



**INSTITUTO FEDERAL**  
Rondônia



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica  
Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia

## **INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DE RONDÔNIA- CAMPUS JI-PARANÁ**

**WIARA LARA SOUZA E SILVA**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO  
REFERIDO TRIBUTO E SUA APLICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

**JI-PARANÁ**

**2023**

**WIARA LARA SOUZA E SILVA**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO  
REFERIDO TRIBUTO E SUA APLICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

Trabalho apresentado ao Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia Campus Ji-Paraná, como requisito para obtenção do título de tecnólogo em gestão pública.

Orientadora: Prof. Me. Ilma Rodrigues de Souza Fausto

**JI- PARANÁ,**

**2023**

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema Gerador de Ficha Catalográfica do IFRO,  
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

Silva, Wiara Lara Souza e.

Contribuição de melhoria: uma análise das características do  
referido tributo e sua aplicação na administração pública / Wiara Lara  
Souza e Silva, Ji-Paraná-RO, 2023.  
27 f.

Orientador(a): Profª. Me. Ilma Rodrigues de Souza Fausto.

Trabalho de Conclusão de Curso (Superior de Tecnologia em  
Gestão Pública EAD) – Instituto Federal de Educação, Ciência e  
Tecnologia de Rondônia - IFRO, Ji-Paraná-RO, 2023.

1. Contribuição de melhoria. 2. Obra pública. 3. Valorização  
imobiliária. I. Fausto, Ilma Rodrigues de Souza (orient.). II. Instituto  
Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia - IFRO. III.  
Título.

**Bibliotecário(a) Responsável:** Cleuza Diogo Antunes, CRB-11/864 (Campus Ji-Paraná)

**WIARA LARA SOUZA E SILVA**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DO  
REFERIDO TRIBUTO E SUA APLICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

Trabalho apresentado ao Instituto Federal de  
Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia  
Campus Ji-Paraná, como requisito para obtenção do  
título de Bacharel em Gestão Pública  
Orientadora: Prof. Me. Ilma Rodrigues de Souza  
Fausto)

**Banca Examinadora**

\_\_\_\_\_  
Profa. Me. Ilma Rodrigues de Souza Fausto

\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Edson Carlos da Cunha

\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Fernando Ferreira Pinheiro

\_\_\_\_\_  
Prof. Esp. João Ricardo Lima Brito

À minha pequena Alice, que trouxe mais amor e mais significado a minha vida.

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, por sua presença constante em minha vida. À minha mãe por sempre me inspirar. À minha família, em especial ao Gleidson por seu companheirismo, apoio e incentivo na caminhada rumo a obtenção da segunda graduação.

Aos professores, tutores e mediadores do curso.

À Professora Ilma Rodrigues de Souza Fausto, pela paciência e compreensão e pela disponibilidade em me orientar.

Às minhas amigas, Adriana Figueira e Neide Veloso, pelo incentivo dado para que iniciasse e concluísse o curso, mesmo com todas as dificuldades enfrentadas nesses anos de estudo.

## RESUMO

O presente estudo busca analisar a contribuição de melhoria no âmbito municipal brasileiro, destacando a competência constitucional dos municípios para instituir e administrar tributos específicos, incluindo o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Além desses, os municípios têm a prerrogativa de arrecadar taxas relacionadas ao poder de polícia, à utilização de serviços públicos, bem como contribuições de melhoria. A contribuição de melhoria, delineada pela Constituição Federal, é cobrada em virtude dos benefícios decorrentes de obras públicas, fundamentando-se no princípio da capacidade contributiva. Aqueles que efetivamente se beneficiam de melhorias urbanas, como asfaltamento de ruas, instalação de redes de esgoto e pavimentação, são responsáveis por custear tais obras, proporcionalmente à valorização imobiliária obtida. Esse tipo de tributação emerge como um instrumento essencial para os municípios financiarem o desenvolvimento de sua infraestrutura urbana, ao mesmo tempo em que promovem melhorias nas finanças públicas, contribuindo para o equilíbrio do sistema tributário nacional. A análise detalhada das características dessa contribuição e sua aplicação na administração pública municipal oferece insights valiosos para o entendimento do papel desse tributo no contexto socioeconômico do Brasil, fortalecendo a base teórica para decisões e políticas tributárias.

