito. O direito privado e o direito público. No direito privado, disciplinam relações entre particulares que estão no mesmo nível hierárquico. Nas normas de direito público, disciplina-se relações entre pessoas de níveis hierárquicos diferentes, no caso de Estado e particulares, regidos por princípios peculiares, sobretudo o da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Notadamente os tributos são regidos pelo direito público, já que o Estado para obter receita, com as quais se irá possibilitar a aplicação e conquista dos seus objetivos essenciais , art. 3º CRFB 1988, e para conseguir exercer funções que são de exclusividade do poder público, como a Jurisdição, atividade de competência típica do Poder Judiciário, no qual o juiz diz o direito no caso concreto , resolvendo conflito de interesses, denominado lide.

O Estado dispõe de duas formas de obter receita. Originária e derivada. Na originária o Estado, apesar de ser pessoa jurídica de direito público interno, não utiliza das suas prerrogativas que o direito público atribui, sobretudo as exorbitantes, igualando com o particular com quem realiza negócios jurídicos, regido por normas de direito privado, sobretudo a vontade das partes. Ex. aluguel onde uma das partes é o Estado, seja através da sociedade de economia mista ou empresa pública e o outro o particular.

Na receita derivada o Estado usa do seu poder de império, com os poderes exorbitantes decorrente das normas das normas de direito público , do qual desiguala com o particular, já que aquele possui poderes que vão além da vontade das partes, como o poder de coerção de que possui o Estado de obrigar o particular, mesmo contra a vontade deste, a entregar parte de sua receita para o erário (dinheiro público), visando realizar as atividades de bem comum, como forma de justiça fiscal, onde os mais abastados contribuem para que o Estado realize obras sociais, beneficiando os sujeitos desprovidos de situação financeira, impedidos de contribuir sem o prejuízo de seu sustento e de sua família.

2.1 ORIGEM E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO

O Estado em sua primeira dimensão regia-se pelo liberalismo, onde este intervia minimamente nas relações entre particulares, contudo em face do poderio econômico ser detentor de uma minoria, acabaram-se por ocorrer injustiças com a opressão da classe nobre sobre os mais pobres. Assim, para resolver tal problema da distorção da economia e no social, o estado passou a utilizar de suas prerrogativas públicas, deixando de ser não intervencionista para ser atuante nas relações econômicas e sociais, buscando o bem estar social (welfare state).

Com este objetivo, passou o Estado a utilizar do tributo, baseando-se na capacidade contributiva, característica aplicada somente para os impostos, art. 145, §1 da CRFB 1988, passou a intervir nas relações econômicas e sociais, coagindo o particular que demonstra poder econômico, a entregar parte de sua receita ao Estado e este pudesse aplicar no social visando seus objetivos e atividades que lhe são inerentes.

Conforme o mandamento do art. 146, III, CRFB 1988, criou-se o código tributário nacional (CTN), lei complementar de normas gerais sobre a legislação tributária, responsável por definir o tributo e suas espécies, entre outras. Assim o art. 3º do CTN conceitua tributo: ‘’tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. ‘’

Passemos a estudar tal conceito. Tributo é prestação compulsória, pois é exigido pelo estado de forma obrigatória o pagamento do tributo àquele a quem a lei determina como sendo o devedor, independente de sua vontade sob pena de ser coagido judicialmente a pagar. Cita-se (RICARDO ALEXANDRE, DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO, editora Método, São Paulo, 6ª ed.2012, pag. 11) ‘’ O tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor ou devedor) ‘’

Subtrai que a atividade é obrigatória para o devedor (sujeito passivo) e credor (sujeito ativo), neste, sob pena de impossibilidade de repasse constitucional de verba e crime de responsabilidade ao administrador.

Ocorrido o fato imponível, nasce um vínculo de cunho patrimonial que onera o contribuinte. Por isso se torna sujeito passivo de uma relação jurídica obrigacional, da qual só se libera mediante a prestação de seu objeto (comportamento, gesto, ato de efetiva entrega da coisa). Este objeto se designa por tributo, vulgarmente. ‘’ (ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012 pag. 33)

É sempre em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, assim impossibilita o pagamento de tributo por meio de prestação de serviço ou qualquer outro valor desprovido de pecúnia ou valor que nela se possa exprimir.

Tributo não pode ser sanção por ato ilícito, diferindo portanto da multa. Mas sua exigência independe do motivo que gerou o fato gerador (situação ocorrida no mundo dos fatos, fato este que é previsto na lei como ocasionador do dever de tributar – tal previsão legal denomina-se hipótese de incidência – H.I.). Apesar do CTN aplicar o termo fato gerador, tanto para o fato descrito na lei quanto ao fato imponível, acontecido concretamente no mundo fenomênico, fazendo surgir a subsunção do fato a norma, ‘’art. 114 , CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.’’ Salienta-se importante obra sobre o direito tributário que a seguir transcreve:

(...) distinguimos estas duas coisas, denominando ‘’Hipótese de incidência’’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘’fato imponível’’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.’’ (ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, eitora Malheiros Editores, 2012. Pag. 54).

Assim mesmo os traficantes ou criminosos ou prostitutas, ainda que sua atividade seja ilegal ou imoral, por realizar a conduta descrita em lei como obrigatória de pagar tributo, devem esta realizar tal pagamento, doutrinariamente conceituada como ilicitum pecúnia non olete (dinheiro não tem o cheiro do fato , ainda que ilícito que ocasionou a incidência da norma tributária), ‘‘Art. 118, I , CTN. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I –da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis , ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.’’

