

da centralização política e administrativa do país, contrários ao princípio do fortalecimento da vida local. Tanto assim que sustentamos que esses órgãos de controle, chamados inclusive de Tribunal de Contas, são delegações do Legislativo na técnica constitucional porque fiscalizam o orçamento, e o orçamento é o instrumento de controle do Legislativo. Basta dizer-se que 99% dos atos administrativos estão em função das leis de meios ou orçamentárias!

O poder de fiscalizar o orçamento é corolário do poder de votá-lo.

Isto é absolutamente certo. Colocar o n. II da emenda como tendo a competência o Conselho de Assistência Técnica aos Municípios do Ceará esta faculdade de auxiliar das Câmaras Municipais “na fiscalização da administração financeira dos Municípios, especialmente na execução do orçamento”, seria um absurdo, uma incoerência institucional e uma prática desaconselhável.

4. *A Fazenda Municipal e as decisões do Conselho de Assistência* — Outro ponto que não encontra apoio na sistemática do regime é este relativo ao § 3.º do art. 99 da emenda constitucional do Ceará. Este tal parágrafo terceiro é de uma infelicidade a toda prova. Onde ficaria o próprio Poder Judiciário nestas alturas? Que arbítrio? Que intromissão nos negócios da vida local? Não é possível prevalecer semelhante atentado ao princípio da autonomia municipal. A Fazenda Municipal é autônoma como corolário da própria autonomia política e administrativa do Município.

Os órgãos de assistência aos municípios são meramente técnicos, nada têm que haver com a competência política, administrativa e financeira dos Municípios.

É preciso que isto predomine na realidade política brasileira, ainda com o viço da intromissão indevida nos setores da vida local.

A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E SUA APLICAÇÃO NO DISTRITO FEDERAL

HILTON J. GADRET
Engenheiro da P.D.F.

I — O QUE É A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Conceitos fundamentais

Qualquer porção de trabalho útil, aplicada a um bem econômico, beneficia-o, melhora a sua qualidade, valoriza-o.

Esse trabalho, obra ou melhoramento produz, por conseguinte, benefícios ou *melhoria* e esta aumenta o valor do bem, provoca uma *valorização*.

Os melhoramentos públicos são executados nas porções do solo de uso comum, os logradouros, os rios, o litoral de uma região, mas como estas porções, não sendo bens apropriáveis, não têm valor, a valorização se exerce sobre o conjunto de bens patrimoniais da região ou da cidade e sobre o próprio homem que nelas habita, proporcionando-lhe um acréscimo de bem-estar e eficiência pessoal. Resulta, assim, um benefício e uma valorização para a região ou para

N. da R. — O ilustre e renomado Engenheiro Hilton Gadret vem de publicar notável monografia, versando a “Contribuição de melhoria e sua aplicação no Distrito Federal”. Trata-se de um trabalho em que seu autor evidencia preciso senso do direito, abordando com mestria um assunto ainda pouco versado entre nós. A “Revista”, tendo por certo que a matéria é do interesse dos Advogados, dos Engenheiros, dos Administradores e dos Legisladores, obteve do Dr. Gadret a autorização para que se transcrevessem alguns trechos do seu trabalho, concessão prazeirosamente outorgada, o que muito nos honra.

A monografia divide-se em quatro títulos, dos quais o primeiro e parte do terceiro são transcritos neste número. O segundo (“A valorização provocada por melhoramento público”) é sobretudo de grande interesse para o técnico, pela apresentação de fórmulas matemáticas elaboradas para a apuração da contribuição do valor operado; no quarto título são desenvolvidas a reforma da legislação federal bem como daquela pertinente ao Distrito Federal.

a cidade e outra para o homem. Mas a primeira delas se acentua particularmente em relação às terras circunvizinhas ao melhoramento ou por êle servidas, podendo ser classificada como uma terceira espécie de valorização: a imobiliária local.

Em última análise é sempre o homem o beneficiado, habitante, que é, da terra valorizada, mas, se considerarmos que cada indivíduo usufrui uma parcela das duas primeiras classes de benefício, às quais, faz jus como contribuinte de impostos gerais, haverá uma categoria de indivíduos que recebem, além daquelas, uma terceira vantagem particular: os proprietários das terras valorizadas pelo melhoramento público. Para tal valorização, êstes proprietários não concorreram mais do que os demais habitantes; estarão, portanto, gozando de um privilégio imerecido.

Daí nasce a concepção da contribuição de melhoria, como um tributo a cobrar-se dos proprietários de imóveis, à guisa de compensação pelo benefício especial que recebem, em consequência de melhoramento pago por todos.

Visto, porém, de outro ângulo, a contribuição de melhoria não é mais do que um investimento dos proprietários em uma iniciativa patrocinada pelo Poder Público, destinada a criar um melhoramento que, a par dos beneficiados de ordem geral, traga também uma valorização às suas propriedades imobiliárias.

Histórico

Não é recente a idéia de se cobrar o todo ou parte do custo de um melhoramento público dos proprietários das terras beneficiadas.

O Professor-Engenheiro José de Oliveira Reis, em aula professada na Faculdade de Arquitetura, na cadeira de Urbanismo, forneceu os seguintes dados históricos, colligidos de diversas fontes:

Há notícias de que êsse tributo já foi cobrado na Inglaterra no período medieval. Por volta de 1250 foram executadas obras de reconstrução de diques contra a inundação da região dos pântanos de Romney, no condado de Kent, obras essas que vieram proteger as propriedades vizinhas, cuja valorização ficou assim assegurada.

Igualmente, na Itália, a cidade de Florença, capital do Renascimento italiano, já na época medieval, adianta-

va-se das outras rivais, em 1296 com os melhoramentos introduzidos na praça onde se erguia a igreja de S. Giovanni e Sta. Reparata e em preparativos para a construção da igreja de Sta. Maria del Fiore, obras essas que produziram valorização das propriedades limítrofes e cujo custo foi cobrado dos respectivos proprietários. Êstes dois exemplos foram os mais remotos.

Ainda é a Inglaterra, pelo *Act* de 1427, que promove a cobrança da taxa de melhoramento, considerada por alguns autores como o germe da contribuição de melhoria. Cerca de 200 anos mais tarde, as obras de regularização dos rios Tamisa e Lea, para navegação entre Londres e Oxford, foram custeadas pela cobrança da valorização consequente das terras marginais.

Também na Inglaterra, no ano de 1662, para o alargamento de Westminster, foram obtidos recursos para as obras por meio de subscrição popular, ou seja, uma taxa de melhoramento que seria paga pelo proprietários dos imóveis valorizados, no caso dos recursos da subscrição serem insuficientes para o custeio das obras.

Após o incêndio de Londres, foi promulgado o *Act* de 1667, que criava as contribuições destinadas à reconstrução da cidade.

Igualmente na França, o tributo da "plus value" foi criado para fazer face às despesas de melhoramentos públicos executados em 1672, 1678 e 1710.

Em Portugal a lei dizia: cobrar as fintas, a título de contribuição para o fazimento ou refazimento dos muros, pontes e calçadas.

Essa Lei das "fintas" encontrara inspiração no Alvará de 18 de junho de 1605, onde El-rei pontificava a propósito de projetos de construção de pontes, dirigindo-se aos Provedores:

"que, com todo o cuidado e consideração façam a dita repartição (das fintas) tendo nisso tal advertência, que os lugares que menos serventia tiverem pela dita ponte paguem menos que os que tiverem mais serventia, infor-

mando-se também nisso com as possibilidades dos moradores dos lugares que houverem de ser fintados”.

Mais remotamente, porém, em Portugal, se encontram os verdadeiros fundamentos da contribuição de melhoria: nas “Ordenações Filipinas”, de 1562:

“Os Governadores e Vice-reis encarregar-se-iam da construção e reconstrução das estradas e pontes nos seus distritos, devendo tais obras serem custeadas por aquêles que delas se beneficiassem.”

Particularizando ainda mais, as Ordenações estabeleciam entre outras condições:

“que as despesas seriam custeadas sòmente pelas pessoas ou grupos de população que gozassem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de maneira a não haver sobras a que se pudessem dar destino diferente daquele para o qual se contribuíra.”

A sistematização da contribuição de melhoria e a sua aplicação em larga escala foi e está sendo feita nos Estados Unidos, onde é conhecida sob as denominações de “special assessments” ou “betterment taxes” ou simplesmente “betterments”.

BILAC PINTO dedica um capítulo da sua obra *Contribuição de Melhoria* ao “special assessment” americano. Diz que naquele grande país o tributo “não surgiu através de uma permissão constitucional. Ao contrário, foi iniciado na cidade de Nova Iorque e dali se irradiou de cidade a cidade até que, presentemente, salvo raras exceções, todo o país o pratica. Essa formação, apesar de permanentemente controlada pelo Judiciário, não permitiu que o instituto lo-grasse uniformidade, isto é, que se conseguisse execução uniforme”.

Dêse fato resultou que muitas aplicações desvirtuaram a característica essencial do tributo, que é compensar um benefício trazido pela obra pública. Em muitos lugares dos Estados Unidos é cobrada uma verdadeira “contribuição de custo”, a qual, incidindo também sôbre os beneficiários de um melhoramento, não leva em

conta o benefício concedido a cada um, mas se destina a cobrir o custo da obra, independentemente das valorizações.

Características da contribuição de melhoria

ANHAIA MELO foi quem primeiro, no Brasil, se ocupou da contribuição de melhoria, já, em 1929, antevendo a grande significação que teria como fonte de recursos para a solução financeira das realizações de obras urbanas.

No seu livro *Problemas de Urbanismo*, cita a definição do americano PHILIP NICHOLS que, a nosso ver, embora não prime pela concisão, contém em si tôdas as demais qualidades de uma boa definição, porque explica o donde, o como e o porquê da coisa definida.

“A special assessment or betterment is a tax assessed upon the territory which receives a special benefit from the establishment of a particular improvement, in order to pay the cost of such improvement, and is apportioned among the various parcels of real state within such territory in proportion to the benefit received by each parcel from the establishment of the improvement and not in proportion to the ability of the owner of each parcel to pay the tax”.

Traduzindo:

Contribuição de melhoria é uma taxa lançada sôbre o território que recebe um benefício especial proveniente da realização de um determinado melhoramento público, com a finalidade de pagar a *totalidade ou parte* do seu custo e é rateada entre as várias parcelas imobiliárias contidas, nesse território, *em proporção ao benefício recebido* e devido ao melhoramento e *não em proporção à aptidão de cada proprietário em pagar o tributo*.

A definição, por si só, vale por um capítulo de explicações.

Os grifos da tradução se destinam a fixar dois pontos importantes: primeiro: — que a contribuição — e não o custo da obra — é rateada entre as parcelas da terra, proporcionalmente ao benefi-

cio recebido; segundo: — que não o é em proporção à aptidão econômica dos proprietários.

O primeiro ponto esclarece uma questão objeto de controvérsia: a contribuição é *de melhoria* e por melhoria se deve entender *benefício, valorização* e não *melhoramentos*: ela é proporcional ao benefício e, portanto, à valorização. Adiante veremos que a contribuição é sempre uma fração da valorização, o que significa que o poder público, ao aplicá-la, não age no sentido de se apropriar de toda a mais valia que o melhoramento incorporou à propriedade.

O segundo é óbvio: “não em proporção à aptidão de cada proprietário em pagar o tributo”. Significa que a contribuição é mais uma taxa de serviços do que um imposto; é lançada proporcionalmente aos valores acrescidos aos bens por efeito de um trabalho socialmente útil e não proporcionalmente aos próprios valores absolutos desses bens ou das rendas que produzem, as quais, por motivos outros, poderão continuar estacionárias após o melhoramento.

Mas há um terceiro detalhe da definição que necessita ser esclarecido, por parecer conter uma contradição com o princípio geral antes exposto: é onde diz: “com a finalidade de pagar a *totalidade ou parte* do custo do melhoramento”. Se, como foi visto acima, cada melhoramento público sempre traz três espécies de valorização — a geral, a individual e a imobiliária, como admitir que a contribuição de melhoria, sendo uma taxa lançada apenas sobre essa última, possa absorver *tudo* o custo do melhoramento?

Efetivamente, em teoria, o benefício sempre se compõe daquelas três parcelas, em diferentes graus de intensidade relativa e o valor desse benefício ora ultrapassa, ora se mantém abaixo do custo da obra pública. Há melhoramentos de caráter nitidamente geral, para os quais a valorização local das terras se faz em proporção insignificante, face ao benefício recebido pela cidade e pelo conjunto dos seus habitantes. Em tais casos a valorização imobiliária é duvidosa e quicá inexistente ou negativa; de qualquer modo, de difícil apreciação.

Citemos como exemplo em a nossa cidade, a abertura de um túnel de ligação entre bairros residenciais distantes, cuja função urbanística será menos de beneficiar os próprios bairros ligados do que concorrer para o desfogo do tráfego na zona central da cidade, providência de interesse geral dos habitantes.

Em contraposição, há beneficiamento de caráter eminentemente local, que só remota e fracamente têm expressão de melhoramento geral para a cidade. O exemplo típico e bastante comum é o calçamento de uma rua residencial secundária.

No intervalo entre os dois extremos figurados nos exemplos, desenvolve-se toda uma gama de situações intermediárias, em que a preponderância do interesse imobiliário se manifesta em diferentes graus.

Por outro lado, a relação da valorização dos imóveis para o custo da obra também varia entre afastados limites. Há obras dispendiosas que trazem pequena valorização imediata. Em compensação, serviços de pequena monta representam, às vezes, a pedra de toque para a manifestação súbita de uma enorme valorização latente.

Coexistindo, o que freqüentemente sucede, as duas circunstâncias: — grande valorização local em relação à geral e baixo custo do melhoramento em relação ao benefício — não haverá qualquer contra-indicação, dos pontos de vista doutrinário, moral e prático, que o financiamento da obra provenha totalmente da contribuição lançada.

Repercussão da instituição do tributo

Vimos a dupla feição de que se reveste a contribuição de melhoria: a de tributação compulsória e a de investimento voluntário de um grupo de munícipes ligados por um interesse comum.

Com uma ponderada análise de cada caso, se pode calcular a extensão da influência beneficiadora do melhoramento nos três setores e a Administração pode resolver: a) que não seja caso de contribuição, em absoluto; b) que apenas uma parcela do custo total seja financiada pela contribuição de melhoria, ficando o restante a encargo de outras fontes de recurso; c) que o seja integralmente, se tanto permitirem as valorizações.

Recapitulando, quando o benefício local é sensível, desejado pelos possuidores de imóveis na zona melhorada, a contribuição se reveste do aspecto de um investimento cooperativo de capital, proporcionando altos dividendos, e, portanto, de agrado dos beneficiários, principalmente se a sua cobrança fôr programada de modo a não constituir sacrifício financeiro aos investidores.

Se, ao contrário, as valorizações locais são muito relativas, aleatórias, discutíveis, pois que o melhoramento se destina mais nitidamente a atender interesses de ordem geral, neste caso, a contribuição de melhoria pode e deve reduzir-se a zero e o custeio da obra passa a sobrecarregar exclusivamente as verbas orçamentárias providas dos tributos normais ou outras fontes (pedágio, taxas especiais, etc.).

A primeira vista parece, portanto, que deve haver um alto senso discriminativo na classificação da espécie do melhoramento, para se determinar previamente qual a proporção do seu custo a ser reclamada dos proprietários beneficiados ou, como diz, HAROLD M. GROVE em sua obra *Financing Government (New York)*.

