CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A lei federal normativa

CARLOS ALBERTO A. DE CARVALHO PINTO
Prof. catedrático de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo — Ex-Secretário das Finanças do Município de São Paulo

SUMÁRIO: I — O projeto. II — Oportunidade. III — Lei superior normativa. IV — A competência federal. V — O êrro essencial do projeto. VI — Obras que autorizam a imposição. VII — Generalização instantânea. VIII — Bens públicos. IX — Obras e Serviços públicos. X — Processo de cálculo. XI — Limitações e favores. XII — Disposições complementares. XIII — Conclusões.

*25. Repugna à nossa formação jurídica e cultural, o abuso na invocação dos tratadistas alienígenas, em matéria que diz respeito a leis de aplicação nacional.

Quer nos parecer, entretanto, que, com relação à taxa de melhoria, é mesmo nos cultores do direito americano que teremos de encontrar os melhores subsídios, não só por ter sido ainda pouco versada a matéria em nossa literatura jurídica e ser nula a experiência das nossas administrações, como, especialmente, pelo grande desenvolvimento obtido pelo instituto nos Estados Unidos, proporcionando assim preciosas observações e ensinamentos. Ademais, a fonte indicada não traria o inconveniente de instilar sugestões pouco adaptáveis em nosso meio, para quem, como nós, vai buscar na doutrina americana, não as últimas conquistas da evolução jurídico-

* NOTA DA RED.: A primeira parte dêste trabalho está publicada no vol. XII desta Revista, págs. 1 e seguintes.

financeira, mas, ao contrário, a observação proporcionada pelos seus reveses, a confissão de suas dificuldades, as suas criações mais modestas, e sempre no pressuposto de que os nossos recursos são consideràvelmente menores. Para um trabalho sinceramente construtivo sôbre contribuição de melhoria, não poderá, realmente, ser desprezada a inestimável experiência processada nos Estados Unidos.

26. Dentro dêsse espírito, vejamos qual o método que adotam na fixação das contribuições individuais de melhoria. Phillip Cornick, nos proporciona a êsse respeito uma lição magistral. Depois de assinalar a interpenetração prática dos vários tipos de "special assessment" existentes nos Estados Unidos, assim como a diversidade de legislação entre os vários Estados, classifica-os em quatro grupos,[53] que, afinal, se polarizam em tôrno de duas nítidas concepções [54]: a do "cost assessment", e a do "benefit assessment", a primeira delas distribuindo entre os contribuintes apenas o custo do melhoramento, e a segunda procurando recuperar dos mesmos o valor de benefício proporcionado. O tipo puro de "cost assessment", em que se incluem os chamados "abatements of nuisances", e as imposições "of constructing appartenances to private property"", se legitima no exercício de todos aquêles atos que se possam capitular ao poder de polícia. Quando porém a imposição se afaste dessa modalidade do poder estatal, para se fundamentar na própria recuperação de valorizações produzidas, exercida através do poder de tributação, já então se inscreve o "assessment" na modalidade do benefício. Pouco importa que êste seja cobrado de acôrdo com individualizada fixação dos valôres antecedente e consequente à obra (forma mais evoluída), ou segundo critérios presuntivos de valorização, como o da repartição proporcional a frontaria, a áreas, a valôres das propriedades influenciadas (modalidade mais singela). Tanto numa como noutra hipótese é a recuperação do benefício produzido que legitima e caracteriza a imposição, restringindo-se a divergência ao simples processo de cálculo daquele benefício. A contribuição, entretanto, é sempre única, é um "benefit assessment".

27. A exposição do consagrado autor fixa com extrema segurança as idéias que a prática, a doutrina e por vêzes a própria juris-

[53-54] Buck, A. E., ob. cit., págs. 385-390.

prudência americana não se tèm preocupado em escoimar das confusões correntes. Asssim é que, não raro, se aprecia um "assessment" de custo à luz dos princípios informativos de um "benefit assessment", ou se confunde êste último com as imposições da primeira espécie. E' que, como observa, não havendo, nos primeiros, objetivos de recuperação econômica, são naturalmente fixados segundo critérios empíricos e simples, de proporcionalidade a índices materiais (testada, área, distância), ao mesmo tempo que os "assessments" de benefício, na sua modalidade mais simples, como mostramos, também se servem dêsses mesmos critérios para os seus objetivos de recuperação econômica, por encontrarem nos mesmos, índices satisfatórios das valorizações produzidas.

"The first cause of confusion", diz Cornick, "is the fact that many municipalities, in the absence of an administrative organization competent to estimate benefits, have attempted to apportion assessments for beneficial improvements by methods which are identical whith those used for distributing the costs of abating nuisancesí"[55].

A similitude puramente adjetiva encontrada entre essa modalidade mais simples dos "benefits assessments" e os "cost assessments" pròpriamente ditos, não tira, entretanto, àqueles a sua característica de benefício. E' ainda de Cornick a advertência seguinte:

"The failure to recognize the existence both in theory and in practice of these two classes is responsible for much confused thinking on the subject. *In the course of the widely quoted decision in the Norwood-Baker case, for exemple, the Supreme Court of the United States said that "the principle underlying special assessments to meet the cost of public improvements is that the property upon which they are imposed is peculiarly benefited, and therefore the owners de not, in fact, pay anything in excess of what they receive by reason of such improvements". The casual reader might infer from this quotation that the Supreme Court will sustain special assessments only when they are imposed in proportion to benefits.* As a matter of fact, the same court has recognized and sustained cost assessments made without reference to benefits in leading cases submitted to it both before and since the Norwood-Baker case"[56].

[55-56] Buck, A. E., ob. cit., págs. 390-391.

28. Clareadas assim as noções integrantes das várias modalidades dos "assessments" americanos, melhor poderemos apreender a lição de sua experiência.

Como se verifica da exposição feita, a rigor, contribuições de melhoria são apenas os "benefit assessments"; delas se distinguiriam assim os "cost assessments", entendidos êstes com a precisão terminológica supra enunciada e em sua forma mais pura, escoimada de vinculações a benefício, nem sempre, contudo, proporcionada pela prática. Mas tanto são contribuições de melhoria aquelas em que se calcula rigorosamente a valorização advinda a cada imóvel, como aquelas em que, por conveniência de ordem prática, se reduz êsse cálculo à aplicação de índices simplificados[57].