Dentre os princípios basilares da administração pública, está a da legalidade. ‘’ Art. 37, CRFB 1988:A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...) ‘’. O principio da legalidade difere quanto ao âmbito de aplicação. No direito público a legalidade é restritiva, de forma que o administrator só pode praticar aquilo que a lei o permite, seja escolhendo todas os elementos do ato administrativo (competência, finalidade, forma, motivo e objeto) que deve ser praticado, denominado ato vinculado, ou seja possibilitando certa discricionariedade, na análise de conveniência e oportunidade, quanto ao elemento motivo e objeto, mas desde que respeite os limites legais, denominado ato discricionário. Na legalidade aplicada às situações regidas pelo direito privado, o particular pode fazer tudo aquilo que a lei não o proíba, sendo desta forma, legalidade ampliativa.

No direito tributário brasileiro, o tributo somente se cria por meio de lei ordinária (aprovada pela maioria relativa, ou seja, mais da metade dos presentes na votação) ou complementar (aprovada pela maioria absoluta, ou seja, mais de metade dos componentes da respectiva casa legislativa) ou medida provisória, (desde que não seja matéria de reservada à lei complementar, art.62, §1, III CRFB 1988 e art. 25 §2 CRFB 1988, só produzirá efeitos no exercício financeiro, ou seja , no ano seguinte ao que tiver sido transformada em lei desde que respeitado o prazo de 60 prorrogável uma única vez por igual prazo. Tal limitação objetiva e circunstancial não atingem os impostos extrafiscais , assim chamados por terem finalidade arrecadatória e regulatória da economia, são eles: imposto de importação de produtos estrangeiros (II), imposto de exportação, para o exterior , de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). E em face da situação emergencial, o imposto extraordinário de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, sendo caso autorizado de bis in idem ou bitributação, respectivamente, de forma que mesmo autorizado por meio de Medida Provisória, produzirá efeitos imediatos, art. 62 §2, CRFB 1988 ).

O direito tributário por ser regido pelo direito público, sub-ramo do direito administrativo, somente pode-se cobrar o tributo quando a lei assim o determinar. E nestes casos, o administrator da maquina pública tem o poder-dever de usar dos meios cabíveis legais para assim exigir, sob pena de crime de responsabilidade e obstar o repasse legal de verbas dos entes maiores para os menores.

Aspectos subjetivos.

O sujeito ativo, credor na relação jurídica tributária em regra é pessoa pública. ‘’Art. 119 ,CTN :Sujeito ativo da obrigação é pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento’’. Mas pode ocorrer que a delegação da capacidade ativa para pessoa particulares, em regra as futuras detentoras do capital que se expropria do particular, são as denominadas parafiscalidade.

Art. 7º, CTN: A competência tributária é indelegável, salvo atribuições das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos , ou de executar leis , serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3 do art. 18 da Constituição.

A sujeição passiva, devedor na relação jurídica tributária, em regra são pessoas privadas, sempre previstas em lei, conforme o art. 97 ,III, CTN. O conceito de sujeito passivo está no Art. 121, CTN e o de responsabilidade tributária no art. 128 CTN:

art. 121, CTN: Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável , quando ,sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Aspectos quantitativo:

O tributo é obrigação de pagar, mas para delimitar o quanto se deve pagar (quantum debeatur), usa-se dos aspectos objetivos , composto pela base de cálculo e alíquota.

Base de cálculo é o objeto material escolhido pelo legislador, as vezes se confunde com o próprio elemento caracterizador da capacidade contributiva, no qual irá incidir a alíquota para se chegar ao valor devido à título de tributo.

Alíquota é fator que incidindo sobre a base de cálculo , encontra-se a obrigação tributária principal (dever de pagar ) art . 113, §1, CTN. Pode ser ela ad valorem ou específicas. Com muita propriedade cita-se ilustre tributarista e tratadista em direito tributário.

As alíquotas específicas expressam-se em dinheiro e incidem sobre base de cálculo técnica, referida a grandeza diferente de dinheiro ( peso , quantidade, extensão etc.) (...). As alíquotas ad valorem expressam-se em percentagens (1% , 5%, 20 %,etc.) e incidem sobre a base de cálculo medida em dinheiro. (...). ‘’ (TORRES, Ricardo Lobo, CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 17ª EDIÇÃO, 2009, editora Renovar, pag 256)

Ou tributo fixo, onde a própria lei diz o valor a ser pago, ex. o imposto sobre serviços , art. 9 §1 Decreto lei 406 de 1968.

Aspectos objetivos.

Dentre os aspectos objetivos, temos as obrigações principais e obrigações acessórias. As principais consubstanciam dever de pagar, seja tributo ou multa. Sempre decorrem de lei art. 97, CTN. Art. 113, CTN: ‘’A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.’’ Cita-se o insigne jurista Pedro Barretto.

Continuando na qualificação da obrigação principal, além de registrar que sempre decorre de lei, vale lembrar que ela é sempre uma obrigação de caráter patrimonial, intuito pecúnia, que se classificaria civilmente como prestação positiva, sempre na modalidade obrigação de dar, nunca podendo ser entendida como prestação negativa, de não fazer ou de tolerar. (Barretto, Pedro Menezes Trindade.Gabaritando tributário:superdicas para sua aprovação – 2ª ed. Impetus, 2012, pag. 290)

As obrigações acessórias são deveres elementares à atuação do fisco, podem ser obrigações de fazer ou não fazer, e caso não cumprida esta, surgirá o fato gerador da obrigação principal de pagar multa. Art. 113 §§ 2, 3, CTN. ‘’A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas , nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.’’ ‘’ A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária’’. Salienta-se a brilhante dica do professor e amigo Pedro Barreto.