“First of all, it is necessary for someone to decide 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”.

Veremos no capítulo referente à avaliação das valorizações que a dificuldade não é tanto de se temer por isso que será superada quase que automaticamente pela própria técnica de avaliação, a qual consiste em estimar o benefício trazido por um melhoramento aos imóveis de uma zona por comparação com imóveis de outras zonas já providas de equivalentes condições de conforto. Resulta desse critério: para grandes valorizações percentuais, maior proporção de retorno do custo, até o limite do custo integral; para valorizações mais discretas, o total da contribuição inferior ao custo em variáveis afastamentos até que, segundo a legislação em vigor, para incremento do valor inferior a certo limite (20% na lei brasileira), não haverá contribuição a ser cobrada.

Esta primeira grande dificuldade e, como veremos no decorrer deste trabalho, todas as demais no campo técnico da contribuição de melhoria, ficam pois reduzidas a um problema de avaliação de terras, problema esse que também se apresenta e é resolvido sem maiores impugnações na taxaço do impôsto territorial.

Facilidades para o pagamento da contribuição

A oposição ou a má-vontade dos proprietários de imóveis a serem taxados pela valorização decorrente do melhoramento será tanto menor quanto mais nitidamente o benefício provocado fôr de caráter local. Em tais casos fica definido o aspecto de investimento dos futuros beneficiários da valorização resultante. E, se a lei que regula a cobrança do tributo estabelece facilidades de prazo para o seu recolhimento em módicas prestações, fica afastado o único obstáculo a uma entusiástica aceitação do sistema cooperativo de financiamento. Raciocinarão com a aplicação, no caso, de um “slogan” análogo ao comercial, dos planos crediários: “Valorize o seu imóvel de uma vez e pague a valorização em suaves prestações”.

É LISANDRO PEREIRA DA SILVA, da Prefeitura de S. Paulo, quem relata no seu opúsculo *Taxa de Melhoria em S. Paulo* quão grande era o número de memoriais coletivos de proprietários de imóveis pleiteando a realização de melhoramentos públicos em vários logradouros, propondo-se eles mesmos a pagarem-lhes o custo.

Do exposto se conclui que a instituição da contribuição de melhoria, se feita com sabedoria, não será recebida antipaticamente, como um qualquer aumento de impostos. Reconhecendo o munícipe proprietário que os melhoramentos públicos sobrecarregam demais os orçamentos anuais do Govêrno, eles compreenderão e desejarão a execução imediata, por meios extra-orçamentários, daquele que lhes interessa, uma vez que, abrindo mão de uma parte da valorização que lhes cabe, ainda se beneficiam da maior parte dessa valorização. A condição é que a inversão não lhes seja exigida mediante um sacrifício financeiro imediato.

A facilidade no pagamento do tributo é, aliás, um dos requisitos para a existência da valorização, pois, de outra forma, se a imposição do tributo fôr feita em bases severas, paradoxalmente poderá ocorrer desvalorização dos imóveis em consequência da execução da obra. LISANDRO PEREIRA DA SILVA cita um caso ocorrido em Chicago, onde um melhoramento trouxe enorme valorização num bairro pobre. Houve impossibilidade para os proprietários, de pagarem o tributo lançado, a não ser vendendo suas propriedades, ou deixando-as ir à hasta pública. O excesso de oferta provocou a desvalorização generalizada, apesar do melhoramento.

Participação do contribuinte e direitos de recurso

Há, ainda, uma condição a ser aditada às demais já mencionadas: é o amplo direito de manifestação que deve ser facultado aos contribuintes sobre a parcela a ser cobrada a cada um, antes do lançamento definitivo da contribuição, seja por meio de recursos administrativos e judiciais, seja pela criação de conselhos locais dos quais eles tomem parte, com atribuições determinadas pelos respectivos regulamentos.

No capítulo de sugestões para a reforma da legislação vigente, esboçaremos, em linhas gerais, o conjunto de atribuições e o funcionamento de tais conselhos, que podem constituir-se em auxiliares preciosos da administração se certos cuidados forem tomados no seu planejamento e, ao contrário, se transformarão em verdadeiros entraves à boa marcha da atividade governamental se lhes fôr permitido exorbitar de sua legítima competência.

Recapitulação das características fundamentais

Recapitulando, as condições a serem satisfeitas para que a avaliação e a cobrança da contribuição de melhoria não se afaste dos princípios básicos doutrinários em que se apóia, são:

I) A contribuição só poderá ser lançada para execução de um melhoramento público que traga valorização à propriedade imobiliária;

II) a contribuição cobrável a cada imóvel deve ser proporcional à valorização por êste experimentada e deve ser apenas uma fração dessa valorização;

III) o total da contribuição de melhoria arrecadada não deve exceder ao custo da obra;

IV) a cobrança da contribuição, embora lançada previamente, só deverá ter início posteriormente à execução do melhoramento e deverá ser facilitada para permitir o pagamento em prestações;

V) deve ser assegurada aos contribuintes ampla manifestação de opinião anteriormente ao lançamento e, bem assim, representação na fiscalização da obra.

Outros detalhes serão lembrados quando adiante fizermos os comentários sobre as leis vigentes e as justificativas das medidas

propostas no anteprojeto de regulamentação para aplicação, com sucesso, da contribuição de melhoria no Distrito Federal, pois êsse é o objetivo do presente estudo.

Tentativas e experiências brasileiras

I) — A contribuição de calçamento

Deixamos propositadamente para relatar as tentativas e a experiência brasileira em tórno da contribuição de melhoria, após a exposição das características fundamentais do tributo. Isto porque, dêste modo, melhor compreenderemos o desvio havido, no início, do verdadeiro rumo, quando lutava a Administração Pública e lutavam os contribuintes a favor e contra a cobrança de uma outra espécie de contribuição que até hoje, inexplicavelmente, encontra os seus adeptos e que sempre suscitou grandes controvérsias até entre diferentes tribunais do país.

Referimo-nos à contribuição de custo, denominada taxa ou contribuição de calçamento, quando aplicada a esta espécie particular de melhoramentos públicos: a pavimentação dos logradouros.

A taxa de calçamento, cobrável dos proprietários lindeiros é o esbôço, tôsko e inacabado da contribuição de melhoria; inacabado, porque se refere apenas a um caso particular de obra pública de efeitos valorizantes e tôsko porque pressupõe que o benefício especial não tenha repercussão além das propriedades com testada para os logradouros melhorados.

Ora, se a rua diretamente beneficiada é uma via de penetração ou de distribuição, a facilidade de acesso proporcionada às propriedades situadas nos logradouros dela dependentes suscita uma valorização em extensa zona de influência.

A contribuição de custo exige dos contribuintes lindeiros o financiamento de todo o custo do melhoramento ou de uma fração fixa dêste, sem ter em conta a valorização.

Posta em evidência a flagrante ilogicidade dessas premissas, tôda a argumentação em favor da contribuição de calçamento cai por terra. Brillhantes juristas que a defenderam, citados por BILAC PINTO em sua obra, empenharam-se em livrá-la da pecha de inconstitucionalidade quando, em São Paulo, foi impugnada, em rumorosa questão judicial, mas esqueceram-se de que, constitucional ou não, o tributo era profundamente iníquo e ilógico pelas três razões acima

expostas: a) nem só o calçamento beneficia e valoriza; outros melhoramentos também o fazem; b) nem só os imóveis lindeiros são beneficiados e, entretanto, somente esses são tributados; c) nem sempre a valorização cobre o custo ou a percentagem de custo previamente fixada para ser financiada pelos proprietários, de forma que estes, em certos casos, estarão pagando mais que o valor do benefício recebido.

O projecto Professor HERMES LIMA, por exemplo, incidiu em estranhável erro de apreciação ao afirmar, naquela ocasião:

É inegável que a pavimentação das ruas aumenta, relativamente à sua situação no perímetro urbano, o valor das propriedades. Esta valorização, *que interessa unicamente aos proprietários* não deve nem pode ser custeada uniformemente por todos os cidadãos contribuintes. Aos que ela vai aproveitar, *deve sem dúvida, caber ônus mais largo, todo o ônus.*

Os grifos são nossos, para chamar a atenção para a errônea concepção de que um calçamento não interessa senão aos proprietários dos imóveis da rua melhorada, como se a rua fôsse um pátio de suas propriedades e não uma via pública.

A taxa de calçamento foi aplicado no Distrito Federal e continuamente eram modificadas as condições de sua cobrança, mas posteriormente foi revogada.

Em muitos Municípios ainda é hoje vigente.

Em S. Paulo, conta BILAC PINTO, determinou uma reação espectacular dos contribuintes, que culminou na chamada "questão do calçamento", pela qual foi julgada inconstitucional, vendo-se a Prefeitura obrigada a restituir centenas de taxas cobradas, a ponto de ter de contrair um empréstimo de Cr\$ 30.000.000,00, vultoso naquela época (1933), para fazer face às restituições ordenadas pelo Judiciário.

II) — O Anteprojeto Alfred Agache

No Governo do Prefeito PRADO JÚNIOR foi contratado o Urbanista francês ALFRED AGACHE para elaborar o plano diretor de extensão e embelezamento da cidade do Rio de Janeiro.

Ao apresentar o resultado de seu estudo, o Professor AGACHE incluiu um anteprojeto de lei federal que autorizava cada entidade incumbida de trabalhos de utilidade pública cobrar, dos proprietários de imóveis beneficiados, uma parte da valorização para ajuda do seu custeio. Já essa tentativa incluía a delimitação da zona de influência do melhoramento e previa a avaliação antecipada e até mesmo a cobrança da contribuição anteriormente ao término da obra.

III) — O Decreto n. 21.390

Inspirado na sugestão de AGACHE, ou no próprio exemplo americano, o Governo Provisório instituiu, em 11 de maio de 1932, pelo Decreto n. 21.390, a "taxa especial de benefício" a ser cobrada pelos Estados e Municípios.

O principal desvio dessa Lei em relação às verdadeiras diretrizes da contribuição de melhoria era a proporcionalidade do tributo ao valor locativo da propriedade, o que a tornava inaplicável a propriedades improdutivas, justamente as que, em determinadas condições, experimentam a mais intensa valorização imediata.

A Lei do Governo Provisório era boa quanto à maioria das suas demais prescrições. Estabelecia, por exemplo, a criação da "Caixa Especial de Benefícios". Determinava que a taxa, embora fixada previamente, só poderia ser lançada e arrecadada depois de executado o serviço. Instituiu também o Conselho de Contribuintes para fiscalizar, não só as concorrências públicas e operações de crédito, como a execução dos serviços e a rigorosa aplicação dos fundos da caixa especial.

Parece que a lei não chegou a ser regulamentada e a ter aplicação em parte alguma do Brasil e tem hoje o valor de subsídio histórico.

IV) — A Constituição de 1934

Seguiu-se o preceito autorizativo contido no art. 124 da Constituição de 1932, assim redigido:

Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efe-

tuado, poderá cobrar aos beneficiados contribuição de melhoria.

O dispositivo constitucional acima transcrito subverteu, em poucas palavras, o princípio formulado no Decreto do Governo Provisório com relação à oportunidade do cálculo da contribuição. Com efeito, dispunha o art. 4.º do Dec. n. 21.390.

“Embora *fixada previamente* por proprietário ou propriedade a ser beneficiada, a taxa só poderá ser lançada e arrecadada depois de executado o serviço”.

Era o mesmo conceito vigorante na legislação atual, de que a valorização deve ser estimada previamente à efetivação da obra para que tenha em conta tão-somente o benefício por ela produzido.

No entanto, a Constituição de 1934, condicionava a cobrança à prova de valorização experimentada e, portanto, implicitamente transferia para depois da execução do melhoramento a constatação da sua ordem de grandeza, por meio da observação direta.

Devendo ser provada a existência de valorização e não podendo tal prova ser produzida *a priori*, haveria também que ser provado o seu *quantum*.

Isso trazia como resultado: 1.º) a indefinibilidade da data em que se poderia lançar a contribuição, haja vista a lentidão e o caráter progressivo da valorização originada por alguns melhoramentos; 2.º) a impossibilidade de se escoimar dessa valorização a provocada por outros fatores inclusive o afluxo de capitais investidos em iniciativas particulares.

Esse foi o erro fundamental do preceito constitucional de 1934. Qualquer lei que nêle se baseasse, como a lei paulista que a seguir estudaremos, teria de incluir a prova ou a demonstração de ter havido valorização *a posteriori* como condição para a taxação.

V) — A Lei paulista

Foi o Estado de S. Paulo que assumiu a primazia de se valer da autorização constitucional, promulgando a Lei n. 2.509 de 2 de janeiro de 1936 regulamentada, para a Prefeitura da capital do Estado, no ato de 25 de abril de 1936.

O Engenheiro paulista LISANDRO PEREIRA DA SILVA publicou uma crítica muito favorável a essa Lei, assegurando que a comissão a que estêve afeto o seu estudo produzira um trabalho perfeito como base inicial:

A preocupação foi a de assegurar as maiores garantias possíveis ao contribuinte, impossibilitando qualquer excesso ou facilidade por parte da Administração Pública, como vamos verificar com a análise a que adiante procederemos.

Os princípios fundamentais adotados foram os que vigoram nas mais modernas leis americanas, cristalizados depois de meio século de experiência.

LISANDRO pôs em destaque, a seguir, todos os pontos que julgava merecedores de especial menção.

Havia dois pontos, contudo, na Lei paulista, que, a nosso ver, concorreram para o fracasso, posteriormente confessado, com o abandono da cobrança da contribuição.

Uma era a preocupação demonstrada no art. 2.º *de provar* que cada imóvel alcançaria, em operação normal de compra e venda preço superior ao que lhe poderia ser atribuído em operação idêntica, antes da obra ou melhoramento.

Sem dúvida, o Poder Público deve proceder com tôda a lisura e respeito aos direitos e interesses dos cidadãos; mas nunca partir do princípio que seus atos sejam *ab initio* suscetíveis de dúvida, a ponto de exigir uma prova, ou demonstração a rigor impossível de ser produzida conclusivamente.

Com efeito, a única demonstração incontestável de que o imóvel poderia alcançar em operação normal de compra-e-venda preço superior ao que lhe poderia ser atribuído antes da obra seria a própria operação de compra-e-venda. Não sendo realizada, os beneficiários recalcitrantes estariam armados de uma arma de sabotagem e a Justiça teria que ser chamada a intervir, decidindo se haveria ou não valorização; mas esta mesma Justiça, ao se ater à Lei, encontraria a mesma impossibilidade de decidir, por não ter sido produzida a “prova”.

Grande entrave constituía, pois, a exigência do art. 2.º.

Outro era a obrigatoriedade para o Poder Público, aliás não exigida pela Constituição, de efetuar a cobrança toda vez que resultasse valorização em virtude de execução de obra ou melhoramento público.

Sobre esse ponto nos alongaremos no capítulo de crítica à Lei federal vigente, quando comentarmos o seu art. 1.º.

Anteciparemos, porém, aqui, o nosso desacôrdo com a opinião de LISANDRO PEREIRA DA SILVA no ponto em que afirma:

“Uma vez que se cobre contribuição de melhoria, ela deve ser cobrada em todos os casos análogos e pela mesma forma”.

Do ponto de vista de equidade, é inatacável tal propósito. Mas êle carece de praticabilidade. Pelo menos, durante algum tempo, a Administração que se dispuser a coletar o tributo, não o poderá fazer em todos os casos análogos e da mesma forma. Uma exigência apriorística dêsse quilate pressupõe a criação miraculosa de uma organização perfeita e experimentada. Resultado: a Administração recua, de início. O temor de não se aparelhar com presteza para “dar conta do recado” com eficiência leva-a, como a tem levado, a procrastinar a demarragem e então nada se faz.