E' esta uma conclusão que, a despeito de seus notórios e elementares aspectos, se reveste para nós de particular importância, à vista do injustificável preconceito arraigado entre os nossos autores, de que seja inerente à natureza científica do instituto a medição individualizada das valorizações. Nada, entretanto, mais inexato que essa suposição, a qual, na realidade, importa em confundir uma modalidade meramente processual de cálculo distributivo dos encargos, com os caracteres substanciais do tributo.

Não há dúvida que a medição especial das valorizações proporcionadas a cada imóvel, constitua modalidade mais avançada e ideal, preferida pela doutrina, sempre que lhe seja possível encontrar condições de exequibilidade. A realidade, entretanto, nem sempre as proporciona, como já tivemos ocasião de mencionar, e os próprios Estados Unidos, com todo o seu progresso multiforme, sua enorme riqueza e seus adiantados centros de formação técnica e cultural, se revelaram impotentes para integral aplicação do tributo nessa modalidade processual mais perfeita. Salvou-se, porém, o extraordinário espírito prático de que são dotados, mercê do qual, ao invés de renunciarem ao justo e produtivo instituto fiscal, reproduzindo o insucesso ocorrido noutros países, não trepidaram em ado-

---

[57] O prof. Anhaia Melo, expondo os métodos de taxação admitidos na contribuição de melhoria, admite a adoção dêsses índices: "A base pode ser o metro linear, a área, as zonas sucessivas, ou o fator de benefício. Fazemos simples referência a êsses métodos porque o que nos preocupa não é a técnica dessas taxas, mas o seu efeito econômico" (ob. cit., pág. 193).

tá-lo — quando de outra forma não fôsse possível — sob a modalidade mais singela já descrita, e em extensão tal, que veio a constituir e ainda constitui o tipo de "assessments" predominante.[58]

Referindo-se ao tipo mais rigoroso (de avaliação especial das super-valias trazidas a cada imóvel), declara Cornick que conquistou o mesmo o primeiro plano na opinião pública e nos estudos correntes sôbre a matéria, mas confessa lealmente que *"from the standpoint of practice, on the other hand, a special assessment levied in harmony with this theory is still the rarest of all types"*.

E esclarece: *"The difficulty of determining the boundaries of the area in which this unearned increment will make itself felt, and of measuring the increment for each individual property within that area, accounts for the rarity with which the underlying principle is put into practice"*[59]

29. Algumas decisões judiciais que, em certos estados americanos, combateram a constitucionalidade dêsse processo simplificado de medição das valorizações (e que, por vêzes, foram resultantes da já assinalada confusão de conceitos ou de configurações jurídicas mal definidas) não lograram afetar a larga extensão dessa modalidade de "assessment" nas finanças locais americanas, à vista das contrárias razões já expostas, e, notadamente, em face do pressuposto de que os índices legais de benefício, *"na ausência de expressa prova em contrário, são presuntivamente precisos índices de benefício"*[60].

E realmente, não seria a modalidade simplesmente processual de um cálculo de valor, que poderia afetar a natureza substancial

---

[58] Relatando essa simplificação adotada pelos americanos com os critérios indiciários de distribuição de encargos, assinalou a Comissão de Urbanismo da Reunião de Prefeitos de Minas Gerais, em 1941, o contraste que a êsse respeito se verifica com o tributo na Inglaterra: "Não há mesmo, na prática, a rigidez do princípio encontrado no *betterment*, em que a avaliação do benefício é tôda a razão de ser da contribuição" (Suplemento do "Minas Gerais", n.º 98, de 1-5-942, pág. 169).

Seligman comenta também a maior tolerância dos americanos na admissão dessas facilidades, a fls. 201 do seu "Essais sur l'impôt", ed. 1914, 2.º vol.

[59] Buck, A. E., ob. cit., pág. 389.

[60] Idem, pág. 389. A propósito diz Cooley: "Apportioning the cost by the frontage on the improvement is adopted by the legislature as constituting, in the judgment of its members, an apportionment in proportion to benefits as nearly as is reasonably practicable. This we understand to be substancially the view taken by the authorities" (*in A Treatise on the law of Taxation, including the Law of Local Assessments*, ed. 1903, vol. II, pág. 1.221).

do tributo, caracterizada pela recuperação do valor criado. A valorização é sempre inerente a êsse tipo de "assessment", como tivemos ocasião de assinalar em justificação feita ao projeto, afinal convertido na atual Lei de Pavimentação de São Paulo, com as observações seguintes:

"E tanto é verdade que o seu objetivo continua a ser a cobrança da melhoria que os próprios tribunais americanos tem julgado inoperantes os lançamentos assim processados, quando, em recurso judicial, se prova que a valorização foi inferior à quota paga (V. E. Espínola, *in Pandectas Brasileiras*, vol. III, pág. 185).

E' o que ocorre ainda, por exemplo na Argentina, onde a taxação corresponde ao custo dos serviços (art. 940 do respectivo *Digesto Municipal*) e, não obstante, tem sido considerada como taxa de melhoria: "El estudio de los "special assessments" quizá pareciera inecessario para la decisión del caso de autos; sobre todo, después de que la *Suprema Corte Nacional ha resuelto, reiteradamente, que la contribuición de pavimentos es una de mejora, o "special assessment"* (*Inconstitucionalidad de la ley de Pavimentación*, pág. 13, Gonzalo Garcia)".

Entretanto, mais longe ainda tem ido a jurisprudência americana, sustentando muitas vêzes a validade do "assessment" do benefício, ainda quando possa ocorrer, em hipóteses especiais, a inexistência da pretendida valorização. Orientação a nosso ver exagerada, capaz de admitir a imposição mesmo quando falte o fundamento que a legitima, mas que revela a larga atmosfera de compreensão que possibilitou o desenvolvimento do instituto a que tanto deve o progresso das cidades americanas.[61-62]

E' o fenômeno que, a outro propósito, já se qualificou de hipertrofia do instituto.[63] Mas constitui, na realidade, o último estágio de sua evolução conceptual, como bem assinala Lutz:

---

[61] E' esclarecedor, a êste respeito, o seguinte trecho da obra já citada, de Shultz: — *Recent cases indicate that the courts are relaxing these two rules somewhat, and will uphold a special assessment levied according to one of the well-recognized rules of apportionment, even where, because of special circumstances,* the charge on some particular parcel of land exceeds the resulting increase of selling value or is slightly more burdensome than on other parcels of land" (pág. 569).