O CTN afirma que se for descumprida a obrigação acessória, ela se converte em principal, no que tange à penalidade pecuniária aplicada. (...) o que nos parece que se tentou afirmar foi que, ‘’caso a obrigação acessória não seja cumprida, aplicar-se-á uma multa, uma penalidade pecuniária, e em relação a essa, ela se qualifica como obrigação principal; Logo, inobservada a obrigação acessória, nasce uma nova (e autônoma!) obrigação principal, essa obrigação de pagar multa. (Barretto, Pedro Menezes Trindade.Gabaritando tributário:superdicas para sua aprovação – 2ª ed. Impetus, 2012, pag. 292)

Não com a intenção de esgotar a matéria referente as características dos tributos, elencamos as convenientes. Quanto ao objeto, podem ser importantes as características pessoais ou apenas as reais. Contudo o art. 145 §1 da CRFB 1988

Sempre que possível , os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária , especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

São tributos pessoais, quando se referir à aspectos subjetivos (em Imposto de renda), ou reais, quando se limita à aspectos objetos (IPTU); (ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012. Pag. 141 )‘’São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. ‘’

Uma classificação econômica, advinda do direito financeiro relevante para o direito tributário refere-se quanto ao real arcador dos ônus tributários, podem ser diretas ( aquele que é sujeito passivo é quem arca) ou indiretas ( apesar de não ser sujeito passivo da obrigação tributária, acaba arcando com os custos em face do fato de ser embutido no preço do produto os tributos pagos , denominada repercussão, ou translação tributária).

Classificação quanto a obrigatoriedade ou não de contraprestação estatal relativamente ao contribuinte do tributo. São de duas espécies: vinculado ou não vinculado. São vinculados , quando há necessidade de contraprestação estatal específica ao contribuinte, é o caso das taxas e contribuições de melhorias. Cita-se a citação de ATALIBA, Geraldo, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012. Pag. 134, sobre o parecer, in RPD 17\309 ‘’caderno de direito tributário’’.

O tributo é ‘’vinculado’’ quando o seu fato gerador seja uma atividade específica do governo tributante, a qual, por sua vez pode ser (1) diretamente relativa ao contribuinte, como exercício do poder de polícia ou a prestação ou disponibilidade de um serviço; é o caso das taxas (CTN, art, 77); ou pode ser (2) apenas indiretamente relativa ao contribuinte: é o caso das contribuições (CTN, art. 81 e 217)

 Ou não vinculados , quando independentemente de contraprestação estatal específica ao contribuinte, este, quando fizer recair a norma cogente tributária sobre si, em razão da pratica concreta e estritamente nos limites legais (fato gerador), desde que prevista em lei (hipótese de incidência), terá a obrigação de pagar tributo, e se sujeitar as suas implicações, aplica-se no caso de impostos.

Aspectos temporais:

O tributo tem seu fato gerador ocorrido de forma imediata ou continuada ou complexivo. Fato gerador imediato ou instantâneo no mesmo instante que se inicia ocorre sua consumação. Ex. venda de mercadoria, ICMS.

No fato gerador continuado ou periódico, ocorre repetidamente durante certo período de tempo. Ex. Imposto predial territorial urbano –IPTU, que todo início de ano faz nascer o fato gerador.

Já o fato gerador complexivo ocorre quando um concatenado de atos são relevantes para completude do quantum debeatu à titulo de tributo. Tal modalidade se adequa ao imposto sobre a renda, de forma que todo o ano letivo é relevante para a base de cálculo do tributo a ser devido no ano seguinte, quando se completa o fato gerador.

2.2 TRIBUTOS EM ESPÉCIES.

No direito tributário há importante divisão sobre quantas espécies de tributo o direito brasileiro possui. Há cinco teorias. Existem os que consideram ser de duas espécies, levando em consideração a relevância da contraprestação estatal, denominada bipartida, dualista ou bipartite, que divide os tributos em impostos (tributos não vinculados à uma contraprestação estatal específica ao contribuinte) e as taxas (tributos vinculados à contraprestação relativa ao contribuinte.

Tem-se a teoria tripartite, tripartida, que divide os tributos em 3 espécies, são eles: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Muitos adeptos desta teoria se baseiam no art. 5º do CTN: ‘’os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria’’. Contudo entendo tal rol não ser taxativo, exaustivo, mas sim enumerar a competência comum dos entes estatais.

Existe a teoria quadripartida, tetrapartida, entendendo serem quatro as espécies tributárias, além dos impostos, taxas e contribuições (no seu sentido amplo) , tem-se os empréstimos compulsórios, tal teoria é adotada pelos constitucionalistas.

Para solucionar o impasse o Supremo Tribunal Federal (STF) adotou a teoria pentapartida, dizendo que são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Cita-se (ALEXANDRE, Ricardo, DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO, editora Método, São Paulo, 6ª ed.2012, pag. 16.)

A controvérsia sobre a classificação dos tributos em espécie fez com que surgissem quatro principais correntes a respeito do assunto: a primeira, dualista, bipartida ou bipartite, que afirma serem espécies tributárias somente os impostos e as taxas; a segunda, a tripartida, tricotômica ou tripartite, que divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; a terceira, a pentapartida ou quinquipartida, que a estes acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal e a última, a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, que simplesmente junta todas as contribuições num só grupo, de forma que os tributos seriam impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

O tributo denominado contribuição de melhoria existe em diversos países. Segundo Eduardo Sabbag (Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 4. ed. –São Paulo: Saraiva, 2012, pag. 447)

Há outras denominações, colhidas do Direito Comparado: na Inglaterra, temos beterment tax; na França, contribuition sur les plus values; na Itália, contributi di miglioria; na Espanha, contribuición de mejoras; e, na Alemanha, erschliessungsbeitrag e a strassenanliegere beitrag.