O Impôsto de Renda não se criou da noite para o dia e, apesar de ser a característica de qualquer impôsto a sua generalização — muito tempo se passou até que o aparelhamento administrativo se visse apto a arrecadar a fabulosa soma que representa hoje a sua receita.

A coisa deverá ser experimentada com método e moderação: primeiramente para um melhoramento de nítida valorização local; depois para mais outro, e, progressivamente estendendo o âmbito da arrecadação a um número maior de obras públicas concomitantes; mas, se por deficiências ocasionais não fôr possível a inclusão de uma determinada obra no campo do financiamento por contribuição de melhoria, sendo ela urgente, não deverá ser adiada por êsse motivo.

Muitas das demais disposições da Lei paulista são, realmente, adequadas e respeitadas, como disse LISANDRO, “os princípios fundamentais nas mais modernas leis americanas cristalizados depois de meio século de experiência”.

Imaginamos que tenha sido por causa dos dois fatores de resistência passiva acima assinalados que sucedeu o que relata CARVALHO PINTO, Ex-Secretário de Finanças do Município do S. Paulo.

Remanesce, assim, também a Lei municipal de melhoria sem qualquer aplicação, até que, em 1945, julgou mais acertado a administração confessar lealmente a sua inaptidão para o processamento da contribuição de melhoria, promulgando o Decreto-lei n. 319, de 15 de dezembro, que declarou suspensa a aplicação dos citados Atos anteriores.

Os “consideranda” respectivos são bastante ilustrativos, motivo pelo qual não podemos deixar de reproduzi-los em parte: “considerando que, em consequência de dificuldades de várias espécies e notadamente de *inexistência de aparelhamento adequado, tanto estatístico, como fiscal e técnico*, não tem sido ainda possível à Prefeitura dar aplicação à taxa de melhoria instituída e regulamentada no Município na forma dos Atos ns. 1.074 de 25 de abril de 1936 e 1.238 de 24 de março de 1937; considerando, por outro lado, que a regulamentação do tributo em nosso Município, *pela complexidade de suas exigências* não corresponde às condições e possibilidades do meio a que se destina, justificando-se assim uma revisão tendente a imprimir maior simplicidade e eficiência aos seus dispositivos, em benefício da Administração e em garantia dos próprios contribuintes, etc.

A frustração confessada da tentativa foi justificada nos trechos grifados com argumentos que corroboram o ponto de vista que acabamos de expender: prova de que não se deve tentar generalizar de início e sem começar paulatinamente, absorvendo os ensinamentos da experiência e melhorando e completando o aparelhamento administrativo e os métodos de lançamento e cobrança.

VI) — A Constituição Atual

A atual Constituição, de 18 de setembro de 1946 dispõe, em seu art. 30 (Título I: Da Organização Federal; Capítulo I — Disposições Preliminares):

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

I. contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel em consequência de obras públicas;

II. taxas;

III. quaisquer outras rendas que possam provir de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Como vemos, já o dispositivo constitucional menciona duas das qualidades restritivas da contribuição de melhoria, uma que proíbe implicitamente ao novo tributo uma destinação diferente do financiamento e assegura ao contribuinte o direito de não ser gravado com quantia maior do que a representada pela valorização que a obra proporciona ao seu imóvel.

Vimos antes e voltaremos ao assunto, que, sob qualquer ponto de vista não é bastante que a contribuição fique adstrita a esse limite, mas é conveniente que se mantenha afastada dêle, o que equivale a reconhecer aos proprietários o direito de que seus imóveis beneficiados absorvam uma parte do benefício imediato sob forma de valorização não paga.

Este cuidado é importante por três motivos, um econômico, outro de ordem psicológica e o terceiro de equidade: o primeiro é a consideração de que o benefício imobiliário é latente; e só se manifesta ao proprietário sob a forma de dinheiro quando êle se desfaz do imóvel ou, em raros casos, quando provoca um aumento de renda; exigir o pagamento, em dinheiro, de uma valorização em fase improdutiva é subverter a economia capitalista individual; o segundo tem em mira interessar os contribuintes e incentivar-lhes a proporem financiamentos de obras públicas, de vez que sempre lucram, recebendo um valor extra, diferença entre o absorvido pela propriedade e o pago sob a forma de contribuição de melhoria; o último é a igualdade que resulta para os beneficiários de valorizações maiores, menores ou iguais ao custo, pois, lançando-se mão da permissão constitucional de se cobrar o gravame até o limite da valo-

rização, os contribuintes afetados nos casos de alto custo e baixa valorização poderiam não ser beneficiados porque *pagariam* em dinheiro *tôda* a valorização recebida: contabilmente para êstes não haveria *melhoria*.

No caso configurado o benefício é muito diluído numa grande zona e quiçá na cidade inteira, portanto em proporção muito difícil de se avaliar. Os proprietários mais próximamente atingidos estariam, assim, custeando a valorização em parte absorvida por outros.

Visto que a Constituição permite — mas não exige — que a contribuição iguale a valorização, convém que esse limite deixe de ser atingido. Tal conveniência foi sãbiamente reconhecida na legislação supletiva, como veremos.

VII) — A Lei Orgânica do Distrito Federal

Em 1948 foi promulgada a Lei municipal n. 217 (Lei Orgânica do Distrito Federal) que, no Título I, Capítulo I, art. 2.º, inclui entre as competências do Distrito Federal a cobrança da contribuição de melhoria, repetindo os termos da Constituição Federal e acrescentando mais um outro dos princípios fundamentais, embora sob forma facultativa, aquêle que prevê a participação dos contribuintes no julgamento dos recursos administrativos.

Fá-lo nos seguintes termos:

“§ 4.º. A arrecadação, cobrança e fiscalização dos impostos efetuar-se-ão de conformidade com a Lei que os instituir e regular. Poderão ser criados conselhos com participação dos contribuintes para julgamento dos recursos administrativos, na forma estabelecida por lei”.

VIII) — A Lei Municipal n. 157

A Câmara de Vereadores do Distrito Federal antecipou-se ao Legislativo federal em decretar uma Lei instituindo a contribuição de melhoria prevista na Constituição Federal e na Lei Orgânica municipal.

A Lei em questão foi a de n. 157, de 13 de outubro de 1948, de iniciativa do então Vereador Eng. TITO LIVIO DE SANTANA.

Os seus dispositivos enumeravam ou determinavam:

- os casos de incidência;
- uma relação pormenorizada das obras consideradas como possíveis de suscitar valorização de imóveis e, portanto, suscetíveis de provocarem a cobrança da contribuição;
- a organização dos projetos técnico-financeiros sujeitos à Câmara, para anteciparem o lançamento do tributo;
- o limite máximo da contribuição em 15% sobre o valor do imóvel depois da valorização incorporada;
- a cobrança, em dinheiro, com desconto, se feita de uma só vez, ou em apólices e em imóveis beneficiados e em prestações, no prazo máximo de 20 anos, à taxa de 6 por cento;
- a criação de uma conta especial com o produto da contribuição e da venda dos lotes resultantes dos remanescentes das áreas desapropriadas, para aplicação na execução dos planos de melhoramentos autorizados pela Câmara;
- a adoção para valores iniciais dos imóveis, dos declarados no D.R.I. ou calculados na base de 20 vezes o valor locativo;
- autorização da Câmara ao Prefeito para contrair empréstimos garantidos pela Contribuição de Melhoria;
- isenção para os imóveis de valor inferior a Cr\$ 50.000,00.

A Lei não fixava o *quantum* da contribuição nem determinava o modo de calculá-lo, nem ainda se aproveita da autorização da Lei Orgânica no sentido de serem criados os conselhos dos contribuintes.

Esta Lei, que pretendia começar a produzir seus efeitos em 1 de janeiro de 1949, não chegou a ser regulamentada e posta em execução, pois, em 10 de outubro de 1949, menos de um ano depois, foi decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente Eurico Dutra a Lei n. 854 que, por ser federal passou a prevalecer.

IX) — A Lei n. 854

A Lei federal é bastante mais extensa mas padece de muitos defeitos, sanáveis alguns, outros realmente comprometedores do sucesso da implantação do novo tributo.

CARVALHO PINTO (1) critica a Lei por achar que ela “transpõe a órbita normativa para descer a detalhes próprios da estruturação regional ou mesmo da respectiva regulamentação.”

Realmente êste é um erro da lei e tanto mais evidenciável se nos lembrarmos que ela também será aplicada em centros pouco adiantados onde os rigores de uma padronização não podem ser seguidos por deficiência de organização e meios. Mesmo para o caso particular do Rio de Janeiro ou de outras grandes capitais, haveria muito maior probabilidade de êxito se alguns detalhes tivessem sido deixados a critério dos respectivos regulamentos, que levariam em conta as peculiaridades e a organização administrativa local e seriam mais facilmente reformados em caso de se mostrarem inconvenientes na prática.

Na Parte III dêste trabalho apresentamos uma crítica minuciosa da Lei n. 854 e sugestões para a remoção de suas impropriedades e falhas.

IX) — O Regulamento Municipal do Distrito Federal

Sendo considerada revogada, pelo menos em parte, a Lei municipal n. 157, em virtude da Lei federal, foi baixado então um novo Regulamento municipal que consistiu no Dec. n. 10.075, de 16 de dezembro de 1949, quase uma repetição da Lei federal n. 854, incluindo, porém, normas mais detalhadas de execução e atribuindo a certa repartição municipal — a Superintendência do Financiamento Urbanístico da Secretaria-Geral de Finanças — as funções de organizar e pôr em funcionamento o novo sistema tributário.

Dificuldades na aplicação da legislação

Ficou, assim, a Prefeitura apoiada em base legal para principiar a agir. Mas não o fez.

(1) CARLOS ALBERTO A. DE CARVALHO PINTO, *Contribuição de Melhoria — A lei federal normativa, 1949.*

Naturalmente uma série de fatores motivaram a inação. Os principais talvez tenham sido: I) o cepticismo de muitos sobre a praticabilidade do sistema, tendo em vista a dificuldade técnica que geralmente se acredita haver na estima das valorizações e na fixação das zonas de influência dos melhoramentos; II) falta de estudo e estímulo da administração para o planejamento detalhado de um plano de execução; III) o receio (infundado) de uma violenta reação contra a prática da tributação provocando disputas judiciais em massa; IV) o malôgro confessado da tentativa paulista sob égide da Constituição de 34; V) a confusão gerada pela existência de duas leis básicas, uma federal e outra municipal e a dúvida sobre se estaria totalmente revogada esta última ou apenas nos pontos em que se chocasse com a primeira, posterior no tempo, mas prevalente quanto à hierarquia; VI) as falhas de ambas as leis e do regulamento que, realmente, dificultam a execução.

Estudos de reforma

Houve, contudo, tentativas no sentido de se sair do impasse. Funcionários do corpo técnico da Superintendência do Financiamento Urbanístico diligenciaram em obter meios para organizar um primeiro núcleo de um organismo que ficasse habilitado a aplicar a Lei e colher os primeiros resultados. Mas, por fim, foi reconhecido que as duas últimas razões, isto é, a divergências e as falhas dos três instrumentos legais aconselhavam a revisão, no mínimo, da legislação municipal. Foi a conclusão a que chegou a comissão presidida pelo Procurador Dr. BARBOSA LIMA SOBRINHO e integrada pelo Advogado MANUEL DE CARVALHO BARROSO, e pelos Engenheiros AMÉRICO WERNECK JÚNIOR e HAROLDO BEZERRA CAVALCANTE.

A Comissão apresentou um relatório bastante circunstanciado e como conclusão, um anteprojeto de Lei municipal, obedecendo, como era imperativo, a Lei federal n. 854 e, dentro dessa limitação restritiva, visando a exequibilidade e o sucesso da prática do sistema, mediante a inclusão de uma série de novas medidas e o abandono de outras, quando possível.

O anteprojeto, conforme afirmado no relatório, foi calcado no estudo anteriormente procedido por dois Engenheiros do Financiamento Urbanístico, o Dr. JOSÉ LUIS DE CASTRO e o autor destas linhas, os quais também prestaram assistência à Comissão, assessorando os seus trabalhos e tomando parte nas discussões.

O anteprojeto-Vieira de Castro-Gadret aproveitara, por sua vez, um grande número de sugestões contidas em estudo ainda mais remoto, da comissão composta do Advogado BENEDITO AZEVEDO BARROS e dos Engenheiros ULISSES M. A. ALCÂNTARA e LEDA MATOS DOS REIS, principalmente na parte de organização administrativa da cobrança e contabilidade do tributo.

Estamos convencidos de que estes últimos trabalhos, ainda melhorados com várias alterações que o estudo posterior bastante meditado da matéria nos tem aconselhado, consubstanciarão um conjunto de normas que, aplicadas, trarão como resultado um sucesso quase completo.

Dizemos *quase* porque o ideal seria a reforma da lei básica federal, o que permitiria corrigir uma série de más interpretações e também porque, mesmo munida da melhor das leis, a administração e seus exatores terão sempre muito que aprender com a experiência. Somente a análise e a solução de casos reais em grande número, em variados e inesperados aspectos, poderão acumular cabedal para o aperfeiçoamento gradual da avaliação das valorizações, da sua cobrança, da organização dos planos técnicos-financeiros, do aparelhamento burocrático, etc. Mas não deve o Poder Público amedrontar-se com as dificuldades pre-iniciais, sejam elas reais ou imaginárias como algumas apontadas pelos opositores sistemáticos do instituto e pelos pessimistas que subestimam a competência e a habilidade dos agentes da ação governamental, disciplinadora do conjunto de interesses da coletividade.

III — CRÍTICA À LEGISLAÇÃO VIGENTE

A legislação vigente, relativa a Contribuição de Melhoria, podemos recordar, se compõe, no Distrito Federal:

- 1) das referências contidas na Constituição e na Lei Orgânica do Distrito Federal;
- 2) da Lei Federal n. 854 de 10 de outubro de 1949;
- 3) da Lei Municipal n. 157 de 23 de outubro de 1948;
- 4) do Decreto n. 10.075 de 16 de dezembro de 1949.

Comentaremos na presente seção, cada um dos textos legais em capítulo próprio.

1) *A Constituição e a Lei Orgânica do Distrito Federal*

O conceito fundamental e a base lógica da Contribuição de Melhoria foram bem compreendidas na Constituição Federal, como já vimos, e, bem assim, na Lei Orgânica do Distrito Federal.

Em ambas ficou, em poucas palavras, delineado o caráter do tributo, inconfundível com a escorçante contribuição de custo ou com o discutível impôsto de lucro mobiliário, encarnação brasileira do “unearned increment”, do “increment value duty” ou do “reversion duty” dos ingleses.

A Constituição, consagrou duas das características fundamentais da contribuição de melhoria, no parágrafo único do art. 3.º:

“a contribuição de melhoria, não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado”.

A Lei Orgânica do Distrito Federal, como já foi visto, introduziu mais a sugestão da participação dos contribuintes no julgamento dos recursos administrativos, providência que constitui, se bem aplicada, não só uma garantia dos contribuintes, mas também e muito especialmente, uma colaboração que prestarão à administração na etapa das avaliações, justamente a mais difícil de todo o processamento da contribuição.

Voltaremos a tocar neste ponto quando comentarmos o § 2.º do art. 3.º e os §§ 5.º e 6.º do mesmo art. 3.º da Lei n. 854.