[62] A propósito, confirma Buehler, ob. cit., pág. 602: *It is generally assumed. That the amount of a special assessment may not surpass the increment in property value which results from an improvement,* but the courts do not always enforce this rule".

[63] Bilac Pinto, ob. cit..

"The older theory of the special assessment, which was incorporated in the formal definition, was that the levy was made in return for a special benefit which the property derived from the improvement. According to this theory, no assessment could be made if it could be shown that no benefit was in fact received, and the amount of the levy could not exceed the amount of the special benefit.
This conception of the special assessment is no longer adequate to explain the actual facts of special assessment procedure. A more accurate definition of the special assessment would be that it is a special levy against real property to defray the cost of constructing such local improvements as the public convenience or necessity may demand, regardless of whether or not the property assessed derives therefrom a benefit equal to that cost".[64]

A respeito da evolução jurídica do instituto no país em que alcançou seu máximo desenvolvimento, não podemos, entretanto, nos furtar à leitura da síntese feita por Groves, no seu notável compêndio sôbre "Financing Government".

Comentando a conhecida decisão Norwood-Baker, de 1898, em que a Suprema Côrte americana havia declarado inconstitucional um "assessment" simplesmente baseado em frontaria, sem qualquer verificação relativa a benefício especial, diz o seguinte:

"This decision has never been overruled, but it has been qualified in later opinions which generally hold that, while special assessments are based upon the theory of special benefit, the latter as to the area covered and the distribution are matters for the legislature (including city councils) to determine. Unless the legislature's

---

[64] Lutz, Harley Leist, *Public Finance*, New York, ed. 1936, págs. 302-303. Remarcando, todavia, o quanto de injustiça acarreta êste avançado conceito do tributo, pondera o autor, mais adiante: *In conclusion of the discussion to this point, it seems evident that the law and the procedure of special assessment are in need of clarification. The difficulty is that there is no clean-cut statement of the fundamental theory underlying the exercise of this power. The one thing that stands out is that it may be exercised in some jurisdictions without regard to be relation of benefit to cost. The legal right undoubtelly exists to establish a district and compel the land owners in that district to pay the cost of an improvement. But the increasing emphasis on he factors of public convenience and necessity to justify these improvements has not been accompanied by a corresponding attention to the question of the proper distribution of the cost between the landowners as a group on one side, an the general public, in the interest and for the convenience of whom the construction is undertaken, on the other. The net result is that the landowners are often penalized and subjected to an excessive burden, for the payment of a share of the cost of local improvements which should have been borne by the public at large out of general revenues"* (pág. 305).

determination is palpably unjust and cannot possibly bear any relation to benefits, it will not be disturbed by the Court. *Thus, in recent decisions, distribution of the cost of improvements among abutting lots according to frontage, without any judicial inquiry as to benefits, has been sustained. The Court has also held that an assessment will not be ruled out because no opportunity for a hearing has been allowed the taxpayer.* The distribution may be based on area or valuation as well as front-age. The fact that a taxpayer receives no benefit at all will not render a special assessment invalid. The fact that the special assessment is greater than the market value of the property does not make a case for interference by a court of equity. *Whatever hardship this position may involve "must be borne as one of the imperfections of human things".*[65]

E ilustrando sua exposição com indicações jurisprudenciais, continua o abalizado professor da Universidade de Wisconsin:

"The position of the Supreme Court on special assessment puts these levies in much the same category as general taxes. It is well established that a tax cannot be imposed which is a gross and palpable violation of the benefits principle (such as the imposition of taxes upon an individual to pay for services in a district where he does not reside or hold property). But if the general plan of distribution is at all plausible, it will not be disturbed. *Thus, taxing the property to pay for the road company with other property to pay for the construction of a highway which will harm the railroad through its competition is valid (Wigth v. Police Jury, 264 Fed. 705 1919). The same rule holds in most jurisdictions for special assessments, though attempts to establish special benefit in these cases are not very convincing. And taxes levied by a municipality upon farm land within its borders, where the property is in no position to benefit from most city services, are valid (Kelly v. Pittsburgh, 104 U. S. 78 1881). The Supreme Court in this respect follows the rule of "rough justice". It should be said, however, that special assessments are frequently very heavy, sometimes as much as or more*

[65-66] Groves, Harold M., ob. cit., págs. 397, 398.

Já no seu *Treatise on the Law of Taxation including the Law of Local Assessment*, ed. de 1903, fixara Cooley a orientação supra exposta com as seguintes palavras: *It is conceded that the legislative judgment, that a certain district is or will be so far specially benefited by an improvement as to justify a special assessment, is conclusive, and that its determination*

than value of the property itself. A poor distribution of the may result in vary important injustice. Phillip Nichols, Taxation in Massachusetts, pp. 753-763".[66]

30. A exposição que acabamos de reproduzir, pela sua autoridade e clareza, dispensa maiores comentários e é suficiente para ressaltar a ingenuidade em que iriamos incorrer se supuséssemos viável o desenvolvimento do tributo em nossa terra, sob os moldes requintados de sua forma mais evoluída, incapaz de se generalizar na própria exuberância dos recursos da grande nação americana. Nada mais justificável que o ideal de perfeição, especialmente sedutor no terreno das construções jurídicas, onde a inteligência humana encontra amplos horizontes para satisfação dos seus superiores anseios. Entretanto, as lições da experiência européia, de nossa Pátria, e sobretudo dos Estados Unidos, estão impondo, a nosso ver, uma atitude de moderação e de renúncia, capaz de se satisfazer com soluções mais modestas, compatíveis com as nossas indisfarçáveis realidades. E' por tôdas essas razões que se nos afigura francamente impraticável o projeto, com a pretendida generalização, a tôdas as regiões do País, da modalidade de "assessment" baseada no cálculo rigoroso da valorização proporcionada a cada um dos imóveis atingidos, mediante a dupla avaliação, antecedente e conseqüente ao melhoramento. Admitir o contrário, seria pressupor o milagre de dispormos de uma aptidão administrativa e fiscal superior à da própria América do Norte, onde essa fórmula avançada figura ainda como um ideal, prestigiado pela doutrina, mas que a prática, na esmagadora maioria dos casos, ainda não foi capaz de atingir. Não queremos, porém, dizer com isto que se deva desde logo vedá-la no texto genérico da projetada lei federal, ou impossibilitar sua experiência com a adoção compulsória de critérios mais simples, que a viesse excluir. Orientação dêsse gênero importaria em estrangular a própria evolução do instituto, a que se deverá realmente desejar, tão logo ou nos casos em que tal seja possível, a conquista de moda-