**Palavras-chave:** Contribuição de melhoria. Obra pública. Valorização imobiliária. Implementação.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the improvement contribution within the Brazilian municipal context, highlighting the constitutional competence of municipalities to institute and manage specific taxes, including the Urban Land and Building Tax (IPTU), the Tax on Inter Vivos Transmission of Real Estate and Real Rights over Real Estate (ITBI), and the Tax on Services of Any Nature (ISS). In addition to these, municipalities have the prerogative to collect fees related to police power, the use of public services, as well as improvement contributions. The improvement contribution, outlined by the Federal Constitution, is charged due to the benefits arising from public works, based on the principle of contributive capacity. Those who effectively benefit from urban improvements, such as street asphaltting, installation of sewage systems, and paving, are responsible for financing such works, proportionally to the property valuation obtained. This type of taxation emerges as an essential instrument for municipalities to finance the development of their urban infrastructure, simultaneously enhancing public finances and contributing to the balance of the national tax system. A detailed analysis of the characteristics of this contribution and its application in municipal public administration provides valuable insights for understanding the role of this tax in the socio-economic context of Brazil, strengthening the theoretical basis for tax-related decisions and policies.

**Keywords:** Improvement contribution. Public works. Property valuation. Implementation.

## SUMÁRIO

<u>1 INTRODUÇÃO</u> .....	13
<u>2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO CONTEXTO MUNICIPAL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DE CARACTERÍSTICAS E APLICAÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</u> .....	14
<u>3 METODOLOGIA</u> .....	24
<u>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</u> .....	25
<u>REFERÊNCIAS</u> .....	26

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal define os tributos e as contribuições que cabem à União, os que cabem aos Estados e Distrito Federal e os que cabem aos municípios, assim como a divisão da receita arrecadada entre eles. Também são tratadas a adoção da forma federal de Estado e a divisão de atribuições entre os entes da federação brasileira.

A análise das finanças públicas municipais deve levar em conta as receitas e despesas do município. Deve-se atentar ainda para as possibilidades de aumentar a receita, por um lado, e de controlar as despesas em função das prioridades do município, por outro.

Como em toda grande organização, o gestor municipal deve buscar alternativas para aumentar as receitas, a fim de implementar seu plano de governo.

Após a promulgação da Constituição de 1988, os municípios assumiram encargos cada vez maiores, sem o aumento proporcional das receitas. Isso tem gerado crises financeiras recorrentes. Desse modo, a instituição e a cobrança da contribuição de melhoria são instrumentos importantes para o custeio de obras públicas realizadas, direta ou indiretamente, pela administração.

A contribuição de melhoria surge então como uma alternativa para que o poder público, em épocas de crise e instabilidade econômica, ou, mesmo para manter o equilíbrio do sistema tributário nacional, encontre formas de manter o investimento em obras de infraestrutura e mobilidade urbana e da mesma forma não onerem de forma excessiva as finanças públicas.

Partindo de tais premissas, o objetivo central deste trabalho é demonstrar como a contribuição de melhoria pode ser uma alternativa para que o poder público, em épocas de crise e instabilidade econômica, ou, mesmo para manter o equilíbrio do sistema tributário nacional, encontre formas de manter o investimento em obras de infraestrutura e mobilidade urbana e da mesma forma não onerem de forma excessiva as finanças públicas.

Nesse sentido, busca-se compreender as razões da pouca utilização pela administração pública do referido tributo, que foi instituído exclusivamente para fazer

face aos custos de obras públicas das quais decorram valorização imobiliária e quais são as barreiras encontradas para que se efetive a sua cobrança.

Para a realização do estudo em tela, utiliza-se a pesquisa bibliográfica como base referencial para discussão, servindo-se de meios como publicações acadêmicas, livros, monografias, artigos científicos, sempre buscando obter a veracidade dos dados obtidos.

O estudo inicia com a apresentação do conceito de contribuição de melhoria. Em seguida, as características da contribuição de melhoria serão analisadas - a fundamentação legal, a legislação aplicável e os conceitos de fato gerador e sujeitos da cobrança do tributo serão apresentados. As hipóteses de incidência também serão apresentadas.

O estudo concluirá com a análise dos desafios para implementação da contribuição de melhoria. A compreensão dos fatores que dificultam a cobrança da contribuição de melhoria também é um dos objetivos do estudo.

A relevância da pesquisa pode ser observada no seu potencial para contribuir para o avanço dos estudos sobre a temática desse tributo e de sua aplicação no âmbito do setor público brasileiro, considerando a escassez de estudos sobre essa temática.

Em termos práticos, sua relevância se dá na possibilidade de elementos que venham a subsidiar, de modo prolongado, as políticas, práticas e instrumentos de gestão pública que poderão ser incorporados com a efetiva implementação desse instrumento de arrecadação tributária contemplado em nosso ordenamento jurídico.

## **2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NO CONTEXTO MUNICIPAL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DE CARACTERÍSTICAS E APLICAÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

O Brasil é um país de organização federal, composta pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, que compartilham as receitas tributárias, conforme definido na Constituição Federal de 1988.