2) *A Lei federal n. 854*

Quanto à Lei n. 854, já esta apresenta, a par de aspectos positivos, muitos outros negativos, os últimos dos quais se não chegam a comprometer a sua exequibilidade, aconselham veementemente a sua alteração.

Para maior comodidade do leitor, transcrevemos neste capítulo toda a Lei n. 854, aditando a cada dispositivo ou grupo de dispositivos, o comentário interpretativo, favorável ou contrário, conforme nos pareça merecer.

O Artigo 1.º

Art. 1.º. A contribuição de melhoria, prevista no art. 3.º e parágrafo único da Constituição Federal, salvo

lei especial que lhe permita a exigência em outros casos, cobrar-se-á, quando resulte valorização de imóvel de propriedade particular, em virtude de qualquer das seguintes obras realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

a) de abertura, ou alargamento, de praças, parques, campos de desportos, logradouros e vias públicas, inclusive pontes, túneis e viadutos;

b) de nivelamento, retificação, pavimentação, impermeabilização, arborização, iluminação e instalação de esgotos pluviais ou sanitários;

c) de proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas e saneamento em geral, diques, drenagens, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água; extinção de pragas prejudiciais a quaisquer atividades econômicas;

d) de canalização de água potável e instalação da rede elétrica, telefônica, telegráfica, transportes e comunicações em geral, ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade públicas;

e) de aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico;

f) de sistema de trânsito rápido, estações ferroviárias ou tração elétrica, inclusive subterrâneas;

g) aeródromos e aeroportos.

Parágrafo único. Reputam-se feitas pela União as obras e melhoramentos executados pela administração dos Territórios, podendo o Presidente da República, salvo lei especial em contrário, determinar que a contribuição de melhoria relativa à valorização decorrente das mesmas seja cobrada em proveito dos Municípios da respectiva situação.

Não é compulsória — para o Governo — a cobrança da contribuição

Já nos referimos, em outro ponto deste trabalho, à conveniência de ser deixada a critério do administrador, a oportunidade da imposição do tributo, segundo os recursos e o aparelhamento de que

dispuser. A urgência na execução de uma determinada obra também poderá aconselhar a dispensa da aplicação de tributo, pelo menos se as formalidades preliminares previstas na lei forem consideradas condições *sine qua non* para essa aplicação.

Cabe aqui um comentário sobre o caráter impositivo ou não do art. 1.º da Lei n. 854.

CARVALHO PINTO diz que lhe “parece menos acertada a imposição de se cobrar logo a contribuição em tôdas as obras produtivas de valorização. Para o estágio inicial de implantação do complexo tributo, não seria certamente desejável esta instantânea generalização. A regulamentação incipiente ou inadequada, o mau aparelhamento administrativo, as dificuldades, enfim, peculiares ao tributo agravadas pela nossa inexperiência, estariam a indicar, a nosso ver, uma determinação mais liberal da lei superior, capaz de permitir quando não fôsse possível, a simultânea adoção do tributo a todos os melhoramentos valorizantes, a cobrança ao menos relativamente àqueles mais simples, com a sua gradativa extensão, de acôrdo com as disponibilidades do aparelhamento administrativo”.

O autor supracitado considera, portanto, impositivo o caráter do art. 1.º em face da redação, que classifica de imperativa, da sua oração principal.

Não me parecem fundados os receios do Professor CARVALHO PINTO a êste respeito. *Cobrar-se-á quando resulte* não é o mesmo que *cobrar-se-á sempre que resulte* e esta seria a redação precisa no caso da compulsoriedade da incidência da contribuição em todos os casos em que houvesse valorização.

Aliás, não sendo imperativo o dispositivo constitucional — e sobre êsse ponto não pode haver a menor dúvida — também não poderá deixar de ser apenas autorizativa a lei de normas. A Constituição apenas confere à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a competência de cobrar a contribuição e, portanto de legislar previamente sobre a cobrança, dentro de seus respectivos âmbitos administrativos.

Isenção para os imóveis do patrimônio público

Um segundo ponto do art. 1.º que merece discussão é aquêle que implicitamente concede isenção da contribuição de melhoria aos imóveis de propriedade dos governos, pois a tanto equivale a decla-

ração que o tributo será cobrado “quando resulte valorização de propriedade *particular*”.

A isenção dos bens de domínio público é fortemente criticada por grandes autoridades nacionais e estrangeiras. A comissão presidida pelo Dr. BARBOSA LIMA SOBRINHO para elaborar o anteprojeto da lei municipal que deverá substituir a vigente, entendeu de omitir a expressão — “propriedade particular”. Levou, assim, em consideração a opinião de CARVALHO PINTO de que “uma das vantagens que se tem apontado na contribuição de melhoria, como fonte de recursos para realização das obras de interesse coletivo, é exatamente a insubmissão do tributo às normas gerais da imunidade e da isenção. Uma vez que o seu princípio informativo é o da recuperação de uma valorização reputada injusta, onde quer que essa valorização se produza, deve a tributação ir buscá-la, seja qual fôr o contribuinte”.

A seguinte opinião do Dr. GONÇALVES DE OLIVEIRA também é citada no relatório da Comissão: “As contribuições de melhoria, por sua natureza, não comportam isenções”.

BILAC PINTO em sua obra clássica *Contribuição de Melhoria* igualmente se manifesta radicalmente contrário a qualquer isenção e lembra a circunstância de que “no Brasil, a cidade do Rio de Janeiro será a mais prejudicada pelas isenções da contribuições de melhoria, tendo em vista o grande número de edifícios públicos federais e as enormes áreas ocupadas pelo Govêrno da República”.

O grande argumento de todos os opositores às isenções para os imóveis públicos é a sobrecarga que elas fazem aos demais proprietários que têm que suportar uma quota extraordinária do custo do melhoramento normalmente rateada entre todos os proprietários de imóveis interessados.

Em que pese a autoridade dos brilhantes autores citados, devemos manifestar a nossa opinião favorável às isenções para os prédios de domínio público pela razão e com as condições adiante expressas.

Em Economia Política uma das condições de valor é a permutabilidade do bem econômico. Os bens de uso público, como por exemplo os logradouros, não têm valor porque não são permutáveis. Não havendo valor, não pode haver incremento de valor, valorização. Isto é pacífico. Mas os imóveis de domínio público, coisa diferentes, êstes têm valor patrimonial e experimentam valorização co-

mo quaisquer outros. São permutáveis e, portanto, negociados. Há, todavia uma diferença: é que a aquisição de qualquer imóvel para um serviço público ou a sua alienação no caso de não mais se tornar necessário, nunca se faz com objetivo comercial, de lucro. Para efeitos práticos, e numa época determinada, há apenas uma leve nuance diversificadora entre o caráter de uso público de um parque, uma avenida e a sede de uma repartição ou um museu.

Uns e outros são feitos para utilidade, recreio ou cultura, para serviço enfim, da coletividade, mesmo quando haja restrição ao livre acesso do público. Aliás, o interesse do Governo representativo é o interesse de todos os cidadãos. Assim, a valorização porventura incorporada a um bem do Governo por efeito de obra pública não deve ser taxada, porque não proporciona enriquecimento imerecido senão à própria coletividade.

Quanto ao inconveniente alegado, de que a isenção a alguns imóveis provoca a incidência de maior contribuição aos demais, este é facilmente solucionável. Bastará que o cálculo das contribuições seja feito ignorando-se as isenções e estas só se efetivem para efeito da cobrança.

Já foi evidenciado que a contribuição não é de custo, não se destina a financiar todo o melhoramento, mas a reclamar dos beneficiários de um melhoramento público uma parte do benefício especial que recebem em excesso sobre o benefício total trazido à cidade e aos seus habitantes.

Somos, portanto, de opinião que as isenções devem permanecer, mas a lei ou o regulamento local deve estabelecer que o rateio do custo ou de parte do custo deverá ser feito como se isenção não houvesse, deixando de resultar destarte, qualquer prejuízo para os contribuintes vizinhos a um imóvel isento.

Discriminação de obras que provocam valorização.

Com relação ainda ao art. 1.º, o último comentário é relativo à discriminação dos tipos de obras que podem suscitar cobrança de contribuição.

Não há, a nosso ver, necessidade de se relacionarem tais obras na lei normativa, nem mesmo na regulamentação, da maneira por que foi feita na Lei n. 854 e repetida no Decreto n. 10.075. Contudo, de tão detalhada que foi a discriminação, ela teve, ao menos uma

virtude: assumiu o caráter nítido de uma relação exemplificativa, reforçando, assim, o conceito de que o artigo 1.º estabelece uma faculdade e não uma imposição de cobrança em todos os casos relacionados. Doutra forma não se compreenderia a inclusão de serviços remunerados por taxas e preços, que no Distrito Federal são adjudicados a empresas concessionárias, tais como gás, iluminação pública, energia, transportes, etc. os quais, mesmo se explorados pela Prefeitura, continuariam a ter primordial aspecto comercial.

Alguns desses serviços assumem características de mutabilidade de acordo com conveniências ocasionais. Citemos como exemplo, no setor dos transportes coletivos, o estabelecimento de determinadas linhas de ônibus ou de "trolley-buses". Inegavelmente, resulta para certas zonas servidas por novas linhas, uma valorização fundiária, haja vista que um dos fatores ponderados na avaliação dos imóveis é a maior ou menor disponibilidade de meios de transporte. Mas, depois de lançada e cobrada a contribuição, pode ocorrer, por motivos vários, o cancelamento da linha ou o seu desvio para outros logradouros que não os do itinerário inicial. Evidentemente terá havido no caso exemplificado uma valorização condicional e transitória, não compatível, portanto, com a imposição do tributo, criado para corresponder a uma situação de caráter duradouro, ou, pelo menos de presumível estabilidade.

Obras portuárias, como diques e desobstrução de barras, constantes da relação, são obras de beneficiamento geral e não apresentam as características daquelas que provocam valorização imobiliária local mensurável.

Tudo nos leva a crer, portanto, que a minúcia da discriminação na lei normativa federal teve o objetivo de evitar que os governos locais estendessem a imposição de tributos além dos limites julgados compatíveis. Como diz CARVALHO PINTO:

“O propósito limitativo funda-se, certamente, no receio de práticas abusivas das entidades públicas, estendendo a cobrança da contribuição a melhoramentos cujos efeitos valorizantes possam ser duvidosos ou menos sensíveis”.

Mas, se assim foi, excedeu-se a lei na enumeração e incidiu justamente no erro que pretendia evitar, pois, em compensação, a re-

lação deixou de incluir obras de caráter valorizativo incontestável, como por exemplo a construção de escolas públicas ou de mercados municipais de abastecimento, ou de postos de saúde e ambulatórios.

Em resumo, a discriminação, mesmo a título exemplificativo, é inconveniente e deveria ser suprimida numa possível revisão da lei normativa. Não deve, outrossim, ser incluída na regulamentação de cada Estado ou Município.

O Artigo 2.º

Art. 2.º. Responde pelo pagamento da contribuição de melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do respectivo lançamento e passa a responsabilidade aos adquirentes ou sucessores a qualquer título.

§ 1.º. Em caso de enfiteuse, responde pela contribuição de melhoria o enfiteuta.

§ 2.º. Em caso de locação, por prazo superior a dois anos, é lícito ao locador exigir aumento de aluguel proporcionalmente à valorização, quer sobre os imóveis adjacentes à obra, ainda que distantes, quer sobre outros, desde que beneficiados pelo melhoramento público.

O aumento de aluguel de imóveis taxados

No art. 2.º, de início, temos a criticar desfavoravelmente a expressão usada no § 2.º: “imóveis adjacentes à obra, ainda que distantes”, por óbvias razões lingüísticas.

Não impugnando a idéia de permitir a lei aumento de aluguel de imóveis atingidos pela contribuição de melhoria, achamos preliminarmente que a redação do parágrafo é superabundante e melhor seria que se cingisse à primeira parte: “Em caso de locação, por prazo superior a dois anos, é lícito ao locador exigir aumento de aluguel proporcionalmente à valorização”.

Mesmo assim, parece-nos, entretanto que, sendo a Lei do Inquilinato uma lei federal, a proporção do aumento permissível de aluguel deveria estar prevista nesta lei normativa, também federal. Do contrário, as administrações locais ficarão inibidas de fixar a aludida percentagem nos regulamentos locais que baixarem, porque, qualquer que ela seja, colidirá com a proibição constante da lei de locação em vigor, se esta também não prever o caso de imóveis sujeitos a contribuição de melhoria, como até hoje se previu.

O aumento de aluguel se justifica desde que seja proporcional não à valorização, mas à *contribuição* porque o pagamento desta se equipara a um investimento de capital para melhorar as condições de habitabilidade do imóvel. A taxa de aumento deve ser prudente e módica de modo a não resultar um aluguel proibitivo, que obrigaria, na maior parte dos casos, ao afastamento do inquilino.

Dentro do princípio exposto inicialmente, sendo o locatário também um contribuinte de impostos gerais, êle tem o direito de beneficiar-se de uma parte do melhoramento, tal como o proprietário que, como veremos adiante, nunca chegará a abrir mão de 50% da valorização incorporada ao seu imóvel.

Por fim, deve ser também notada a circunstância lembrada pelo Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA (*Estudos de Direito Tributário*), relativamente ao direito que deve ser assegurado ao locatário de rescindir o contrato, caso não se conforme com o aumento.

“Autoriza destarte o projeto o proprietário a modificar unilateralmente os aluguéis livremente convencionados. O dispositivo pode ser justificado pelo benefício que o inquilino aufera da obra pública. Parece, entretanto, necessário completar o princípio, autorizando o inquilino a rescindir o contrato, mesmo antes do término do seu prazo, não parecendo justo que se lhe imponha o pagamento de uma vantagem cuja ausência o tenha eventualmente levado a escolher o prédio justamente em virtude do seu menor aluguel”.

O Artigo 3.º

Art. 3.º. A iniciativa de obra ou melhoramento, que justifique a exigência de contribuição de melhoria, poderá caber:

- a) à própria administração que organizar o plano;
- b) aos proprietários que venham a ser beneficiados pela obra ou melhoramento, desde que o têrço dêles o requeira à autoridade competente.

Iniciativa da obra

O item b) é fortemente objetável. Em primeiro lugar a iniciativa da obra não poderá, de forma alguma, caber aos proprietários,

senão, apenas, a iniciativa do pedido de seu planejamento ou de sua execução. O Poder Público é que resolverá se, do ponto de vista técnico ou financeiro, a realização do melhoramento é aconselhável e oportuna.

Em segundo lugar, somente depois de estudado o plano da obra e a sua influência valorizadora local, é que poderão ser determinadas quais e quantas as propriedades a serem atingidas por valorização em qualquer grau. Logo, não se conhecendo de antemão o número de proprietários beneficiados, não se poderá conhecer o seu têrço.

O § 1.º do Artigo 3.º

§ 1.º. Para cobrança da contribuição a administração deverá:

a) publicar o plano especificado da obra e orçamento respectivo;

b) estabelecer os limites das zonas a serem beneficiadas, direta ou indiretamente;

c) publicar o cálculo provisório da contribuição de melhoria e de sua gradual distribuição entre os contribuintes, expressos em percentagem sobre o valor atual e futuro dos imóveis a serem presumivelmente beneficiados.

Plano técnico-financeiro

Este último (c) padece de vários defeitos de redação: bem analisado, vê-se que nêle está escrito que “a administração deverá publicar o cálculo provisório da contribuição de melhoria e o (cálculo) de sua gradual distribuição...”