No Brasil iniciou-se com Constituição de 1934, ‘’No Brasil do século XX, a contribuição de melhoria surge, pela primeira vez , na Carta Magna de 1934 (art. 124). (Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 4. ed. –São Paulo: Saraiva, 2012, pag. 448) a CRFB 1934 caracteriza-se pelos objetivos sociais e econômicos, sendo a 3ª constituição do Brasil. Segundo (Padilha, Rodrigo Corrêa, 1976 – Direito constitucional sistematizado – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.pag 19)

(...) Assembleia Nacional Constituinte reunida em 15 de novembro de 1933, no palácio Tiradentes – Rio de Janeiro -, o que culminou , em 16 de julho de 1934, na promulgação da terceira constituição da história do Brasil e na segunda Constituição republicana, com forte inspiração na Constituição de Weimar, de 1919, inaugurando a segunda dimensão dos direitos fundamentais e marcando a transição das características individualistas para as sociais.

Na 4ª. CF , a de 1937 , não houve menção à contribuição de melhoria. Contudo com a CF de 1946 tal tributo voltou a ser elencada como tributo, delimitando com os contornos atualmente conhecidos.

Importante inovação quanto ao instituto da contribuição de melhoria para o Brasil, foi a emenda constitucional (E.C) 18\65, e Segundo Eduardo Sabbag preleciona:

A Emenda n. 18/65 manteve a menção aos limites total e individual, mas disciplinou que o tributo estaria destinado a ressarcir os cofres públicos dos custos da obra pública realizada. Nessa medida, a Emenda inaugurou um caráter híbrido à contribuição de melhoria, na medida em que esta passou a se lastrear, simultaneamente, no custo da obra e na mais-valia imobiliária (Sabbag, Eduardo - Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 4. ed. –São Paulo: Saraiva, 2012, pag. 448)

2.3.1 – PREVISÃO CONSTITUCIONAL

Na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dentro do Sistema Tributário Nacional, no qual se insere as delimitações de competências tributárias e os princípios e imunidades tributárias, encontra-se a previsão dos tributos de competência comum (todos as entidades administrativas diretas, são elas as que possuem personalidade jurídica de direito público interno – União , Estados, Municípios, e Distrito Federal) podem e devem cobrar os tributos descritos no artigo 145 , CRFB 1988:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I- Impostos; II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – Contribuição de melhoria , decorrente de obras públicas.

Estudando o conceito descrito na CRFB 1988 , percebe-se que falou-se menos do que deveria, pois, apesar de ser tarefa da doutrina conceituar os institutos jurídicos, tal inciso que atribui competência, apenas declara que a contribuição de melhoria, decorre de obras públicas, mas o delimita , tarefa esta realizada pela Lei complementar de normas gerais , conforme o art. 146 , III , a, CRFB 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim, no próximo tópico, elencaremos a Decreto-Lei 195, de 24 de fevereiro de 1967, sendo este a Lei complementar de normas gerais sobre a contribuição de melhoria, requisito indispensável e de cumprimento obrigatório pelas entidades administrativas diretas.

2.3.2 REGULAÇÃO LEGISLATIVA.

O Código Tributário Nacional, lei formalmente ordinária, mas com o advindo da Constituição da República 1967, recepcionou o CTN como lei materialmente complementar. E teve tal status mantido pela atual Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

(Padilha, Rodrigo Corrêa, 1976 – Direito constitucional sistematizado – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.pag. 52) O Código Tributário Nacional, outro exemplo muito utilizado pelos juristas, é uma lei ordinária que já havia sido recepcionada com status de lei complementar de 1967, através do artigo 18, §1, da CR\196. A nova constituição manteve esse status.

O instituto da recepção, consubstancia através da analise de compatibilidade de uma lei infraconstitucional, abaixo da constituição, verificando sua compatibilidade com a nova constituição federal que entra em vigor. Caso esteja compatível materialmente, será recepcionada, caso contrário, será revogada (não recepcionada), seja tacitamente, ou expressamente por meio do ação do controle de constitucionalidade denominada Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamentar, que tem característica de ser subsidiária (ultima rátio) e única competente para julgar leis ou constituições anteriores à atual CRFB 1988.

O instituto da recepção só se atém ao aspecto material; isto é, se o assunta disposto na norma infraconstitucional estiver de acordo com os preceitos constitucionais, será aceito para fazer parte do ordenamento jurídico vigente sob novo fundamento de validade (a nova constituição). (Padilha, Rodrigo Corrêa, 1976 – Direito constitucional sistematizado – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012. Pag. 51)

Desta forma, o CTN, cumprindo o dever de estabelecer normas gerais em matéria de tributos, instituindo seu conceito e delimitando os fatos gerados, base de cálculos e contribuintes, conforme art. 146, III, a CRFB 1988, acima transcrito. Assim também o fez com relação ao tributo de segunda geração, abrangendo a contribuição de melhoria e taxas.

Contudo cada entidade da administração direta que quiser instituir o tributo, já o pode visto autorizado pela CTN, salientando que poderá ser realizada por simples lei ordinária, dispensando a necessidade de ser por lei complementar, ressalvado as exceções previstas na Constituição da República Federativa do Brasil 1988 (ex. impostos residuais, contribuições sociais da seguridade social residuais, empréstimos compulsórios e o imposto sobre grande fortunas).

Encontra-se no artigo 81 e 82 do CTN as disposições sobre a contribuição de melhoria.

art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo da obra pública 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.