---

as to what shall be the basis of the assessment is equally conclusive. To invoke the intervention of a court for relief against the results of its conclusion is to invoke the judicial authority to give its judgment controlling effect over that of the legislature, in a matter of the apportionment of a tax, which by concession an all sides is purelly a matter of legislation. This in confessedly inadmissible in any case where the legislative action is not manifestly colorable and arbitrary". (II vol., págs. 1256/1257).

lidades capazes de lhe outorgarem um alcance máximo de justiça, dentro da precariedade humana. Permita-se-lhe, entretanto, quando ou onde tal não seja possível, uma modalidade mais simples, que não lhe recusa o direito de países extraordinàriamente mais adiantados, e que lhe poderia oferecer condições práticas de vida, em benefício do nosso progresso e da justiça fiscal.

E' interessante notar que essa necessidade de simplificação se vem fazendo sentir em todos os lugares em que se pretendeu generalizar a prática do instituto pelo processo mais complexo. Ouça-se, por exemplo, o seguinte depoimento do professor Teodoro Sanchez Bustamante, da Faculdade de Ciências Econômicas de Buenos Aires:

"*En la prática, se ha tropezado con dificuldades para imponer y hacer efectivas las contribuciones de esta naturaleza. Estas dificuldades se originan por las seguientes causas: las revaluaciones de propriedades exigen, en general, tareas largas, complejas y custosas, y no acusan siempre supervalías, pues las tasaciones primitivas pueden haber sido hechas en épocas de prosperidad y las revaluaciones subsiguientes en períodos de crisis; las diferencias de criterios, al afectuar las avaluaciones suelen originar conflictos cuya resolución compete a la justiça, con los perjuicios conseguientes, etc.* Para obviar estas dificultades, se ha considerado la possibilidad de sustituir la imposición al mayor valor, por una contribución, fijada como percentaje del costo de las obras, cuyo monto sea equivalente, en forma aproximada a aquel mayor valor". *(Conferência pronunciada na Tercera Reunión anual de Caninos. Publicação da Universidade Nacional de La Plata, n.º 125, de setembro de 1939, pág. 31).*

O projeto, portanto, a nosso ver, no capítulo referente ao processo para distribuição dos encargos, deveria limitar-se aos princípios gerais caracterizadores da imposição, sem optar por qualquer das modalidades práticas de cálculo, cuja escolha só as entidades interessadas poderiam acertadamente fazer, considerando não só as suas possibilidades, como ainda a maior ou menor complexidade das valorizações decorrentes das várias espécies de melhoramento.[67]

---

[67] Jensen, no seu já citado trabalho, adaptado por Fagan and Macy em "Public Finance", depois de acentuar que a escolha da base para medição do benefício é um dos mais difíceis problemas do processo da contribuição de melhoria, conclui: *The determination of benefit is difficult because the same indices of benefit never apply equally to two projects;*

A flexibilidade de critério de lançamento constitui aliás uma reconhecida necessidade, mesmo nos países de maior uniformidade de cultura e recursos. Do excelente estudo feito sôbre o projeto pelo professor Tulio Ascarelli e Drs. Rubens Gomes de Sousa e J. B. Pereira de Almeida Filho, reproduzimos a ponderação seguinte:

"Nenhuma solução prática, que nos conste, foi ainda encontrada para o problema em caráter geral. O professor Lutz, da Universidade de Princeton, depois de passar em revista os diversos métodos adotados nos Estados Unidos, observa que todos êles se ressentem de um maior ou menor grau de empirismo, porquanto estão todos baseados em critérios de proximidade, área, valor, ou metragem de frente, mas conclui por reconhecer que, *uma vez que tais métodos sejam suscetíveis de flexibilidade, poderão resultar, na prática, em uma distribuição mais equitativa do ônus fiscal, do que qualquer sistema baseado em regras rígidas de lançamento*".[68]

O importante, a respeito da fixação do valor do tributo, seria, a nosso ver, deixar bem assegurado e definido o direito de se opor o contribuinte ao pagamento da parcela eventualmente execedente à efetiva valorização auferida. O princípio, na realidade decorrente do próprio texto da Constituição, poderia encontrar na lei federal fatôres de sua maior eficácia prática, especialmente na instituição de modalidade processual hábil à rápida e cômoda impugnação do contribuinte. Mais ainda: em sua garantia, poderia a lei atribuir expressamente aos órgãos legislativos locais a fixação do critério de distribuição do tributo, livrando-o, assim, do arbítrio uni-pessoal do executivo; poderia também fazê-lo depender da colaboração de órgãos técnicos ou de comissões de que participassem os próprios contribuintes. Deveria mais, a nosso ver determinar, a obrigatória observância de um único critério legal para o mesmo gênero de melhoramentos (por exemplo, calçamento, iluminações, galerias, estradas, etc.). Essas ou outras garantias seriam aptas a evitar o

---

even improvements of the same character do not produce the same results. The benefit to a business district from a given type of construction can rarely be compared to that resulting in a residential district. Each change of location brings changes in value, and the effect of an improvement will therefore vary in degree. In fact, although the determination of benefit is so complex that a careful consideration of the contributing factors in the only means of producing proper results, the system of measuring benefit must nevertheless be kept flexible, and must permit certain discretionary powers to come into play" (pág. 167).