Não é admissível que o intuito do inciso tenha sido realmente mandar a administração publicar o *cálculo* senão apenas o *resultado do cálculo* que são as próprias contribuições.

Quanto à “gradual” distribuição da contribuição parece significar a divisão proporcional do custo total do melhoramento, quando a soma das contribuições individuais calculadas pela tabela, exceda aquêle custo. No outro caso, em que o custo é superior, a *contribuição* (no singular só pode ser total) não é distribuída, pois que resulta da soma das contribuições individuais.

Por consequência, mesmo admitindo-se que o adjetivo “gradual” tenha sido empregado no sentido de “proporcional”, a recomendação do inciso de ser publicado o “cálculo da distribuição” só pode ser obedecida em parte dos casos que se apresentam: naqueles em que o custo não é ressarcível pelo conjunto das contribuições.

Muitas vêzes escapam, na fatura das leis, frases arrevezadas, empregadas com uma finalidade muito mais simples do que aparenta o seu sentido: parece que se desejava recomendar simplesmente a publicação das contribuições calculadas para cada imóvel.

Mas não é tudo. Neste inciso ainda se lê algo que parece significar que as contribuições devam ser expressas em percentagens sobre os valores atual e futuro dos imóveis a serem presumivelmente beneficiados.

Dizemos “*parece significar*” porque os erros de concordância, certamente tipográficos, das palavras “expressos” e “valor” só poderiam ser corrigidos para formar sentido lógico, se alterada também, em número, fôsse a palavra “contribuição”, que deveria estar no plural.

Então, suponhamos que estivesse escrito:

“publicar o cálculo provisório das *contribuições* de melhoria e de sua gradual distribuição entre os contribuintes, *expressas* em percentagens sobre os *valores* atual e futuro dos imóveis a serem presumivelmente beneficiados”. (as três palavras grifadas são as alteradas, para argumentar).

A tabela do art. 4.º, que adiante estudaremos em detalhe, estabelece que a contribuição devida por um determinado imóvel é uma função (mais ou menos complexa) da valorização que êle recebe e, portanto, sobre essa valorização é que deveria ser expressa percentualmente a taxa a cobrar.

Por que, então, exigirá o inciso que seja publicada a percentagem sobre o valor futuro de cada imóvel?

Por que a publicação para conhecimento dos interessados não evidencia claramente essa proporcionalidade à valorização, tornando mais fácil ao contribuinte conferir o cálculo?

Por que esconder a origem do resultado, mascarando-o com a representação em percentagem sobre uma outra grandeza (o valor atual ou o futuro)?

De fato, é perfeitamente exequível a exigência — e mesmo conveniente, para maior clareza — que a contribuição lançada provisoriamente seja expressa também em percentagem sobre o valor atual do imóvel. Essa correspondência é feita facilmente com a análise da tabela (ver coluna 5.º da tabela, pág. 79). Mas a percentagem sobre o valor futuro do imóvel a que corresponde a contribuição, (já expressa em percentagem sobre a valorização e sobre o valor atual) parece-nos desnecessária e sem maior significação, porque esse índice percentual não será mais do que uma consequência do cálculo.

Se atentarmos para a finalidade da publicação e compararmos o inciso c) do § 1.º com o § 3.º, veremos que, para conhecimento dos interessados precisariam ser publicados:

- I o valor atual do imóvel;
- II a valorização expressa em percentagem sobre este;
- III o valor futuro (dispensável, mas conveniente);
- IV a contribuição calculada pela tabela e retificada, se fôr o caso, com a redução proporcional de modo que a soma das contribuições não ultrapasse o custo previsto da obra.

Ainda há mais a impugnar neste discutível inciso c): a expressão “presumivelmente beneficiados”.

Segundo o caráter do tributo e seus fundamentos, êle não pode ser lançado senão quando houver uma valorização plenamente comprovável, ainda que estimada anteriormente à execução do melhoramento. Qualquer perito em avaliação de imóveis conhece as causas determinantes de valorizações bruscas e, para certos melhoramentos públicos, não haverá discrepância quanto ao seu caráter valorizante. A divergência poderá haver no *quantum* da avaliação, o que já foi objeto de outros comentários, no capítulo próprio.

Pois exclusivamente nesses casos de valorização indiscutível, é que a contribuição será lançada.

Quaisquer imóveis “presumivelmente beneficiados” estarão livres da contribuição, pois se dúvida houver sobre o fato de ser para

êles esperado algum benefício, não poderá haver a menor segurança de uma fixação justa dessa “presumível” valorização.

Por fim, e isso é essencial: já foi ressaltado anteriormente neste estudo, a enorme importância que há em se compreender que a valorização trazida pelos melhoramentos públicos é absorvida pelo terreno; dois lotes de igual valor, um baldio e outro ocupado por construção incorporam a mesma valorização absoluta.

As referências a valores *de imóveis* no inciso c) do § 1.º e nos §§ 3.º, 4.º, 5.º e 6.º, devem, portanto, ser compreendidas como feitas a valores *dos terrenos*, pois, se assim não fôsse, a exigida publicação das contribuições expressas em percentagens sobre o valor de cada imóvel (terreno e prédio) viria pôr em evidência disparidades (não existentes, na realidade) semeando entre os contribuintes dúvidas sobre a equanimidade do critério da taxaço e comprometendo a exequibilidade do plano de cobrança amigável. Além disso, seriam necessárias as avaliações individuais de todos os imóveis inclusive benfeitorias multiplicando a complexidade do serviço sem qualquer finalidade prática para o fim visado.

A valorização decorrente de obras públicas é fundiária, já foi dito aqui, e embora outros autores não tenham frisado êste ponto, talvez por ser tão lógico e indiscutível, a redação dêste inciso, bem como de outros dispositivos da Lei n. 854, autoriza-nos a pensar que tal circunstância não tenha sido suficientemente meditada pelo legislador.

Para melhor acentuar a tese, figuremos um exemplo: um terreno num bairro residencial de luxo em logradouro dotado de todos os elementos de conforto, abriga uma residência com determinadas dimensões e características. Num outro terreno, exatamente igual, mas situado num bairro proletário, em logradouro não calçado, afastado de muitos recursos e cercado de vizinhança inferior, é construído um prédio residencial também exatamente igual ao primeiro. Não há discussão possível sobre a origem da enorme diferença de valor entre as duas propriedades: é o preço do terreno. Se, por um passe de mágica, o bairro pobre fôsse beneficiado por um conjunto de melhoramentos tais e recebesse o benéfico impacto de uma onda de reformas e reconstruções, de modo a ficar colocado em pé de igualdade com o bairro de luxo, o segundo imóvel passaria a ter o mesmo valor do que o primeiro; mas como os dois prédios construídos já tinham o mesmo valor antes, a valorização proveniente dos me-

lhoramentos locais ter-se-á incorporado total e exclusivamente ao terreno.

Veremos adiante que, nos casos previstos nos §§ 5.º e 6.º haverá necessidade de se avaliarem as benfeitorias, mas sòmente como exceção à regra geral.

O § 2.º do Artigo 3.º

§ 2.º. Dentro de prazo não inferior a quinze dias, receberá a administração quaisquer reclamações dos interessados, redigidas em duas vias, uma das quais, se não houver provimento, será arquivada, devolvida ao reclamante a segunda via, com o despacho respectivo, devidamente autenticada, para usar dela como pretextò, na ocasião do lançamento definitivo.

Reclamações dos interessados

O dispositivo acima transcrito contém matéria nitidamente regulamentar.

Prevê-se a hipótese de desacôrdo entre a Administração e o contribuinte a respeito do lançamento antecipado.

Somos de opinião que, aqui, se deveria ter lançado mão da faculdade, concedida pela Lei Orgânica à Administração, de admitir a participação do contribuinte na fixação dos valores.

Longe de ser um entrave à Administração, é muito mais provável que essa participação seja uma garantia de êxito, se bem regulamentada.

Evidentemente não se deverá dar aos contribuintes representados no conselho, direito de voto sòbre as avaliações por isso que tal coisa é matéria técnica e pelos técnicos deverá ser tratada em primeira mão. Mas, de vez que se prevê como viável o provimento às reclamações dos interessados por via administrativa, é de se esperar que o montante dessas reclamações e desacôrdos fique de muito reduzido se os representantes dos contribuintes, reunidos em conselho com os funcionários responsáveis, sejam cientificados do critério adotado para as avaliações, a fixação das zonas de influência, etc. e tenham oportunidade de apresentar objeções e opiniões sòbre os valores de suas propriedades, principalmente os atuais.

Persistindo o desacôrdo, o próprio Conselho poderá incumbir-se das medidas previstas no § 2.º.

O § 3.º do Artigo 3.º

§ 3.º. Se não houver acôrdo entre a administração e o contribuinte acêrca do valor do imóvel, antes da obra, ou melhoria, prevalecerá o último lançamento, salvo o disposto no § 5.º.

O valor anterior do imóvel

Já foi repisado que o valor sòbre o qual deve ser calculada a valorização é o da terra.

Ora, o lançamento para efeito fiscal só consigna o valor do terreno quando é baldio, sujeito, portanto a impòsto territorial. Se o terreno é construído, prevalece o valor locativo, base do impòsto predial, lançamento êste que não discrimina os valores do terreno e da benfeitoria.

Logo, sòmente no primeiro caso poderia o lançamento prevalecer em caso de desacôrdo. Mas o desacôrdo se manifesta através de um ou mais recursos administrativos e, persistindo, será resolvido por pronunciamento judicial ou por meio do procedimento previsto no § 5.º.

Além disso, o lançamento territorial pròpriamente dito se torna rapidamente obsoleto entre nós, não convindo que prevaleça sòbre a avaliação atualizada.

Parece ter havido uma intenção maquiavélica do legislador contra o contribuinte, ao redigir êste § 3.º.

Lembremo-nos de que quanto mais baixo o lançamento do imóvel, menor o impòsto territorial (ou predial, no caso de ocupação pelo próprio). Por outro lado, a prevalecer o baixo lançamento como valor prévio do imóvel, a valorização, que é a diferença entre êste e o valor posterior, ficará maior e a contribuição crescerá.

Nesta condições, o interêsse do proprietário do imóvel oscilará entre as duas contingências: de ser altamente taxado no impòsto

e suavemente na contribuição, ou vice-versa. O equilíbrio se daria no justo termo.

Mas a administração não deve lançar mão de tais recursos para se fazer prestigiada em sua política tributária. A honestidade e a integridade de propósito devem ser apanágios do Poder Público em suas relações com o contribuinte.

O procedimento acima implicaria em se tomarem critérios diferentes para a avaliação atual de terrenos idênticos, bastando que, num caso, o proprietário estivesse de acôrdo e, em outro, impugnasse a avaliação.

Da maneira que deverá funcionar o lançamento, com a participação e o beneplácito, se possível, dos futuros beneficiários do melhoramento, as avaliações prévias serão feitas quase que em conjunto, mediante aplicação de índices unitários que não variam de imóvel para imóvel e sim por logradouros ou trechos de logradouros.

O § 3.º não deverá, pois, ser aplicado no julgamento de recursos administrativos. Duvidamos muito que seja aplicado pelos juizes em caso de disputa judicial, pois tal coisa equivaleria a castigar um contribuinte pelo crime de discordar de um ato administrativo que envolve questão de opinião e arbítrio pessoal do avaliador.

Achamos, em última análise, que o estatuído no § 3.º é perfeitamente inócuo. No caso figurado, de disputa em Juízo, não se cifraria a Justiça a examinar o valor do imóvel, prévio ao melhoramento, mas também, o que seria o objetivo essencial da ação, a valorização atribuída da qual teria decorrido a contribuição exigida do reclamante, e por êste contestada.

O § 4.º do Artigo 3.º

§ 4.º. Executada a obra, ou melhoramento, na sua totalidade, ou em parte suficiente para justificar a exigência da contribuição de melhoria sôbre determinados imóveis, proceder-se-á ao respectivo lançamento, depois de publicado o demonstrativo das despesas, assinando-se o prazo não inferior a quinze dias para as impugnações do contribuinte, que será intimado pelo correio, sob registro, com aviso de recepção, sem prejuízo da publicação de editais, onde houver imprensa diária.

O lançamento definitivo

O § 4.º exprime tácitamente ser possível que as valorizações calculadas *a priori* sejam revistas para o lançamento definitivo, de acôrdo com a verificação das despesas efetivamente feitas, tanto que o lançamento deve ser precedido da publicação da demonstração dessas despesas.

O reajustamento que houver sômente poderá alterar o cálculo das contribuições individuais, mas nunca as avaliações, que são prévias.

Ocorrerá êsse reajustamento, em dois casos.

I. Custo da obra maior do que o previsto, que permitirá o aumento das contribuições em relação às calculadas previamente, desde que estas tenham ficado abaixo dos limites máximos permitidos pela tarifa, para não ultrapassar o custo.

II. Custo da obra menor do que o previsto — que obrigará à redução das contribuições previamente calculada se o total destas tiver atingido o custo anteriormente estimado.

O § 4.º prevê também a hipótese de que a contribuição de melhoria seja exigida com a execução de uma parte, apenas da obra ou melhoramento.

Na maior parte dos casos, a realização parcial de um melhoramento faz eclodir também apenas parcialmente os benefícios previamente avaliados, mesmo para os imóveis situados na zona em que o melhoramento se concluiu.

Várias hipóteses podem ser figuradas.

Seja, por exemplo, uma estrada a ser construída, que beneficiará, entre outras, as terras situadas ao longo do seu traçado.

A valorização é calculada, levando-se em conta: a) o ganho de nova testada por logradouro até então inexistente; b) a facilidade de comunicação com as zonas extremas ligadas pela nova estrada; c) vários outros fatores valorizantes.

Se a obra fôr executada parcialmente, apenas num trecho, os imóveis situados nesse trecho receberão valorização, mas não a prevista: sômente aquela proveniente do ganho de nova testada e da

ligação a uma das zonas extremas; mas ficará ainda por incorporar a parcela da valorização que decorreria da mais fácil ligação com outro ponto extremo da estrada, ainda não atingido. Logo, neste caso, como em muitos outros, se a obra fôr realizada por etapas, a contribuição de melhoria não poderá ser lançada senão em parte, mesmo para os imóveis correspondentes às partes concluídas.

Este é, pois, mais um dos casos em que será necessário um reajustamento dos valores fixados por antecipação, se, porventura a administração resolver cobrar a contribuição antes do término da obra para cuja execução total tiverem sido feitas as estimas prévias de valorização.

Ver-se-á que, assim procedendo, a administração não arrecadará o montante previamente calculado, porque, sendo progressiva a taxa da contribuição, as percentagens das várias etapas de valorização, embora somando a valorização total, corresponderão a contribuições de taxas mais baixas, cuja soma não igualará a contribuição que resultaria da valorização instantânea local.

Um exemplo numérico:

Será de 150% a valorização esperada para um imóvel de Cr\$ 1.000.000,00 em consequência da abertura de uma estrada. O valor futuro é, pois, de Cr\$ 2.500.000,00.

A contribuição, calculada pela tabela (desde que o custo total do melhoramento não seja superado pela soma de tôdas as contribuições) será de Cr\$ 220.000,00.

Se, entretanto, a estrada não fôr totalmente executada e a Administração resolver cobrar a contribuição deste imóvel, como de outros situados em trecho já concluído, terá que abater a valorização pelas razões expostas. Seja de 50% o abatimento julgado justo.