Analisando o artigo acima transcrito, extrai ser a contribuição de melhoria tributo de competência comum, podendo e devendo ser cobrada por qualquer das pessoas jurídicas de direito público interno , componente da administração direta. Entende-se ser tributo vinculado a uma contraprestação referida ao contribuinte, no caso a obra pública e o fator indireto (liame do nexo causal, entre a obra pública e o contribuinte), valorização imobiliária decorrente da obra pública. E explicitando dois limites para a definição do quantum debeatur (valor devido à titulo de tributo). Limite total o valor da obra e o limite individual o montante e valorização adquirida pelo imóvel beneficiado pela obra pública, realizado através do calculo aritmético do valor do imóvel antes com o valor do imóvel depois da obra pública.

Art. 82. A lei relativa À contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I – publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para a impugnação, pelos interessados , de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior , sem prejuízo da sua apreciação judicial. §1- 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. §2 – por ocasião do respectivo lançamento , cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição , de forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

No que toca ao planejamento e cumprimento dos requisitos administrativos para a possível cobrança do tributo contribuição de melhoria, deverá o administrador cumprir o art. 82, e mais os quais a sua lei instituidora o requerer. E em face do contraditório e da ampla defesa, podem os possíveis futuros contribuintes da contribuição de melhoria, no prazo de 30 dias impugnar administrativamente o cumprimento dos requisitos autorizadores da cobrança do tributo, sem prejuízo de ingressar judicialmente para impugnar. características inerentes ao processo judicial e administrativo , art. 5º , inciso LV, da CRFB1988.

Art. 5º todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros, residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV- a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito; LV - Aos litigantes , em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes

Existe a lei instituidora do tributo contribuição de melhoria, encontrada no Decreto-Lei n. 195 de 24 de fevereiro de 1967. Possui 20 artigos, dos quais os mais importantes serão detalhados mais adiante.

2.3.3 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

Anteriormente só existiam os impostos (tributos de primeira geração). Serviam este para custear as obrigações legais visando o bem comum. Contudo houveram casos de utilizar do dinheiro público para custear obras ou serviços que somente eram utilizados por parte da população de determinado território, ocorrendo distorção da utilização do erário. Para evitar tal injustiça e evitar o enriquecimento ilícito por parte deste beneficiados, surgiu as taxas e posteriormente a contribuição de melhoria, sendo caracterizados como (tributos de segunda geração.) cita-se (Barretto, Pedro Menezes Trindade. Gabaritando tributário: superdicas para sua aprovação – 2ª ed. Impetus, 2012. Pag. 115.) ‘’Os tributos da chamada ‘’segunda geração das espécies tributárias’’ surgiram com uma finalidade parecida: corrigir uma imperfeição no uso pelo Estado do dinheiro arrecadado com os impostos’’.

Salienta-se a similitude da contribuição de melhoria com as taxas. Ambas são tributos vinculados à uma contraprestação estatal, no caso das taxas contraprestação direta e imediata relativamente ao contribuinte, e no caso da contribuição de melhoria , a contraprestação é indireta e mediata.

Nas contribuições, pelo contrário, não basta a atuação estatal. Só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado. Daí o distinguir-se a taxa da contribuição pelo caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado. (ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012, pag. 147.)

Ambos são tributos contraprestacionais ou retributivos, visam repor ao erário o dinheiro que em tese pertence a toda a população, e que foi gasto com apenas parte dela. Assim, nas taxas, basta ser o serviço público específico e divisível. Específico porque o serviço pode ser individualizado, visto pelo contribuinte. E divisível , pois aquele que deve pagar a taxa pode ser visualizado com individualidade que a distingue dos demais contribuintes (CRFB art. 145, II e CTN art. 77). E no caso da contribuição de melhoria, o dinheiro publico que fora aplicado em obras públicas, pode ocasionar valorização imobiliária nos imóveis vizinhos à obra, de forma a gerar enriquecimento ilícito por partes destes proprietário, que não ocasionaram tal valorização, devendo retribuir, devolver o montante do acréscimo aos cofres públicos, desde que, o total em pecúnia dos imóveis beneficiados não ultrapasse o custo total da obra, sob pena de inverter o jogo , de forma que teria o Estado se enriquecido ilicitamente. Por isso são retributivos e contraprestacionais.

Tais tributos de segunda geração são também sinalagmáticos e comutativos, pois tais obrigações tributárias são equivalentes às prestações estatais específicas.

No entanto não devemos misturar estes institutos que são espécies autônoma, convivem independentemente umas das outras. Como diferenças, cita-se o art. 4º do CTN – ‘’A natureza jurídica específica dos tributos é o seu fato gerador.’’ Complementando, o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente da obra pública. Enquanto o ‘’fato gerador’’ (leia-se hipótese de incidência) da taxa de polícia, refere-se ao exercício do poder de polícia, art.78, CTN. De forma que o ‘’fato gerador’’ (leia-se hipótese de incidência), da taxa de serviço, refere-se ao serviço específico e divisível relativamente ao contribuinte, art. 79, CTN, abaixo transcrito.

art.78 , CTN: Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79, CTN: Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I- utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II- específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública; III – divisíveis , quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012.pag. 175.

A taxa, por sua vez, é instrumento de compensação ao estado por despesas causadas por provocação ou conveniência de pessoas determinadas, em relação às quais ele (estado) desenvolveu certa atividade.

Outra diferença é que o objetivo de que na contribuição de melhoria veda-se o enriquecimento sem causa, enquanto nas taxas objetiva corrigir a distorção do uso dos recursos públicos para uma singularidade específica de contribuintes.