[68] Parecer, *in Revista Industrial de São Paulo*, n.º 38, de fevereiro de 1948, pág. 39.

arbítrio, o desmando, a disparidade fiscal. Acolhidas que fôssem, não subsistiriam razões para a adoção de um único processo distributivo dos encargos, como fèz o projeto, e possível se tornaria a aplicação do instituto, tanto com o método da avaliação direta e individualizada, onde e quando ela se tornasse exequível, como sob a modalidade, que chamaremos de cálculo indiciário, que é a mais simples, a mais generalizada, a mais compatível com as nossas realidades, a única enfim capaz de permitir uma efetiva generalização do tributo.[69]

Dessa forma, sem incorrer nas inconveniências apontadas, se estaria assegurando a legitimidade do instituto e a uniformidade dos seus propósitos e alcance, com plena satisfação, portanto, das exigências inspiradoras do comentado art. 5.º, inciso XV, letra "b", da Constituição Federal.

XI — LIMITAÇÕES E FAVORES

31. Prosseguindo na análise dos pontos capitais do projeto, detem-nos a atenção a parte seguinte do seu art. 4.º:

"Art. 4.º — A contribuição de melhoria, quando exigida pela União ou pelo Distrito Federal, será cobrada sôbre a valorização ganha pelo imóvel na base seguinte:

Pela que exceder de 20 até 30% do valor anterior	7%
Pelo excesso de 30% até 50% e valor anterior	10%
Pelo excesso de 50% até 70%	12%
Pelo excesso de 70% até 100%	15%
Pelo execesso de 100% até 130%	20%
Pelo excesso de 130% até 150%	25%
Pelo excesso de 170% até 200%	35%
Pelo excesso de 200% até 300%	40%
Pelo excesso de 300% até 400%	45%
Pelo excesso de 400%	50%

[69] Os autores americanos em geral indicam os vários processos dêsse cálculo indiciário utilizado nos Estados Unidos da América do Norte, assim como os melhoramentos que mais se prestam à aplicação de um ou outro índice. De uma forma geral predomina a impressão de ser vantajosa uma certa flexibilidade em sua adoção, assim como o emprêgo simultâneo de alguns dêles, um corrigindo o outro. A atual Lei de Pavimentação de São Paulo (decreto-lei n.º 64, de 19 de dezembro de 1940), não obstante dominantemente modelada sob

§ 1.º — Em caso algum, o lançamento total excederá o custo da obra ou melhoramento nem se cobrará a contribuição de melhoria que não exceder de Cr$ 1.000,00, quando a obra fôr federal ou estadual, nem quando fôr inferior a Cr$ 30.000,00, depois de beneficiado, o imóvel que seja o único pertencente a contribuinte isento do impôsto sôbre a renda, por não ganhar o mínimo tributável.

§ 2.º — Quando a obra, ou melhoramento, beneficiar. imóveis outros, além dos adjacentes, a administração estabelecerá duas ou mais zonas de valorização decrescente e aplicará a tabela dêste artigo com abatimentos de 20 a 50% na razão inversa do benefício ganho".

A par de outros efeitos, regulamenta o dispositivo os limites impostos à aplicação do instituto pelo parágrafo único do artigo 30 da Constituição, nos têrmos seguintes redigido: "A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo do valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado".

E' intuitiva a limitação correspondente à valorização produzida, pois esta é que, realmente, justifica a imposição do tributo. Exigir mais do que êsse valor, seria transpor os limites da legitimidade do tributo, expondo por conseguinte o excedente a irrecorrível nulidade. Esta restrição constitucional, que, aliás, nada mais faz do que expressar um princípio ingênito na contribuição de melhoria, tem, a nosso ver, o alcance de tornar bem claro o direito do contribuinte em obter a declaração de nulidade da parcela do lançamento acaso excedente do valor acrescido ao seu imóvel. Ainda quando não bastasse o efeito natural do princípio informativo do instituto — para tanto suficiente, como atrás assinalamos —, aí estaria a expressa limitação constitucional a dissipar qualquer dúvida, em benefício do contribuinte. Como é evidente, o dispositivo não obriga o poder público à avaliação individuada e complexa de cada um dos imóveis beneficiados, nem consagra qualquer dos processos hábeis à medição do valor acrescido, dentre os quais a prática ressalta, como vimos,

---

diversa inspiração jurídica, adota como índice básico a frontaria do imóvel, e como índices corretivos sua área e a própria localização (esquinas), dando assim o exemplo de critério interessante e útil a certos tipos de melhoramentos, principalmente quando escoimado de certas complexidades que a contemporânea psicologia do contribuinte já permitiria eliminar.

o das fórmulas indiciárias; mas êle assegura, inequìvocamente, ao contribuinte, o direito de se exonerar de qualquer responsabilidade superior à valorização efetiva.

32. O outro limite, concomitantemente impôsto pela Constituição, consiste no próprio custo da obra, e visa outorgar ao instituto um equitativo equilíbrio, capaz de evitar que seu efeito impeditivo de enriquecimento imerecido do contribuinte, se inverta numa fonte de enriquecimento para o poder público.

A prática tem geralmente consagrado essa limitação, com a qual se evita venha o poder público acumular abusivamente a realização de obras financiáveis mediante contribuição de melhoria, pelo interêsse dos lucros correspondentes à diferença entre o custo das obras e a valorização conseqüente, geralmente bem superior.[70] Outro motivo dessa mitigação do ônus impôsto ao particular reside na reconhecida precariedade da apreciação do exato valor acrescido aos imóveis pelos melhoramentos públicos. A redução, ao custo do melhoramento, da soma global a ser distribuída entre os contribuintes, importando geralmente em renúncia do Poder Público a parte da valorização produzida, facilita a fixação das quotas individuais em níveis abaixo do exato montante das valorizações respectivas, afastando assim as discussões que suscitaria a estimação dos valôres na zona insegura dos seus limites extremos.