Então, a contribuição atualmente devida será a correspondente a uma valorização de 100%. Aplicando-se a tabela, encontramos a contribuição de Cr\$ 110.000,00.

Se a obra permanecer paralisada durante algum tempo e fôr retomada mais tarde, o valor do nosso terreno será agora de Cr\$ 2.000.000,00, pois já experimentou a valorização de 100% da primeira etapa das obras.

A nova contribuição (relativa à valorização de 25%) será pois:

$$0,07 \times 500.000,00 = \text{Cr\$ } 35.000,00.$$

O imóvel, cuja contribuição seria de Cr\$ 220.000,00 se o lançamento fôsse feito de uma só vez, ficará sujeito, em caso de paralisação da obra e conclusão posterior, apenas à soma das duas parcelas

$$\text{Cr\$ } 110.000,00 \times \text{Cr\$ } 35.000,00 = 145.000,00$$

para a mesma valorização total.

Parece que não foi levada em conta a circunstância acima exposta quando o § 4.º foi concebido, pois a hipótese de execução progressiva do melhoramento e de cobrança para as etapas concluídas assemelha-se ao caso exemplificado, de obra interrompida por um período relativamente longo (o que ocorre freqüentemente por deficiência de verbas).

Num ou noutro, havendo lançamento, publicação do demonstrativo de despesas e subsequente cobrança, estará sendo reconhecida a incorporação da valorização que a etapa executada provocou naquele imóvel. Outra valorização decorrente da terminação da obra será relativa ao novo valor já acrescido e aceito oficialmente, coisa que resultará numa contribuição menor, como vimos.

Os §§ 5.º e 6.º do Artigo 3.º

Se o contribuinte não concordar com o valor fixado pela Administração, depois da obra, e não fôr deferida a revisão pretendida, poderá exigir que lha compre o Governo pelo preço que este insistir em atribuir ao imóvel beneficiado.

É assegurado também à Administração o direito de prelação, para adquirir o imóvel pelo valor que lhe atribuir o contribuinte, acrescido de dez por cento (10%), se não houver acôrdo na fixação desse valor para os efeitos do lançamento previsto no § 4.º, ou para a prévia estimação de que trata o § 3.º. Nêsse caso, far-se-á a imissão de posse, desde que a administração pública efetue o depósito com a prova da circunstância indicada neste parágrafo.

Aquisição forçada do imóvel

Os dois parágrafos acima consignam uma interessante sugestão para evitar-se a proliferação de disputas judiciais em torno do

quantum da contribuição devida: são duas garantias dos interesses contrapostos, dos contribuintes e do Estado; de um lado, previne os exageros de uma superavaliação por parte do Poder Público e de outro, os da subestima dos benefícios, quando pleiteada pelo proprietário atingido.

Há que considerar, contudo, que a aplicação de qualquer das medidas aqui estatuídas só é possível nos casos de terrenos vagos. Quando houvesse benfeitorias, do desacôrdo sôbre a avaliação do terreno e da valorização, nasceria a necessidade de serem avaliadas também as benfeitorias, e tudo teria que se processar, então, como numa desapropriação.

No primeiro caso, o do § 5.º, as coisas se passarão da seguinte maneira: se ao terreno foi atribuído, por exemplo, o valor de Cr\$ 500.000,00 no momento atual e previsto o de Cr\$ 850.000,00 para depois da execução da obra pública, correspondendo a uma valorização de 70%, a contribuição será, então, de acôrdo com a tabela, de Cr\$ 32.500,00.

Se o proprietário reagir contra essa previsão e se, apesar de indeferido o seu recurso, depois de terminada a obra e lançada definitivamente a contribuição, êle continuar a considerar que o seu terreno não ficou valendo senão, digamos, Cr\$ 600.000,00 poderá exigir (pleitear em Juízo) que o Govêrno lhe compre o imóvel por êste preço (Cr\$ 600.000,00).

Pelo § 6.º, a iniciativa da aquisição caberá ao Govêrno, oferecendo em Juízo a quantia de Cr\$ 600.000,00 \times 10% = 660.000,00, para obter a imissão de posse do terreno.

Quando, porém, se tratar de prédio e terreno, a coisa se complica, como veremos.

A “exigência” do contribuinte de que “o Govêrno lhe compre a propriedade pelo preço que insistir em atribuir à mesma” só pode ser apresentada por via judicial, evidentemente, assim como por via judicial é que será requerida e efetivada a imissão de posse no caso do § 6.º, se fôr o próprio Govêrno quem preferir comprar a propriedade pelo preço que lhe atribui o contribuinte, com acréscimo de 10%.

Ora, como já foi salientado neste trabalho, na Lei n. 854, em diversos dos seus dispositivos, parece ter ficado esquecido que, sendo exclusivamente fundiária a valorização provocada por melhoramento público, as avaliações atuais ou futuras de cada imóvel beneficiado

deverão versar sôbre o terreno. O desacôrdo que houver será, portanto, em tôrno do valor do terreno. Depreende-se daí que fugirá ao espírito da lei qualquer decisão judicial fixando o preço do imóvel — com suas benfeitorias — para a aquisição forçada pelo Govêrno, em qualquer das duas hipóteses, pois, como foi dito, o valor das benfeitorias não foi objeto da divergência.

Uma vez, porém, que estas são inseparáveis do terreno, o que se pode concluir é que a “exigência” do § 5.º ou a “prelação” do § 6.º são para ser empregadas apenas nos casos de terrenos baldios. Em caso contrário, o pronunciamento da Justiça, que se cifrará ao objeto da disputa, determinará a alteração da contribuição calculada ou a sua manutenção, conforme seja contrário ou favorável às avaliações oficiais.

Vejamos se assim não fôsse e se pudesse haver aquisição forçada de terrenos e benfeitorias.

Manifestado o desacôrdo quanto ao valor do terreno, ter-se-ia que recorrer à avaliação das benfeitorias. Poderiam, então, ocorrer duas hipóteses: se a avaliação do conjunto desfizesse o desacôrdo a aquisição seria amigável, embora sempre forçada, para o Govêrno, cujo objetivo não é comprar propriedades e sim cobrar a contribuição de melhoria. Se persistisse o desacôrdo, também em relação ao valor global, a Justiça teria que decidir, já não sôbre a contribuição lançada, mas sôbre o preço da aquisição forçada, fôsse ela pleiteada pelo contribuinte inconformado, fôsse provocada pelo Poder Público, com base no § 6.º.

De tudo se conclui que as medidas dos §§ 5.º e 6.º só podem ser postas em prática quando não houver no terreno benfeitorias a indenizar.

Tais medidas, têm, de fato, um largo alcance psicológico, por atuarem de modo latente a favor do acôrdo entre o Poder Público e os contribuintes, mas só podem ser efetivadas por meio de litígio judicial.

O resultado de um só dêsses litígios, se desfavorável ao Poder Público, poderá comprometer todo o plano financeiro de um melhoramento, como é fácil de compreender. Obedecendo as avaliações dos terrenos numa determinada zona a um critério uniforme, se a Justiça entender de dar ganho de causa a um reclamante, muitos outros lançamentos em cuja avaliação tenham intervindo os mesmos

índices unitários, terão que ser revistos, por um princípio de elementar equidade e coerência. Essa perspectiva deve alertar os agentes do Poder Público para que ajam com prudência e bem seguros da justeza de suas avaliações.

Um dos autores já mencionados neste trabalho, adversário da Contribuição de Melhoria, o Advogado ÉRICO J. BAUMGARTEN, no artigo também já citado, da *Revista de Direito Rodoviário*, ironiza o § 5.º, chegando a considerar a providência nele estatuída um determinante de êxodo rural (!). Acha o articulista que o homem do campo vê na nova estrada de rodagem lançada através do seu trato de terra o caminho que leva à cidade e, então, se prevalece da faculdade de exigir a compra, pelo Governo, da propriedade, para, com o dinheiro apurado, aventurar-se nas capitais.

A seguir afirma que o “Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, por exemplo, terá de criar uma carteira imobiliária para gerir as terras, prédios, estabelecimentos (fazendas, granjas, fábricas, etc.) adquiridos por imposição do contribuinte. Tal será o vulto das aquisições assim forçadas que, necessariamente, ter-se-ão de fazer negócios de imóveis, como atividade paralela aos serviços rodoviários”.

Parece-nos desnecessário contraditar a tese um tanto exagerada, aqui transcrita apenas como curiosidade. O seu autor, partidário que é da contribuição de custo e adversário da de melhoria, esquece-se que esta última é, no máximo igual àquela, para cada contribuinte, mas geralmente muito menor. Ora, se uma contribuição justa, porque cobrável proporcionalmente a um benefício palpável, e módica porque distribuída por um grande número de beneficiários, fôsse razão para despovoar os campos, mercê da illusória sensação de desafôgo financeiro que resultaria das vendas das propriedades rurais pelos seus detentores, que se diria, então, da reação que poderia desencadear a cobrança de *todo* o custo da estrada *exclusivamente* aos proprietários lindeiros, na base da testada, como advoga o articulista?

Dentro da ordem de idéias que nos sugeriu o estudo dêsses dois parágrafos, concluímos que só poderá haver aquisição forçada de terras e nunca de prédios, estabelecimentos, granjas e fábricas, como teme o autor citado.

Conveniência dos Conselhos de Contribuintes

Mais uma vez acentuamos que, para evitar os inconvenientes expostos no presente comentário (não nos referimos ao perigo de êxodo rural) é que propugnamos pela criação e funcionamento do conselho de contribuintes previsto no § 4.º do inciso VII do Art. 2.º da Lei Orgânica do Distrito Federal, com a prerrogativa de opinar sobre as avaliações, homologando-as ou não, por maioria de votação. Esta finalidade será tanto mais proveitosa quão nitidamente distinta da de julgar os recursos. Aliás, as duas atribuições são incompatíveis: se o Conselho fôr organizado para o fim de colaborar na previsão dos benefícios e especialmente *opinar* sobre os valores atuais, não deverá julgar os recursos com qualidade de instância administrativa, pois estará julgando em causa própria tôda vez que tiver concordado com as avaliações formuladas pelos peritos do Poder Público e posteriormente, se encontrar na contingência de decidir sobre recursos contra a sua própria resolução.

O § 7.º do Artigo 3.º

§ 7.º. A avaliação judicial, contemporânea do imóvel prevalecerá sobre a administrativa repartindo-se as custas na proporção do vencido.

Avaliação Judicial

Neste parágrafo se nota a impropriedade da expressão, “na proporção do vencido” querendo significar, provavelmente, “na proporção das diferenças entre cada uma das avaliações pleiteadas pelas partes litigantes e a judicial, sentenciada.”

A forma de redação concisa “repartindo-se as custas em proporção” seria suficiente para a compreensão do que é clássico na hermenêutica forense.

O § 8.º do Artigo 3.º

§ 8.º. Serão admitidas deduções por acessões ou benfeitorias comprovadas e, quanto a terrenos baldios, também dos juros de 6% ao ano entre a avaliação prévia e o lançamento definitivo.

Deduções

Prevê este parágrafo a hipótese de terem sido acrescidas construções no terreno, no intervalo entre a avaliação prévia do imóvel e a definitiva, sendo esta como que uma confirmação ou uma atualização dos valores da primeira.

Então, temendo que fôsse possível o cômputo dessas benfeitorias para a fixação do valor posterior, prevê-se a sua dedução, porque elas representam um acréscimo de valor não causado pela obra pública.

Ora, a valorização é fundiária, não dependendo da qualidade e da quantidade das benfeitorias. Logo, não há necessidade de se preverem deduções por acessões ou benfeitorias executadas no intervalo entre a avaliação prévia e o lançamento definitivo.

Inegavelmente o parágrafo quis referir-se a construções, pois estabeleceu como alternativa o caso de terrenos baldios.

Dir-se-á, porém, que poderá haver benfeitorias feitas ao terreno, como por exemplo, terraplenagens, drenagens ou irrigação, que o valorizem independentemente da obra pública. Esta hipótese será abordada na análise do art. 7.º da lei, que trata de assunto análogo.

A segunda parte do § 8.º é igualmente injustificável. Por que razão deverá ser deduzida da contribuição lançada sobre um terreno baldio uma quantia correspondente aos “juros de 6% ao ano entre a avaliação prévia e o lançamento definitivo”, uma espécie de imposto territorial às avessas, se o seu proprietário não foi, nesse intervalo, obstado de utilizar o terreno de forma produtiva? Sòmente em casos especialíssimos, poderíamos figurar a execução demorada de uma obra pública impedindo o uso de um terreno e criando assim, para o seu proprietário, o direito a uma indenização, mas, em tal hipótese, muito mais prejudicados seriam os terrenos edificados e habitados do que os baldios.

Num caso e noutro, fica evidenciada, mais uma vez, a incompreensão acêrca do mecanismo do lançamento da contribuição e das avaliações.

Não há motivos para que sejam discordantes as duas avaliações (a prévia e a posterior ao lançamento). A avaliação prévia já é feita levando-se em conta as condições de valor que prevalecerão no momento de ser terminada a obra e incorporado imediatamente o benefício. Com a finalidade de evitar essa duplicidade foi que, no ante-

projeto que apresentamos na parte IV dêste trabalho, unificamos ambas em uma só: posterior ao lançamento do plano, mas prévia à terminação da obra.

Mas no regime da Lei n. 854 as duas avaliações só diferirão em casos especiais, a saber: a) havendo provimento administrativo ou judicial a recurso contra as avaliações; b) havendo revisão geral das avaliações para uniformização de critério, em face de sentença judicial a recurso em caso idêntico; c) havendo êrro verificado em qualquer dos cálculos que influem na fixação dos valores. Poderá haver também reajustamento dos “quanta” das contribuições (e não das valorizações ou dos valores), no caso em que as valorizações tenham ultrapassado o custo apurado das obras.

De tudo se conclui que está prejudicado o escopo do § 8.º do artigo 3.º, devendo o mesmo ser retirado na possível oportunidade de uma reforma da legislação.

O Artigo 4.º

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

Pela que exceder de 20% até 30% do valor anterior	7%
Pelo excesso de 30% até 50%	10%
Pelo excesso de 50% até 70%	12%
Pelo excesso de 70% até 100%	15%
Pelo excesso de 100% até 130%	20%
Pelo excesso de 130% até 150%	25%
Pelo excesso de 150% até 170%	30%
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%

É este o artigo mais importante da Lei, em objetividade, pois é o que determina o modo de calcular a contribuição. Por isso mesmo deveria ter sido planejado de modo mais cuidadoso.

Verifica-se, logo à primeira vista, que a tabela é progressiva, isto é, impõe taxas mais altas para maiores valorizações percentuais.

A taxa mais elevada é de 50% da valorização que exceder de 400%; depreende-se daí que a maior contribuição jamais igualará 50% da valorização experimentada.

O mínimo cobrável é uma quantia equivalente a 7% da valorização quando esta exceder de 20% o valor inicial e fôr no máximo igual a 30%. Isto significa que um imóvel valorizado em razão de uma obra pública apenas em 20% nada pagará, ao passo que haverá uma taxa a cobrar, de $0.07 \times 0.21 \times V_1 + 0.0147 V_1$ ou 1,47% do valor inicial V_1 , se a valorização estimada fôr de 21% sobre esse mesmo valor, prévio ao melhoramento.

É muito conveniente que haja essa margem de segurança, estabelecendo isenção para as valorizações até 20%, pela simples razão de que as previsões de valorização podem diferir de um para outro avaliador, sendo a amplitude de 20% entre uma e outra avaliação perfeitamente tolerável como precisão, tanto mais que se trata, no caso, de pre-avaliações.