Salienta-se que aplica-se irrestritamente os princípios da legalidade, tem que haver lei para a instituição da contribuição de melhoria e das taxas, e ambas respeitam o princípio da não surpresa, abrangendo tanto a anterioridade do exercício financeiro quanto à da noventena\nonagesimal de forma que criado o tributo taxa ou contribuição de melhoria, somente se poderá cobrar em 1º de janeiro (anterioridade do exercício financeiro seguinte), e desde que já se tenha passado 90 dias da sua promulgação (anterioridade nonagesimal\noventena). Lembrando que o princípio da capacidade contributiva, é relativizado no tocante à tais tributos, já que legalmente, ordena aplicar somente para os impostos, data vênia o art. 145 §1 CRFB 1988. O princípio da isonomia tributária se aplica para ambos, de forma que onde haja o mesmo fato se aplica o mesmo direito. ´

Falemos sobre o lançamento, sem a pretensão de esgotar o assunto neste tocante. O lançamento (art. 142 a 150, CTN) é ato administrativo que constitui o tributo e declara o montante a ser pago a título de tributo. Tanto na taxa quanto na contribuição de melhoria, são feitas por lançamento de ofício, de forma que a administração pública constitui o crédito e declara o montante a ser pago, devendo o contribuinte apenas realizar o pagamento.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 10 Dec-Lei 195\1967. O órgão encarregado do lançamento deverá escriturar, em registro próprio , o débito da contribuição de melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário diretamente ou por edital, do: I- valor da contribuição de melhoria lançada; II – prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos; III- prazo para a impugnação; IV- local do pagamento.

Pelo fato de o lançamento retroagir à data do fato gerador, aplicando-se a lei vigente nesta época, vige o princípio a irretroatividade da lei tributária, de modo a não alcançar fatos anteriores.

Quanto à outra modalidade de limitação ao poder de tributar, onde se inserem os princípios (elemento positivo) e as imunidades (elemento negativo) que retira o poder de tributar em casos determinados. As imunidades genéricas, previsto no art. 150 da CRFB1988, pelo fato de somente se aplicarem aos impostos sobre renda, serviços e patrimônio, não veda que se cobre taxas e contribuições de melhoria dos entes ali descritos (art. 150, VI alínea a,b,c , CRFB 1988).

Neste sentido conceitua-se a contribuição de melhoria. Conforme Eduardo Sabbag.

Assim sendo, toda vez que o poder público realizar uma obra pública que trouxer benefícios, traduzíveis em “valorização”, para os proprietários de bens imóveis, poderá ser instituída a contribuição de melhoria, desde que vinculada à exigência por lei, “fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis (Sabbag, Eduardo, Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 4. ed. –São Paulo: Saraiva, 2012. Pag 451)

É possível que, decorrendo da obra pública, haja desvalorização do imóvel. Desta forma, há quem defenda a possibilidade de se cobrar do Estado o montante da desvalorização. Assim defende o professor de direito tributário Leandro Amaro.

A contribuição de melhoria liga-se a uma atuação estatal que por reflexo se relaciona com o indivíduo (valorização de sua propriedade). Esse reflexo é eventual, já que da obra nem sempre resulta aquela valorização; por vezes ocorre o contrário: a obra desvaloriza o imóvel, ensejando pedido de reparação do indivíduo contra o estado, com o mesmo fundamento lógico que embasa a contribuição de melhoria: se a coletividade não deve financiar a obra que enriquece um grupo de indivíduos, também não se pode empobrecer esse grupo, para financiar uma obra que interessa à coletividade. (Amaro, Luciano. Direito tributário brasileiro/Luciano amaro – 18. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. Pag 81)

Hugo de Brito Machado esclarece: (Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. São Paulo. Malheiros editores, 2010, pag 459) ‘’(...) conceito de contribuição de melhoria, levando em consideração a sua finalidade específica, como instrumento de realização do ideal de justiça. ‘’ ‘’ Podemos dizer que a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obra pública’’

(...) contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na mediada em que destas decorra valorização de imóveis.

Para Ricardo Lobo Torres, o conceito de contribuição de melhoria se extrai cumulativamente do que traz a CRFB 1988 e as posteriores modificações legislativas:

(...) a nova redação constitucional modificado em sua essência o conceito de contribuição de melhoria. Se eliminou a referência à valorização do imóvel, deixou também de mencionar a despesa realizada. retirou a menção à base cálculo, que era tradição antes da EC 23\83, isto é, ao limite individual do tributo e ao total da despesa realizada, mas manteve o duplo fundamento de cobrança: a valorização do imóvel e a despesa decorrentes ‘’ de obras públicas’’. (TORRES, Ricardo Lobo, CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 17ª EDIÇÃO, 2009, editora Renovar, pag. 412.)

‘’Cobrar deles a contribuição de melhoria, vedando a perpetuação do enriquecimento sem causa, seria uma forma justa de acalmar a angústia social, fazendo justiça com o resto da população.‘’ (Barretto, Pedro Menezes Trindade.Gabaritando tributário: superdicas para sua aprovação – 2ª ed. Impetus, 2012. Pag. 116.)

Ressaltando que para evitar o bis in idem (mesmo ente cobrar duas vezes com base no mesmo fato gerador), ou bitributação (entes diferentes cobrando tributos decorrentes do mesmo fato gerador), o art. 17 do Dec-Lei 195\1967, prevê a possibilidade de se abater a título de imposto de renda , o que foi pago a título de contribuição de melhoria.