De qualquer forma, porém, não se deve esquecer que o limite correspondente ao custo importa numa restrição ao princípio informativo da contribuição de melhoria — o princípio de recuperação pelo poder público das valorizações pelo mesmo proporcionadas,[71] e, nestas condições, só se justifica até o ponto em que outros interêsses públicos concorrentes acaso a possam reclamar, e sempre em

---

[70] V. Anhaia Melo, ob. cit., págs. 162-163; Buehler, ob. cit. pág. 602; Hermann Hahne, in *Enciclopaedia*, cit., pág. 277; a propósito relata Groves: — *The courts as a rule insist that assessments be limited to the cost of the project even though benefits may be in excess of such cost. This is an illustration of the special assessment practice tends more toward cost than benefit ideology. Actually, of course, benefits may greatly exceed costs. Is has been calculated, for instance, that the extension by half a mile of one New York subway costing about $5,700,000 was accompanied by land value increments of $31,300,000 to land within a range of a half mile on either side of the extension. The normal increment would have been $13,500,000*" (pág. 399).

[71] V. Paulo Barbosa de Campos Filho, ob. cit., pág. 287.

têrmos que não prejudiquem o alcance fiscal da contribuição de melhoria.

Ora, a êsse respeito, a limitação geralmente admitida à própria cobrança do custo da obra se funda na apropriação preliminar do interêsse que ela possa oferecer à coletividade e aos proprietários beneficiados, por forma a que, na justa proporção, contribuam tanto êstes, mediante a contribuição de melhoria, como aquela, com os recursos gerais do tesouro público. Esta operação constitui mesmo a fase preliminar no cálculo da taxa, com dificuldades aliás que não são pequenas, como assinalam os financistas.[72]

"*First of all,* diz Groves, *it is necessary for someone to decid what proportion of the cost of an improvement should be allotted to special assessments and what to general taxes.* This is no easy task and in practice is frequently performed in a quite arbitrary manner".[73]

Trata-se, entretanto, de redução que deverá ser fixada em cada caso, ou, de preferência, em cada tipo de melhoramento, pois muito variável é a proporção do interêsse que os vários melhoramentos apresentam relativamente à coletividade ou aos proprietários beneficiados. Não caberia, portanto, uma restrição dêsse gênero em lei geral, puramente normativa. Não a consigna, sem dúvida, o projeto em aprêço, o qual, no § 1.º ora sob comentário, admite o custo como limite máximo. Entretanto, e êste é a nosso ver o primeiro êrro decor-

---

[72] Schultz, William J., *American Public Finance,* New York, ed. 1939, às págs. 570 e 571 diz o seguinte: — "*An issue arising at the very outset of a special assessment project is the extent to which the cost should be borne by adjacent property owners and the extent to which it should be financed out for of general tax funds — or, in other words, how the general social benefit and special individual benefit of a project should be apportioned. By what fraction does the paving of a street benefit the property fronting on it, and by what fraction the general traffic system of the city? To what extent does the creation of a park generally benefit the entire city and to what extent does it specifically benefit surroundig property?*

No hard and fast rule exists for specifically determining the beneficiaries of such improvements.

. . . . . .

"*Distribution of costs between the city and benefited properties in New York City is separately determined for each assessment,* resulting frequently in favoritism and graft. Either way, of course, the division of costs in certain to be highly arbitrary. Engineers have no vardstrick by which to apportion accurately the general and special benefits of public improvements".

[73] Groves, Harold M., ob. cit., pág. 401.

rente das limitações do art. 4.º, são estas limitações tão extensivas que acarretarão certamente, na prática, reduções substanciais à recuperação do custo do melhoramento pelo poder público, e, o que é mais grave, em proporções incertas, perturbadoras de um eficiente planejamento financeiro das obras públicas e que se não fundarão na aludida proporção do interêsse da coletividade, pois decorrerão dos simples efeitos aritméticos de tabela para outros fins estatuída. Noutros têrmos, a se cobrar dos contribuintes menos do que o custo das obras, só se deveria fazê-lo na proporção em que tais obras pudessem interessar à coletividade: no entanto, o projetado processo legal trará reduções indiretas, incertas e destituídas de um critério capaz de corporificar a já apontada e única razão de sua subsistência.

33. Não é só êsse, porém, o inconveniente da citada tabela dita "degressiva". Procura-se também justificá-la com a invocação do art. 202 da Constituição, que reza o seguinte: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade de economia do contribuinte".

Em primeiro lugar é de se ponderar que a parte inicial do artigo se subordina a uma condição expressa — "sempre que possível" —, condição que, como adverte Pontes de Miranda, "se reporta à classificação científica e às espécies em que o mesmo impôsto pode ser concebido como pessoal, ou não".[74] Por outro lado, a graduação proporcional à capacidade econômica do contribuinte, determinada na parte restante do artigo, consagrando o princípio da individualização econômica do tributo, evidentemente só poderá ter aplicação também quando, na conformidade das imposições científicas, caiba a aplicação do referido princípio, isto é, sòmente em relação àqueles tributos que, pela sua natureza, o possam admitir.

Ora, a contribuição de melhoria é o tipo da contribuição que foge exatamente a êsse princípio; ela tende a recuperar uma valorização que abstrai da capacidade econômica do contribuinte, pois êste, a rigor, não sofre um ônus, mas apenas efetua uma restituição parcial de vantagem auferida. "Sua base", como diz King,[75] "deve

[74] Ob. cit., vol. IX, pág. 190.

[75] King, Clyde L., *Public Finance*, New York, ed. 1935, pág. 271.

necessàriamente ser, não a capacidade de pagar impostos diretos, mas sim os valôres acrescidos às propriedades".

Aliás, como já tivemos ocasião de assinalar, é êste aspecto objetivo um dos característicos da imposição. Como ensina Shultz, "em contraposição a um *"licence fee, which is a charge against the individual, a special assessment is a charge against property regardless of ownership"*.[76]

Não se coaduna, portanto, com a natureza do tributo, essa preocupação em outorgar reduções ou favores, sintomática de uma condenável timidez do legislador na aceitação dos seus fundamentos jurídicos. Exemplo de caráter impessoal da contribuição de melhoria é a sua própria refratariedade às isenções, um, aliás, dos motivos de interêsse pela sua aplicação, como já tivemos ocasião de assinalar. Pois bem, ainda a êste respeito revela o projeto sua desconsideração por essa característica do tributo, estatuindo isenções que o próprio Bilac Pinto, em cujos doutos ensinamentos se fundaram os respectivos autores. consultado a respeito em reunião da Comissão de Finanças da Câmara, não teve dúvidas em condenar com as seguintes palavras: *"Uma das regras fiscais mais absolutas e rigorosas em matéria de contribuição de melhoria é a de que não deve haver isenção de qualquer natureza"*.[77]

34. Deslocando a consideração dêsse tópico para o terreno jurídico, poderíamos ainda suscitar a sua própria inconstitucionalidade, porquanto a faculdade normativa prevista no art. 5.º, inciso XV, letra "b", da Constituição não tem, a nosso ver, o alcance de derrogar o princípio da autonomia tributária das unidades federadas, também constitucionalmente assegurado, e que o § 4.º do projeto põe em xeque com a extensão das isenções dos Estados e Municípios.