Como primeiro reparo, devemos assinalar a redação defeituosa do artigo, que dá margem a controvérsia a respeito do limite de isenção.

O autor de certo opúsculo (cuja leitura é, aliás, muito útil para se ficar sabendo o que não se deve entender por contribuição de melhoria e valorização imobiliária) interpretou de modo diferente o que o artigo quer significar. Com efeito, nos exemplos numéricos, o referido autor calcula a contribuição apenas sobre a valorização excedente de 20%, imaginando que esta primeira parcela seja isenta, como na tabela complementar progressiva do impôsto de renda.

Mas não é isso que o artigo prescreve e sim que as valorizações até 20% estão isentas, mas, uma vez sendo superiores, elas são calculadas aplicando-se taxas progressivas às suas parcelas, inclusive aos primeiros 30% do valor inicial, para os quais a taxa é de 7%. Em outras palavras, se um imóvel valendo Cr\$ 100.000,00 se valoriza de Cr\$ 20.000,00, êle estará isento de contribuição, mas se a valorização fôr de Cr\$ 21.000,00, já, então, estará sujeito a uma contribuição de

$$0,07 \times 21.000,00 = \text{Cr\$ } 1.470,00$$

e não de

$$0,07 \times 1.000,00 = \text{Cr\$ } 70,00$$

que seria ridículo.

Outros defeitos de redação são encontrados no artigo 4.º, causando dificuldade de interpretação quanto à maneira de ser calculada a contribuição.

Ao invés de proceder a uma análise sintática do período para localizar as impropriedades, preferimos indicar a redação que traduziria exatamente o mesmo conteúdo, de forma mais precisa:

A contribuição de melhoria é uma fração sempre inferior à metade da valorização estimada para o imóvel previamente à execução da obra e resulta da soma das seguintes parcelas que couberem:

0,07	da valorização que exceder de 20% o valor anterior ao melhoramento até 30% desse valor
0,10	do excesso de 30% até 50%
0,12	do excesso de 50% até 70%
0,15	do excesso de 70% até 100%
0,20	do excesso de 100% até 130%
0,25	do excesso de 130% até 150%
0,30	do excesso de 150% até 170%
0,35	do excesso de 170% até 200%
0,40	do excesso de 200% até 300%
0,45	do excesso de 300% até 400%
0,50	do excesso de 400%

O fato de propormos para o artigo nova redação não alterando o *quantum* da contribuição em cada caso, não significa que estejamos de acôrdo com o critério da taxaço.

Muito pelo contrário. O critério geral de proporcionalidade e progressividade da taxa é defensável, mas os números e os intervalos irregulares para a vigência das diversas taxas dão como resultado um gráfico de variação inteiramente desconexo e sem qualquer coerência matemática. Voltaremos ao assunto.

Preliminarmente, porém, recordemos que a contribuição de melhoria se destina a recuperar *todo ou parte* do custo do melhoramento, mediante a taxaço de *tôda ou parte* da valorização provocada nos imóveis que beneficia.

É matéria pacífica que *todo* o custo não poderá ser recuperado se a valorização imobiliária total não fôr suficiente para cobri-lo,

pois não pode haver contribuição total superior à despesa efetuada com o melhoramento.

Admitimos também que de cada imóvel não deve ser reclamada *tôda* a valorização, senão apenas uma parte desta, e isso por vários motivos; primeiro: o empirismo do método avaliatório por antecipação aconselha a disponibilidade de certa margem de segurança ao contribuinte; segundo: o pagamento de uma parte, apenas da valorização confere, como é aconselhável, ao contribuinte, a qualidade de investidor de capital na obra pública que, sendo do seu interesse, é também, em maior ou menor grau, do interesse geral da cidade. Assim sendo, o proprietário de imóvel deve ter o direito de absorver gratuitamente como *lucro de investimento* uma parcela ponderável do benefício.

Tudo isto é certo. Mas a tarifa do artigo 4.º é excessivamente módica para as valorizações mais comuns na prática, que serão as compreendidas entre 20% até 100% do valor inicial.

Um imóvel que se valoriza 30% terá que contribuir apenas com 0.07 dessa valorização, resultando um benefício de 23%.

Se a valorização fôr de 50%, ele pagará 7% sobre 30% e mais 10% sobre os 20% restantes, que dá um total de 8,2% para restituir e um de 41,8% para conservar. Continuando a analisar a tabela, veremos que se a valorização fôr de 100%, o proprietário do imóvel beneficiado pagará apenas pouco mais de um décimo do benefício recebido.

Tal modicidade na taxaçaõ tira à contribuição de melhoria regida por essa lei a principal característica doutrinária do tributo: reclamar dos principais beneficiários uma quota razoável da despesa efetuada com o melhoramento que, de outra forma, seria, como tem sido até agora, custeada por *tôda* a população.

Por outro lado, fica desproporcionalmente exagerado o outro aspecto da contribuição de melhoria: o de investimento remunerador de capital. O pagamento de uma taxa ínfima em troca de uma valorização indiscutível pode ser antes considerado um verdadeiro negócio-da-China, que uma inversão razoavelmente vantajosa.

Com efeito, fazer-se um imóvel dobrar de valor e reclamar-se do seu proprietário apenas 11% do seu valor inicial é patrocinar o Governo — e financiar (de vez que a contribuição é cobrada em prestações a longo prazo) — um negócio de se inverter 11 para ganhar 100; mas inverter depois de ter garantido o ganho!

Se os melhoramentos públicos até hoje foram feitos com o dinheiro de todos para o enriquecimento de alguns, a contribuição de melhoria instituída em bases tão tímidas não corrigirá a injustiça.

Somos de opinião que a mínima fração reclamável nas menores valorizações deveria ser de 30%, conservando, embora, o limite superior de 50% para as valorizações mais elevadas.

É mister lembrar aqui que, sendo a contribuição lançada previamente sobre a valorização esperada no período imediato ao término da obra, o proprietário fica livre de se beneficiar gratuitamente de *tôda* a valorização subsequente que provier da iniciativa particular, a qual sempre se manifesta quando as condições de uma zona ou de um logradouro são melhoradas com a execução de uma obra pública.

Evidenciada a modicidade da taxaçaõ, passemos a analisar a estranha lei de variação da contribuição em função do benefício experimentado.

A valorização excedente de 20% é, pelo artigo 4.º dividida em porções de amplitudes diversas, sujeitas respectivamente a taxas que vão de 7% até 50%, esta última para o excesso de 400% sobre o valor inicial.

O cálculo pode ser facilitado se, ao invés de dividirmos uma determinada valorização em várias parcelas representadas por percentagens do valor inicial e a elas aplicarmos as várias taxas, organizarmos uma tabela onde, para um determinada valorização, já esteja expressa a taxa acumulada das parcelas inferiores, calculando-se, para somar, apenas a parcela referente ao excesso sobre o limite anterior de mudança de taxa. (*)

O § 1.º do Artigo 4.º

§ 1.º. Em caso algum, o lançamento excederá o custo da obra ou melhoramento, nem se cobrará a contribuição de melhoria que não exceder de Cr\$ 1.000,00 (mil cruzeiros) quando a obra fôr federal ou estadual, nem quando o valor do imóvel, que seja o único pertencente a contribuinte isento do impôsto sobre a renda, por

(*) A tabela, sua interpretação analítica e os gráficos indicativos das percentagens de valorização deixam de ser publicados na "Revista" por se tratarem de elementos altamente técnicos.

não ganhar o mínimo tributável, não atingir depois de beneficiada a propriedade, trinta mil cruzeiros (Cr\$ 30.000,00).

Limites e isenções

A fixação, em leis de caráter duradouro, de quantias fixas expressas em dinheiro, para estipular, multas, limites de isenção, etc., sempre resulta em anacronismo pois, infelizmente, entre nós, o dinheiro, há muito perdeu a qualidade que precisa ser inerente a qualquer padrão de medida: a imutabilidade. Assim, os valores limites para os quais há isenção de taxaçaõ estão realmente sendo deslocados com o passar do tempo, de vez que se mantém inalterada a sua expressão nominal em número de cruzeiros.

O mínimo de Cr\$ 30.000,00 para valor de propriedade tributável na data da lei corresponde hoje, possivelmente a Cr\$ 150.000,00 e, dentro de 5 anos, quem sabe a quanto corresponderá?

Quase que podemos afirmar que já não há no Distrito Federal um imóvel no valor de Cr\$ 30.000,00.

O § 2.º do Artigo 4.º

§ 2.º. Quando a obra ou melhoramento beneficiar outros imóveis além dos adjacentes, a administração estabelecerá duas ou mais zonas de valorização decrescente e aplicará a tabela dêste artigo com o abatimento de 20 a 30%, na razão inversa do benefício verificado.

Abatimento para os imóveis não adjacentes

Significa que, não estando o imóvel situado no próprio logradouro beneficiado, deverá haver um abatimento no valor da contribuição que resultar da aplicação da tabela, abatimento êsse, que será tanto maior, quanto menor fôr a influência valorizadora do melhoramento sôbre o imóvel.

Não compreendemos o alcance da providência aqui determinada.

No cálculo da valorização, o avaliador já leva em conta a posição do imóvel em relação ao melhoramento, isto é, ao fato de estar adjacente, mais próximo, ou mais afastado do centro ou da linha de maior benefício. Automaticamente, já está, portanto, feito o escalonamento

das valorizações e, por conseguinte, das contribuições unitárias.

Só podemos atribuir a medida prescrita a uma cautela de ordem psicológica para impressionar favoravelmente os contribuintes, que têm a tendência de manifestar um certo cepticismo com respeito à influência valorizadora de qualquer melhoramento que não beneficiar o seu logradouro, mas sim logradouro vizinho. O abatimento sôbre os índices da tabela lhes daria, então, uma certa segurança de que, mesmo em caso de superestima da valorização de seus imóveis, eles estariam sendo taxados com mais brandura do que aquêles para os quais o benefício é mais palpável.

Nem mesmo essa explicação satisfaz, pois poderá ocorrer que os imóveis não lindeiros sejam justamente os mais valorizados, o que se dá, por exemplo, quando do estabelecimento de um mercado em uma praça residencial. A prevalecer o caráter residencial dos logradouros circundantes, os imóveis com frente para a praça sofrerão até desvalorização e os mais afastados terão benefício, porque gozarão das vantagens e não estarão sujeitos aos inconvenientes da vizinhança de um mercado.

Outro caso mais comum, onde é presente êsse fator desvalorizante dos terrenos lindeiros é o dos logradouros percorridos por linhas de carris, em relação aos transversais de igual caráter funcional (residencial ou comercial).

O § 3.º do Artigo 4.º

§ 3.º. Serão concedidos os mesmos abatimentos do parágrafo anterior, se da obra ou melhoramento resultar para a administração o direito de cobrar preços e taxas, inclusive pedágios, aos usuários da instalação ou serviço.

Obras para prestação de serviços

O § 3.º é justo, dentro dos princípios já explanados de que há obras públicas, principalmente aquelas destinadas ao funcionamento de um serviço público, em que, a par da valorização imobiliária, existe também o benefício ao homem.

O exemplo típico é a rede de transporte urbano rápido. A sua exploração é para ser remunerada por meio de taxas ou tarifas, co-

mo compensação de um serviço prestado. O parágrafo não faz mais do que lembrar que, mesmo que o custo da obra porventura possa ser coberto pela contribuição proveniente da valorização fundiária, a dita contribuição deve reduzir-se em certa proporção (e a lei a fixou em 20 a 30%) para que uma parte do custo fique para ser amortizada pelo resultado da exploração comercial do serviço. Está, outrossim, reconhecido que o pedágio deve também ser encarado como forma de exploração comercial.

O caso do Metropolitano é *sui generis*, pois a implantação dos seus serviços exige o preparo preliminar da rede subterrânea ou aérea onde circularão os veículos de transporte rápido. A construção da via é a etapa primeira, indispensável e a mais difícil, cujo custo, geralmente, não pode ser amortizado economicamente pela tarifa, sob pena de torná-la proibitiva. Assemelha-se à execução de um plano urbanístico de abertura de avenidas para trânsito rápido de quaisquer veículos. A etapa seguinte é a instalação da linha, a operação e a manutenção dos trens; já não se trata de uma "obra" e sim de um serviço a ser prestado mediante o pagamento do preço da passagem pelos seus usuários.

No caso do Metropolitano, as condições de acesso à rede, isto é, a localização das estações é que serão as determinantes da valorização dos imóveis mais ou menos próximos, mercê das facilidades de comunicações que serão proporcionadas aos moradores da zona servida por aquelas estações.

Os §§ 4.º, 5.º, 6.º e 7.º do Artigo 4.º

§ 4.º. Enquanto os Estados e Municípios não adotarem tarifa diferente, mas nunca superior à deste artigo, por este se regulará o lançamento da contribuição de melhoria resultante de obras estaduais ou municipais.

§ 5.º. No custo da obra, ou melhoramento, serão computadas as despesas de administração, fiscalização, riscos, desapropriações e financiamentos, inclusive comissões, diferenças de tipo do empréstimo, ou prêmio de reembolso, e outras de praxe.

§ 6.º. Será arrecadada em prestações anuais, com juros não superiores a seis por cento (6%) ao ano, a con-

tribuição de melhoria, que exceder de cinco por cento (5%) do valor do imóvel, antes de beneficiado.

§ 7.º. É lícito ao contribuinte pagar o débito previsto nesta Lei, com títulos da dívida pública, pelo valor nominal, emitidos especialmente para o financiamento da obra, ou melhoramento, em virtude da qual fôr lançado.

Nada há a criticar nos parágrafos transcritos acima.

O Artigo 5.º

Art. 5.º. É assegurado aos contribuintes interessados em cada obra ou melhoramento, sob o regime desta Lei eleger uma junta de fiscalização não excedente de cinco membros, a qual poderá delegar poderes a um técnico. Reputar-se-á eleito membro da junta qualquer contribuinte que receber 1/5 (um quinto) dos sufrágios com um nome só e, na falta, pelo critério majoritário.

Quanto a este artigo 5.º, que prevê a constituição de uma junta de fiscalização formada pelos contribuintes, achamos que êle peca por omitir as atribuições e as limitações dos poderes da referida junta. Por outro lado, desce a detalhes quanto ao sistema de eleição dos seus membros, o que melhor caberia num regulamento.

Se no Distrito Federal e em outros grandes centros não há contra-indicação em proceder da forma expressa no artigo, poderá havê-la em outros menores municípios. Haveria, pois, conveniência que tais pormenores fôssem deixados a critério das administrações locais.

O Artigo 6.º

Art. 6.º. Quando a obra ou melhoramento fôr iniciada ou ultimada entre 18 de setembro de 1946 e a data da publicação desta Lei, cobrar-se-á a contribuição de melhoria, independente das formalidades iniciais (art. 3.º §§ 1.º e 2.º), mas será concedida dedução de cinquenta por cento (50%), regulado o valor anterior do imóvel na forma do artigo 3.º, § 3.º combinado com o § 5.º do mesmo artigo.

Obras já realizadas

O art. 6.º foi incluído na persuasão de que a Lei fôsse posta em execução logo após a sua vigência. Para dar igual tratamento aos proprietários de imóveis já beneficiados com obras realizadas entre a data da Constituição (18 de setembro de 1946) e a data da Lei (10 de outubro de 1949), incluiu-se a dispensa das formalidades preliminares dos planos técnico-financeiros para possibilitar a cobrança da contribuição relativa a obras já executadas nesse intervalo. Para cobrir os erros das avaliações retrospectivas, eivadas de parcelas de valorização estranhas ao melhoramento, foi estabelecida uma dedução de 50% no valor calculado de cada contribuição.