Apesar do tributo contribuição de melhoria ser um dever do administrador, existe situação em que este, para facilitar a arrecadação de recursos para financiamento da obra, o gestor público utiliza da modalidade supressiva da propriedade, dentro do tema de intervenção do Estado sobre a propriedade privada e no domínio econômico. Estou falando da desapropriação por zona. Desapropriação , forma originária de aquisição de propriedade, ocorre quando o Estado, visando interesse social, necessidade publica ou de utilidade pública (art. 5, XXIV CRFB 1988), expropria-se do bem particular, pagando-lhe indenização em dinheiro de forma prévia e justa. Contudo na desapropriação por zona, o Estado apropria-se mais do que o necessário para o fim público que se destina, visto visualizar valorização para os imóveis vizinhos, visando a venda futura para arrecadar recursos para financiamento da obra. Esclarece Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo:

É oportuno registrar que, na hipótese de desapropriação para realização de uma obra, a legislação prevê a possibilidade de ser desapropriada uma área maior do que aquela que será inicialmente ocupada pela obra, a fim de assegurar que, no futuro, haja o desenvolvimento dessa mesma obra, ou simplesmente para alienação futura de áreas próximas à obra que, por sua causa, sofrerão valorização extraordinária. Essa modalidade de desapropriação é denominada, pela doutrina, ‘’desapropriação por zona’’, e sua base legal é o art. 4º do decreto-lei 3365\1941, cuja redação transcrevemos: art. 4º. a desapropriação poderá abranger a área contígua necessária ao desenvolvimento da obra a que se destina , e as zonas que se valorizarem extraordinariamente, em consequência da realização do serviço. Em qualquer caso, a declaração de utilidade pública deverá compreendê-las, mencionando-se quais as indispensáveis à continuação da obra e as que se destinam à revenda. (Alexandrino, Marcelo. Direito administrativo descomplicado / Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo – 20ª. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. Pag. 985)

2.3.4 - ELEMENTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Com sapiência Ricardo Alexandre leciona e cita jurisprudência dos tribunais superiores. (ALEXANDRE, Ricardo, DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO, editora Metodo, São Paulo, 6ª ed.2012, pag 39)

Assim, para efeito de cobrança da exação, há de se considerar melhoria como sinônimo de valorização. (...) (STF, 2ª T., RE 114.069-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, J. 30.09.1994, DJ 02.05.1994, p. 26.171): ‘’sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer o quantum da valorização imobiliária’’.

Também no Superior tribunal de Justiça, o entendimento tem sido o mesmo, conforme demonstra a ementa do acórdão proferido no REsp 169.131\SP: ‘’1 – a Entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba). (...) 4. Adoção também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição de melhoria, adota o critério da mais valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória)’’ (STJ , 1ª T., Resp 169.131\SP, Rel. Min. José Delgado, J. 02.06.1998, DJ 03.08.1998, p. 143).

O fato gerador no tocante ao aspecto material é a valorização imobiliária decorrente de obra pública em uma das modalidades do art. 2º do Dec-Lei 195\1967.

Art. 2º. Será devida a contribuição de melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas: I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas: II – construção e ampliação de parques, campos de desporto, pontes, túneis e viadutos; III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento e drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d’água e irrigação; VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem; VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de aspecto paisagístico.

Ressalta-se que pode-se cobrar contribuição de melhoria no primeira vez em que a estrada é asfaltada , Súmula 129 STF ‘’na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança da t~~axa~~ de calçamento’’ onde está escrito taxa, leia-se contribuição de melhoria. Enfatizando que não cabe contribuição de melhoria no recapeamento asfáltico, pois neste caso estará devolvendo o que se tinha perdido, jamais gerando valorização imobiliária.

E art. 3º §2 Dec-Lei 195\1967 – ‘’ a determinação da contribuição de melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência’’

O aspecto subjetivo:

Pode ser sujeito ativo da contribuição de melhoria, entidade administrativa da administração direita, conforme art. 3º Dec-Lei 195\1967

A contribuição de melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influencia, a serem fixados em regulamentação deste decreto-lei. §4 – reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos territórios.

Sujeito passivo é o proprietário do imóvel beneficiado ao tempo do lançamento, tal obrigação é propter rem , ob rem (acompanham o imóvel), de forma que transferido este, o adquirente será responsável pelas dívidas inerentes ao imóvel, inclusive a contribuição de melhoria não paga pelo antigo proprietário.

Aspectos quantitativos.

A Base de calculo para definir o quantum debeatur da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. Chega-se à ela com o cálculo de antes da valorização com o depois da valorização, tomando por base o valor imobiliário.

2.3.5 – LIMITES.

Para se cobrar a contribuição de melhoria, deve-se o ente, realizador da obra, ater-se a dois limites estipulados em lei, que se complementam, são eles: o total e individual. Quanto ao limite total, não pode a soma dos valores cobrados à titulo de contribuição de melhoria ser superior ao custo total da obra, abrangendo as despesas de estudo, projetos , fiscalização, desapropriação, administração, execução e financiamento, sob pena do Estado se enriquecer sem causa, o que afrontaria a atual Constituição Federal. E como limite individual, cada contribuinte não deve pagar mais do que obteve como valorização imobiliária, calculando-se através do valor imobiliário antes com o valor imobiliário posteriormente à consecução da obra pública. Nota-se que tais requisitos são de dificuldade acentuada para que sejam respeitados, contudo não deve afastar o poder dever de investir em obras públicas visando o bem comum , e consequentemente a cobrança da contribuição de melhoria, visando afastar a distorção da aplicação do dinheiro público.