35. Entretanto, essas concessões e favores estabelecidos na projetada lei, além de seus aspectos jurídicos, ofensivos da Magna Carta e desnaturados do próprio tributo, chegam a afetar os seus próprios efeitos financeiros, cuja eficiência deverá ser assegurada sob pena de se dispenderem onerosos e pesados esforços adminis-

---

[76] Ob. cit., pág. 568.

[77] *In Revista de Direito Administrativo*, vol. IX, pág. 396; e *Engenharia*, revista do Instituto de Engenharia de São Paulo, número de outubro de 1947, pág. 86.

trativos sem resultados compensadores para a coletividade. As reduções estabelecidas no art. 4.º, pelo seu vulto, suscitaram também receios a Bilac Pinto, que assim se pronunciou:

"Acho, por exemplo, que as bases estabelecidas no artigo 4.º são execessivamente módicas. Se o instituto é de execução trabalhosa, como se percebe pelas disposições do art. 3.º, devem os seus resultados financeiros ser de alguma sorte compensadores. *Se se exige um mundo de formalidades e cautelas para uma arrecadação irrisória, não terão os administradores nenhum interêsse na aplicação da contribuição de melhoria*".[78]

E realmente, outro, a nosso ver, não seria o efeito da tabela redutiva, que, além da diminuição da receita, acresce mais um detalhe trabalhoso à imposição do tributo.

Nessas condições, à vista do exposto, mais uma vez ousamos discordar do projeto em estudo.

XII — DISPOSIÇÕES COMPLEMENTARES

36. Várias outras disposições consigna o projeto do mais relevante interêsse à aplicação do tributo, tais como, por exemplo, os referentes às obras feitas nos territórios federais (parág. único do art. 1.º), à definição do contribuinte (art. 2.º), o seu entrosamento com a legislação do inquilinato (§ 2.º do art. 2.º), ao direito de prelação do poder público para aquisição do imóvel beneficiado (art. 3.º, § 6.º), à sua obrigação de compra em certos casos (art. 3.º, § 5.º), ao entrosamento do regime fiscal da contribuição com o das taxas de utilização (art. 4.º, § 3.º), à obrigatoriedade de prazo para arrecadação (§ 6.º do art. 4.º), ao regime de financiamento das obras (§ 7.º do art. 4.º), à instituição de juntas de fiscalização (art. 5.º), ao regime das obras anteriores à lei (art. 6.º), à introdução do regime de índices corretivos das avaliações, fundados na depreciação da moeda (art. 7.º), ao entrosamento com o impôsto de renda (art. 8.º), à qualificação e prescrição do crédito fiscal (art.9.º).

A longa extensão que vai assumindo êste trabalho não recomenda, porém, a transposição dos aspectos mais ligados ao regime

---

[78] *Idem*, pág. 85.

estrutural da instituição, a respeito dos quais o quanto dissemos já seria suficiente para alterar fundamente o projeto, afetando, por conseguinte, a forma impressa aos institutos ou dispositivos complementares supra indicados.

Limitamo-nos, por isso, no desempenho da tarefa que nos foi atribuída pelo Instituto dos Advogados, ao exame dessa parte preliminar na dependência da qual remanesce a definitiva modelação dos dispositivos accessíos ou aditivos.

XIII — CONCLUSÕES

37. À vista de tudo quanto foi exposto, resta-nos agora, para maior clareza e resultado prático, recapitular ordenadamente as observações e conclusões que viemos desenvolvendo, e que, em resumo, são as seguintes:

I — o alto interêsse financeiro e social do tributo, justifica e reclama o máximo esfôrço pela sua efetiva implantação, tanto por parte do poder público como do próprio contribuinte;

II — o sistema constitucional vigente facilita a consecução dêsse *desideratum*, enquadrando o tributo no âmbito da competência tributária privativa de cada uma das entidades federadas, e, concomitantemente, assegurando a unidade de sua conceituação e efeitos, com a faculdade normativa reservada ao Govêrno federal (art. 5, inciso XV, letra "b");

III — a referida faculdade normativa e genérica não permite entretanto uma legislação regulamentar ou detalhada, capaz de obstar aos Estados e Municípios o inalienável exercício de sua autonomia tributária, no caso especialmente relevante, pela necessidade de adaptação do tributo às suas peculiaridades regionais e possibilidades administrativas;

IV — o projeto de lei n.º 5, infringe êsse imperativo de ordem constituicional e prática, ao descer a detalhes de regulamentação que, se admissíveis para efeito das obras federais, jamais poderiam constituir norma obrigatória para as entidades públicas menores;

V — preliminarmente, portanto, dever-se-ia cindir o projeto em dois diplomas distintos: um, de caráter genérico, fundado no art. 5, inciso XV, letra "b", da Constituição, destinado à superior caracterização do tributo em todo o território nacional, e outro, de

caráter especial, fundado no art. 30 da Constituição, e destinado ao financiamento das obras do Govêrno federal;