Nesta altura (1956) já é extremamente difícil calcularem-se as valorizações e, portanto, as contribuições devidas, referentes a obras executadas entre 1946 e 1949, assim como entre 1949 e a data presente, se se pretendesse também estender o mesmo critério de cobrança com abatimento, para melhoramentos não precedidos do plano preliminar. Embora não prevista na lei, a cobrança, para todo êsse período, se, por analogia, fôsse considerada legal, constituiria uma tarefa sujeita às maiores imperfeições. A dificuldade diminuiria para os empreendimentos mais recentes, como é óbvio, mas, a não ser feita a cobrança generalizada nos casos passados, será preferível não se fazer em nenhum e começar-se vida nova, aplicando-se todos os requisitos preliminares para obras do futuro.

Já vimos que pode deixar de ser considerada como compulsória a faculdade outorgada pela Lei ao Poder Público, de cobrar a contribuição de melhoria, pois é claramente autorizativo o preceito constitucional donde se originou.

O art. 6.º poderá, pois, deixar de ser aplicado sem ofensa ao espírito da Lei e com a vantagem de assim se afastar um dos maiores óbices ao estabelecimento do novo sistema tributário, que é justamente o tratamento dos casos já passados, nos quais as avaliações retrospectivas estarão fadadas a provocar uma onda de controvérsias e recursos judiciais que prejudicariam, de início, o sucesso da empreitada.

O Artigo 7.º

Art. 7.º. Se houver apreciável perda de poder aquisitivo da moeda, ou outros fatores estranhos à obra de

melhoramento, que tenham contribuído para a valorização, entre a avaliação prévia do imóvel e o lançamento definitivo, é lícito ao contribuinte exigir a dedução através de índices corretivos, se a administração não se anteciper a calculá-la.

Valorizações estranhas ao melhoramento

O art. 7.º já foi objeto de referência quando comentamos o § 8.º do art. 3.º. Parece que a mesma hipótese é figurada em ambos os dispositivos, sendo a do art. 7.º mais generalizada. Determina a dedução, através de índices corretivos, de parcelas de valorização estranhas ao melhoramento e incorporadas ao imóvel no intervalo de tempo entre a avaliação prévia e o lançamento definitivo.

Mas a precaução é inútil, se tudo funcionar da maneira certa: a estima do valor atual do terreno e a fixação da percentagem da valorização devem ser feitas e ratificadas por acôrdo, anteriormente à obra. A demora, que porventura haja, na sua execução, não afeta, assim, a valorização previamente calculada, pois esta não contém em si o fator tempo, mas apenas as condições de existência e não existência do melhoramento numa determinada data.

Ao aduzirmos êsse comentário, estamos na persuasão de que o legislador tenha imaginado haver dois cálculos distintos para a valorização da qual decorre a contribuição de melhoria, um antecipado, para a apresentação do plano e outro posterior do melhoramento, para lançamento definitivo.

Se assim fôsse, poderia acontecer que a decorrência de algum tempo entre as duas datas levasse a Administração a calcular os valores posteriores ao lançamento com índices atuais que conteriam em si parte da valorização trazida pela obra e parte do aumento de custo de tôdas as utilidades, determinado pela desvalorização monetária.

Mas mesmo que houvesse duas avaliações, uma no lançamento do plano e outra a seguir ao término da obra, não se justificaria a dedução porque, então, o custo da obra também teria crescido.

GOMES DE SOUSA, já citado, assim comenta a hipótese:

“O assunto poderá dar lugar a dificuldades. No caso da desvalorização monetária, com efeito, o custo da obra

pública terá logicamente aumentado, e nessas condições o dispositivo do art. 7.º fará recair o ônus desse acréscimo de custo sobre a Administração Pública, sem possibilidade de recuperação.

Inversamente, na hipótese de uma valorização intercorrente da moeda, o menor custo da obra encontraria natural paralelo e corretivo na menor valorização do imóvel.

O problema é, portanto, insusceptível de solução bilateral, parecendo-nos, portanto, duvidosa a justiça do dispositivo do art. 7.º podendo-se aliás acrescentar que a desvalorização monetária é, sob certos aspectos, assimilável a um imposto que onera os credores de quantia certa, deixando, ao contrário, isentos os possuidores de bens materiais”.

O Artigo 8.º

Art. 8.º. Sobre o provento decorrente da valorização de imóveis, resultante de obra pública, o imposto de renda recairá apenas sob a forma complementar progressiva, concedida a dedução da importância que o contribuinte houver pago, a título de contribuição de melhoria.

Influência no imposto de renda

O provento decorrente da valorização só se pode referir, no caso, ao aumento de rendimento e este artigo terá que ser compreendido em combinação com o § 2.º do art. 2.º, que prevê o aumento de aluguel. Outro provento seria o lucro na venda do imóvel, mas este está regulado em lei especial de lucros imobiliários e não se classifica como *renda* senão como produto de alienação de um patrimônio.

Em assim sendo, não vemos justificativa para que o imposto de renda não seja cobrado normalmente sobre o excesso de renda, mas que sobre este incida apenas na forma complementar progressiva. Superada, contudo, essa premissa está faltando a definição do prazo dentro do qual o imposto de renda sobre o aumento do aluguel gozará de tal privilégio. Sim, porque a majoração do preço da locação

é permanente, ao passo que o pagamento da contribuição é transitório, podendo até ser feito de uma só vez. A dedução, a que se refere o artigo durará enquanto durar o pagamento. E o privilégio de só afetar o imposto complementar progressivo, quanto durará e a que propósito?

Ao comentarmos o dispositivo que permite a majoração de aluguéis, manifestamo-nos concordes com essa permissão, porque podemos assimilar a contribuição de melhoria a um investimento de capital para melhorar o imóvel.

Ora, não goza de qualquer dedução, nem da faculdade de escapar do imposto cedular, o acréscimo de renda, também permissível pela lei de locações, que resultar da reforma ou do acréscimo de um imóvel mediante obras substanciais. Por que, então, no caso análogo, da majoração por incidência da contribuição de melhoria haverá vantagens especiais para o locador em detrimento de uma legítima receita pública?

Os Artigos 9.º, 10.º e 11.º

Art. 9.º. A dívida fiscal, oriunda da contribuição de melhoria, terá preferência sobre outras dívidas fiscais quanto ao imóvel beneficiado ou seu preço, e prescreverá em 5 anos, contados da notificação ou publicação do lançamento definitivo.

Art. 10.º. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, independente de qualquer legislação supletiva ou complementar dos Estados e Municípios, assim como de regulamentos de execução, os quais poderão cominar multas até o limite de 100% do tributo devido, em caso de fraude ou declaração não verdadeira.

Art. 11.º. Revogam-se as disposições em contrário.

Vigência da Lei

Nada há de particular a comentar nestes dispositivos finais a não ser que a entrada em vigor da Lei na data de sua publicação era uma autorização de cobrança, não aproveitada pelo Poder Público, o que não significa que os imóveis beneficiados desde então por melhoramentos públicos estejam em débito de qualquer remuneração não cobrada, nem sequer calculada.

Fundo especial

Tais são as restrições a fazer-se sobre a Lei federal n. 854.

Haverá também omissões a assinalar, de certas providências úteis, que, por não serem formalmente proibidas, poderão ser incluídas na regulamentação. A principal, muito aconselhável, que figura na Lei paulista de 1936, como também na de 1948 do Distrito Federal, é a criação de uma Caixa Especial de Recursos, ou que outro nome tenha, formada com o produto da contribuição de melhoria, para aplicação em outros melhoramentos do mesmo gênero.

A Lei Municipal n. 157

Em ordem cronológica, a Lei Municipal n. 157 de 23 de outubro de 1948 antecipou-se à Lei federal. Esta última aproveitou, porém, alguns dos seus dispositivos, acrescentou, alterou e omitiu outros.

Entre os omitidos figura o que instituiu a Conta Especial com o produto da Contribuição de Melhoria e com o da venda de áreas excedentes. Não tendo sido incluída na lei federal, a sugestão, inegavelmente boa, não foi aproveitada no Regulamento em vigor mas nada impede que em novo Decreto Executivo seja regulamentada.

Costuma-se afirmar que a Lei Municipal n. 157 está revogada pela Lei Federal n. 854 e pelo Decreto n. 10.075 que, regulamentou esta no Distrito Federal, sem fazer menção à primeira, mas o dispositivo a que nos referimos, da instituição da Conta Especial, não tendo sido revogado expressamente, mas apenas omitido, deve ser considerado vigente, assim como outros detalhes que não se chocam com as prescrições do diploma superior em hierarquia.

A idéia é de renovar, pelo menos em parte, a dotação orçamentária inicialmente invertida nos primeiros empreendimentos destinados a provocar o lançamento e a cobrança da contribuição de melhoria. Pouco a pouco, avolumando-se a arrecadação, reduzir-se-ia o montante das parcelas orçamentárias destinadas a certos tipos de obras públicas, com especialidade aquelas que trazem valorização nítida local, pois a Caixa das Contribuições proveria às despesas iniciais de outros empreendimentos semelhantes.

Os recursos de uma Caixa dessa espécie poderão ser avolumados com o resultado da revenda de lotes resultantes de desapropriações marginais, pois que, se bem que com fundamento diferente, as quantias provindas dessa fonte (excess condemnation) têm a mesma finalidade de financiamento urbanístico.

Quando não fôsse por outras razões expostas neste trabalho, a conveniência da instituição da Caixa de Recursos, ou Fundo Especial ou que outro nome tenha, previsto na Lei n. 157 e omitida na de n. 854 federal e no respectivo Regulamento n. 10.075, justificaria a consolidação dos três diplomas para regerem a contribuição de melhoria no Distrito Federal, embora, repitamos, seja incomparavelmente mais indicada a alteração daquela segunda mencionada, a Lei federal, permitindo corrigir as suas impropriedades e traçar novos rumos e normas mais objetivas.

O Regulamento Municipal vigente

O Decreto Municipal n. 10.075 de 16 de setembro de 1949 regulamentou a Lei n. 854 no Distrito Federal e padece dos mesmos defeitos desta última e de outros mais, consistentes em exigências de certos detalhes de execução, dispensáveis em benefício da maior exequibilidade do sistema.

Não há, por exemplo, necessidade de “laudo circunstanciado” para cada imóvel, exigido no parágrafo único do art. 7.º. Em primeiro lugar, o valor que se leva em conta para o lançamento da contribuição é o da terra e este pouco varia unitariamente num mesmo logradouro e, quando varia, fá-lo em trechos definidos, abrangendo o mesmo índice um certo número de propriedades. Obrigar seja feita a avaliação de cada imóvel em “laudo circunstanciado” é criar uma dificuldade somente superável mediante a criação de um aparelhamento técnico e burocrático muito mais dispendioso do que o necessário. Por outro lado, a valorização se calcula mediante a aplicação de um certo número de índices percentuais, operação por demais simples que pode ser justificada para grupos de imóveis vizinhos recebendo benefício equivalente, não necessitando que o seja para cada unidade. Por fim, e é sempre conveniente frisar-se, o lançamento será feito, na maior parte das vezes, por acôrdo, tácito ou expresso, dos contribuintes, desde que se dê à junta de fiscalização ou conselho de contribuintes cuja criação é prevista na própria Lei Orgânica, a função de opinar coletivamente sobre o critério geral da estima das valorizações e conseqüente lançamento das contribuições. O Conselho será, pelo menos nos primeiros tempos, um auxiliar precioso dos técnicos-avaliadores. As providências estabelecidas nos §§ 5.º e 6.º do art. 3.º da Lei n. 854 reprodu-

zidos nos artigos 19 e 29 do Decreto que ora examinamos, funcionam como garantia mútua (dos contribuintes e do Governo), uma espécie de fiel da balança, marcando o equilíbrio de uma justa avaliação.

A propósito, convém acentuar que o Decreto n. 10.075, no seu art. 13, deu à Junta de Fiscalização a atribuição de fiscalizar a execução da obra e as concorrências, mas negou-lhe, por omissão, a de opinar sobre o lançamento do tributo e fornecer elementos para as avaliações atuais, finalidades, a nosso ver, muito mais proveitosas para ambas as partes e, de certo modo, substitutivas daquela imaginada no preceito autorizativo da Lei Orgânica para os “Conselhos com participação dos contribuintes”.

Resumo geral

Os que concordarem com os fundamentos e argumentos da presente crítica poderão, talvez, imaginar que, sendo tão extensa a lista de falhas e impropriedades contidas na legislação específica, seja a mesma inaplicável ou, se aplicada, se destina a um total fracasso.

Não é verdade. A maior parte dos dispositivos impugnados da Lei n. 854 ou são inócuos e inoperantes, pelos motivos, aduzidos nos comentários, ou trazem apenas inconvenientes que não chegam a comprometer a exequibilidade do sistema.

A Lei brasileira tem o mérito de ter bem compreendido os verdadeiros fundamentos e objetivos da contribuição de melhoria, não incidindo no erro de confundi-la com a injusta e obsoleta contribuição de custo, o que a tornaria proibitiva, inequânime e antipática.

A regulamentação pode corrigir muitas das impropriedades, das quais se deve temer a possibilidade de que suscitem interpretações errôneas, essas sim, comprometedoras e subversivas.

Mas o ideal seria a reforma de base da legislação, a partir da lei normativa. Alguns comentadores acham que deveria haver duas leis federais: uma para as obras federais propriamente ditas, podendo descer a detalhes de execução e outra fixando normas gerais para as regulamentações locais, a serem aplicadas na cobrança de contribuição decorrentes de obras estaduais ou municipais.

Esta última é a que nos interessa.

IMPÔSTO DE EXPORTAÇÃO E DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES, RECAINDO, AO MESMO TEMPO, SOBRE A MESMA MERCADORIA, NÃO OCORRE BITRIBUTAÇÃO

OTTO GIL

(1.º Vice-presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros e antigo Consultor Jurídico da Associação Comercial do Rio de Janeiro e da Federação das Associações Comerciais do Brasil)

Vamos divulgar, pela importância que tem, o Acórdão do Supremo Tribunal Federal, no Mandado de Segurança n. 1.719, no qual se debatia a constitucionalidade da Lei n. 350, de 15 de dezembro de 1949, do Estado de Mato Grosso.

No referido Acórdão, que é da lavra do Ministro NÉLSON HUNGRIA, o Supremo Tribunal Federal, firmou as seguintes teses, ao propósito da cobrança, concomitante, pelo Estado, dos impostos de vendas e consignações e de exportação:

“Incide o impôsto de vendas e consignações sobre vendas diretamente feitas para o exterior, de mercadorias que tenham deixado o território estadual com o destino ao estrangeiro, mediante o pagamento do respectivo impôsto de exportação.

“Pode o Estado cobrar cumulativa ou simultaneamente, o impôsto de exportação, sobre mercadorias vendidas diretamente para o Exterior, pelo exportador domiciliado em seu território.

“Pode o Estado cobrar o impôsto de vendas e consignações, pela venda de mercadorias para o exterior, feita diretamente pelo exportador, quando este já pagou o impôsto de exportação devido e, quando pela venda dessas mesmas mercadorias, (feita pelo produtor ao exportador), já incidiu (primeira incidência) o impôsto de vendas e consignações”.