Art. 4º Dec-Lei 195\1967-

A cobrança da contribuição de melhoria terá como limite o custo das obras, computadas as despesas de estudo, projetos , fiscalização, desapropriação, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária. §1. Serão incluídos , nos orçamentos de custo das obras, todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis situados nas respectivas zonas de influência. §2. A percentagem dos custo real a ser cobrado mediante contribuição de melhoria será fixada tendo em vista a natureza da obra, os benefícios para os usuários , as atividades econômicas predominantes e o nível de desenvolvimento da região.

art. 3º §2 Dec-Lei 195\1967 – ‘’ a determinação da contribuição de melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência’’

O art. 12 Dec-Lei 195\1967prevê os limites e formas de pagamento

2.3.6 – UTILIDADE DA CONTRIBUICAO DE MELHORIA PARA A REFORMA AGRÁRIA

Importantes motivos para o uso, poder-dever da contribuição de melhoria são elencados com maestria por Geraldo Ataliba, (ATALIBA, Geraldo, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012. Pag. 176.)

Razões financeiras o impõem: a necessidade de recurso com que enfrentar outras, ou a própria obra. Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária que se alimenta da esperança de valorização , pela simples posse prolongada (os inconvenientes da especulação são notórios: não uso e retenção de terrenos nos arredores das cidades, aguardando valorização, com consequente desvio de capitais de empreendimentos produtivos, criação de favelas etc.) Razões políticas o exigem: devolver à coletividade os benefícios e frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar sua valorização por efeito de progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas.

Há quem entenda que a contribuição de melhoria é desmotivada em face da não possibilidade de não recebimento do tributo quando a obra pública da qual decorre a valorização imobiliária é realizada em áreas economicamente desfavoráveis. Com todo respeito em discordar, acreditar em tal situação seria desprestigiar a grandeza do instituto, que visa o desenvolvimento estrutural, e social que a contribuição de melhoria proporciona. E por acreditar que o nem todos convivem com a evasão fiscal (não pagamento dos tributos), principalmente em um dos tributos mais nobres que existe no direito brasileiro, já que o retorno é imediato e proporcionalmente muito maior do que o tributo a ser pago. Seria não acreditar no métodos que o direito proporciona como forma de cobrar as dívidas , indiretamente ( exemplo: certidões negativas que impedem participar de licitações, multas severas etc.) ou seja diretamente (exemplo. dívida ativa , art. 201 a 204 CTN) – e salientando que as dívidas ativas de contribuição de melhoria terão preferencia de pagamento sobre outras decorrentes do imóvel (art. 18 Dec-Lei 195\1967 ‘’A dívida fiscal oriunda da contribuição de melhoria terá preferência sobre outras dividas fiscais quanto ao imóvel beneficiado’’). Outro meio motivador para promover as obras é que a contribuição de melhoria pode ser cobrar antes de terminada a obra, o que possibilitará que entes mais pobres possam viabilizar a consecução de tais fins desenvolvimentistas (vide art. 5º, parágrafo único. Dec-Lei 195\1967‘’(...) cobrança da contribuição de melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos’’.

Art. 9º Dec-Lei 195\1967: Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis , de modo a justificar o início da cobrança da contribuição de melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

A capacidade contributiva influi negativamente, impedindo que a administração deixe de realizar obras públicas em favor da população carente em face da impossibilidade do ressarcimento do custo. (TORRES, Ricardo Lobo, CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 17ª EDIÇÃO, 2009, editora Renovar, pag. 412)

A grande motivação em pagar e querer pagar o tributo da contribuição de melhoria, não reside somente no fato de obter a valorização imobiliária diretamente ligada a obra pública, tal fato ocasionará melhores condições de vida, já que as obras possível para a instituição do tributo, são de notória melhoria na qualidade de vida , conforme se depreende do art. 2º, do Dec-Lei 195\1967 . Citando inclusive Geraldo Ataliba: ATALIBA, Geraldo , HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012. Pag. 174.

Financeiramente , seu traço característico está na proporcionalidade estrita e direta que guarda com a valorização imobiliária causada por obra pública. É um modo de devolver à comunidade um benefício ‘’especial’’ recebido (a valorização).

O Art. 16. Dec-Lei 195\1967, é altamente elogiável, visto que o Brasil possui muita área terrestre, contudo pouco explorada e desenvolvida. Tal artigo prevê que parte do que for arrecadado com a contribuição de melhoria em áreas prioritárias para a reforma agrária, deverá ser aplicado em novas obras e projetos de reforma agrária.

Art. 16. Do produto de arrecadação de contribuição de melhoria, nas áreas prioritárias para a reforma agrária, cobrada pela união e prevista como integrante do fundo nacional de reforma agrária (art. 28, I, da lei, nº 4504, de 30-11-1964), o instituto brasileiro de reforma agraria destinará importância idêntica a recolhida , para ser aplicado em novas obras e projetos de reforma agraria pelo mesmo órgão que realizou as obras públicas do que decorreu a contribuição.

BIBLIOGRAFIA

SUNDFELD, Carlos Ari, Malheiros Editores, FUNDAMENTOS DE DIREITO PÚBLICO, 4ª ed., 10ª tiragem.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET branco, Paulo Gustavo, CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 7ª edição, 2012, ed. Saraiva.

ALEXANDRE, Ricardo, DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO, editora Método, São Paulo, 6ª ed.2012.

ATALIBA, Geraldo, HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª edição, 13ª tiragem, editora Malheiros Editores, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo, CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, 17ª EDIÇÃO, 2009, editora Renovar.

BARRETTO, Pedro Menezes Trindade. Gabaritando tributário: superdicas para sua aprovação – 2ª ed. Impetus, 2012.

PADILHA, Rodrigo Corrêa, 1976 – Direito constitucional sistematizado – 2ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SABBAG, Eduardo, Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 4. ed. –São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. São Paulo. Malheiros editores, 2010.

ALEXANDRINO, Marcelo. Direito administrativo descomplicado / Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo – 20ª. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012. Pag.