VI — a referida lei geral normativa, em linhas gerais, deveria: 1) Precisar o conceito da contribuição de melhoria para efeito de sua instituição e regulamentação pelas entidades interessadas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal); 2) apresentar, para mais clara e definitiva compreensão por parte de tôdas as administrações interessadas, uma enumeração das obras e melhoramentos em princípio passíveis de serem financiadas pelo instituto, enumeração essa porém meramente exemplificativa; 3) admitir a implantação gradativa do tributo, por forma a que as entidades interessadas não se vejam obrigadas à sua instantânea adoção em tôdas as obras públicas, uma vez respeitado porém o princípio fiscal da generalidade, relativamente a cada gênero de melhoramentos; 4) admitir a presunção legal de valorização dos imóveis afetados por obras que, no entender dos órgãos competentes (adiante referidos), satisfaçam as condições legais para imposição do tributo, reconhecida porém a inexistência de responsabilidade do contribuinte por eventual parcela do lançamento, comprovadamente excedente da valorização proporcionada ao imóvel; 5) prever, para efeito do indicado no item anterior, processo judicial hábil a uma econômica e eficiente defesa do contribuinte; 6) facultar expressamente, no cálculo da tributação, a distribuição proporcional dos encargos, quer pelo processo de avaliação direta e individuada das valorizações, quer pelos processos indiciários habituais, isolada ou combinadamente baseados em frontaria, área, distância, valor, etc.; 7) impor a observância de um mesmo processo distributivo de encargos em relação a melhoramentos do mesmo gênero; 8) assegurar a maior garantia ao contribuinte, com a sujeição das obras, quando realizadas por terceiros e sempre que sua natureza o permita, ao regime de prévia concorrência pública; 9) permitir aos contribuintes em geral, mediante órgão ou na forma de representação que fôr instituída por lei do poder público respectivo, não só colaborar com as repartições técnicas no estudo das disposições relativas à imposição do tributo (proporção do custo da obra a ser financiada, fixação da zona beneficiada, gradação do benefício, processo distributivo dos encargos), como ainda exercer efetivo contrôle da re-

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN

gularidade do processo tributário; 10) fixar a nítida separação das competências legislativa e executiva no processo tributário, para o que, como exemplo e sugestão, apresentamos a seguinte fórmula: *a*) o poder legislativo, ao aprovar o melhoramento, fixará a proporção do seu custo que deva ser financiada pela contribuição de melhoria, a zona a que se estende o respectivo benefício, a gradação de sua influência e o processo distributivo dos encargos entre as propriedades afetadas; *b*) ao poder executivo caberão todos os demais atos do processo tributário; *c*) o desempenho das atribuições previstas na alínea "a" anterior não se levará a têrmo sem prévia consideração do parecer justificado da repartição técnica competente e de representação dos contribuintes, eventualmente apresentada pelo órgão referido no item 9; 11) definir a responsabilidade fiscal do adquirente de imóvel lançado ou já sujeito ao lançamento da contribuição de melhoria, com a obrigatoriedade de correspondente registro nas certidões negativas, para pleno esclarecimento dos contribuintes; 12) obrigar o parcelamento da contribuição de melhoria em prestações, por prazo nunca inferior a 5 anos, no sentido de prevenir prejudiciais efeitos econômicos decorrentes de reduzido montante dos capitais disponíveis em nosso País; 13) deixar claro que o princípio da imunidade fiscal das entidades públicas não atinge as contribuições de melhoria; 14) abster-se de decretar isenções, as quais, além de ferirem a natureza jurídico-financeira do tributo, importariam em inconstitucional restrição à autonomia tributária das entidades federadas; 15) pela mesma razão constitucional, abster-se de impor ao poder público regras que possam importar em limitações à recuperação do custo de melhoramento, facultada pelo parágrafo único do art. 30 da Magna Carta, reservando tal iniciativa às próprias entidades titulares dessa receita fiscal; 16) incorporar e adotar as demais medidas complementares necessárias ao perfeito entrosamento do tributo com outras disposições ou institutos jurídicos, medidas essas a que deixamos de nos referir, por se afastarem dos aspectos fundamentais a que limitamos êste trabalho; 17) e moldar-se, enfim, tanto na estruturação dos princípios supra enunciados, como na instituição das medidas complementares aludidas, num espírito acentuadamente pragmático e construtivo, sensível às diversidades do nosso meio, compreensivo ante a precariedade dos

nossos recursos e firmemente disposto a vencer as inegáveis dificuldades que se opõem à generalizada aplicação do tributo.

38. São estas, em resumo, as conclusões a que chegamos na análise da parte visceral do projeto. Não temos dúvida em que elas se distanciam das idéias atualmente em voga nos círculos culturais que se têm votado ao estudo da contribuição de melhoria em nossa terra. Nem por isso, entretanto, nos julgamos no impedimento de externar com a maior franqueza as reflexões que a matéria nos suscita, certo de que essa atitude de simples honestidade intelectual não exprime a menor desconsideração pelos eminentes mestres de que tanto a têm iluminado com o fulgor de suas inteligências e a segurança de sua cultura. Não poderia, entretanto, a consciência da nossa desvalia reprimir esta expansão de um pensamento que, embora afastado da concepção entre nós dominante, se sente fundamente amparado em uma experiência bastante significativa e em razões, circunstanciais e lógicas, de inegável proeminência. "Estamos sinceramente convencidos de que na regulamentação da contribuição de melhoria, mais do que em qualquer outro instituto jurídico, ou reincidimos no inveterado mimetismo que nos tem custado o descrédito das mais puras construções jurídicas, ou temos a coragem de confessar a precariedade dos nossos recursos, contentando-nos então com soluções mais singelas, porém capazes de vicejar no meio a que se destinam. A primeira orientação nos conduzirá a fórmulas modelares, expressivas de um elevado estágio cultural, mas destituídas de condições de vida generalizada. E' a contribuição de melhoria impraticável. A segunda nos poderá proporcionar uma poderosa alavanca para o progresso material das nossas populações e um razoável instrumento de justiça distributiva no trato da matéria fiscal. E' a contribuição de melhoria possível".[79] Esta a orientação que temos a honra de submeter à douta e esclarecida apreciação dêste Instituto, certo de que o mesmo, com os largos e brilhantes recursos pessoais de que dispõe, saberá mais uma vez, suprindo as deficiências do modesto consócio que vos fala, encontrar a solução mais conveniente aos supremos interêsses de nossa Pátria e ao progresso crescente de suas letras jurídicas.

---

[79] "A contribuição de melhoria possível", artigo elaborado pelo autor para o *Digesto Econômico*.