No tocante aos municípios, a Constituição Federal atribui a eles a competência para instituir, administrar e arrecadar impostos específicos, quais sejam: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre a Transmissão Intervivos de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) e o

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além disso, os municípios têm a capacidade de arrecadar taxas relacionadas ao poder de polícia ou à utilização de serviços públicos, bem como contribuições de melhoria, juntamente com contribuições previdenciárias, se possuírem um sistema previdenciário municipal.

A contribuição de melhoria é um tributo previsto na Constituição Federal e é cobrada em razão de benefícios decorrentes de obras públicas. Ela é fundamentada no princípio da capacidade contributiva, o que significa que aqueles que efetivamente se beneficiam de uma obra pública são responsáveis por arcar com os custos da mesma, na proporção da valorização imobiliária que recebem.

Dessa forma, é um tributo ligado à valorização do imóvel, resultante de obras públicas como asfaltamento de ruas, instalação de rede de esgoto, pavimentação, entre outros.

Esse tipo de tributação permite aos municípios financiar o desenvolvimento de sua infraestrutura urbana, e simultaneamente melhorar suas finanças públicas, contribuindo para o equilíbrio do sistema tributário nacional.

## **2.1. O conceito de contribuição de melhoria**

A contribuição de melhoria está prevista no Código Tributário Nacional, em seus artigos 81 e 82. Referido instituto é regulamentado pelo Decreto-Lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, que foi recepcionado pelo texto constitucional no art. 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Esse instrumento de arrecadação tributária visa o ressarcimento ao poder público dos gastos decorrentes de obras públicas que, direta ou indiretamente, beneficiam determinados imóveis, ocasionando, por consequência a valorização imobiliária desses.

Embora a contribuição de melhoria não seja definida pelo Código Tributário Nacional, o art. 81 do CTN estabelece o seguinte a respeito desse tributo:

Art. 81 A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Por tributo se entende toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, conforme dispõe o art. 3º do CTN.

Assim como a taxa, que segundo o art. 77 do CTN é instituída em razão do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição a contribuição de melhoria é considerada um tributo vinculado, pois seu fato gerador está ligado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, que é a realização de obra pública.

Pontua-se que não é todo benefício decorrente da obra ao particular que legitimará a cobrança da contribuição. A ocorrência da valorização imobiliária é pressuposto fundamental para se levar a efeito a cobrança do tributo do beneficiário.

Deve-se observar ainda que, da perspectiva conceitual, esse tributo tem alguns atributos específicos que o qualificam e o diferenciam da maioria dos demais tributos, principalmente dos impostos.

Segundo os autores Silva e Caldas (2006), o primeiro argumento é que a contribuição de melhoria é um tributo que permite levar para o âmbito orçamentário um procedimento mais justo através do qual, partindo do gasto realizado, verifica-se quais foram os beneficiários e qual será a carga tributária a eles destinada. Deste modo, atende-se a um princípio econômico da tributação, segundo o qual o tributo deve recair sobre o contribuinte de acordo com o benefício por ele recebido; segundo, é um tributo que permite amortizar o custo de implementação de novas obras, deixando para as tarifas apenas o custo de manutenção, operação e reposição.

Como se vê, a contribuição de melhoria tem dupla função, isto é, ao mesmo tempo que visa arrecadar recursos, busca recuperar do particular/proprietário o ganho que este obteve com a realização de obra pública no local do imóvel.

Ainda, cabe observar que como a contribuição é ulterior a execução de obra pública e não para o fazimento de obra pública, não se justifica por exemplo, a sua cobrança com o objetivo de obter recursos para realização de obras futuras.

## **2.2 Fundamentação legal: legislação, fato gerador e sujeitos da cobrança do tributo, hipóteses de incidência**

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, concedeu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de instituir a contribuição de melhoria. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A Constituição de 1934 foi a primeira a dispor de forma expressa sobre a contribuição de melhoria, sendo seguida por todas as Constituições brasileiras, com exceção da Carta de 1937. Transcreve-se a previsão contida na Carta de 1934:

Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

Nota-se que aqui já havia uma necessidade de concreta valorização do imóvel para que se pudesse cobrar a respectiva contribuição. Isso quer dizer, na lição de Alexandre (2012), que não será todo benefício proporcionado pela obra ao particular que tornará legítima a cobrança da contribuição. A valorização imobiliária é fundamental.

Em 1966, sobreveio o Código Tributário Nacional, que trouxe em seu Título V uma regulação mais específica da contribuição de melhoria. Além de consignar a necessidade de valorização imobiliária, o CTN ficou os limites total e individual a serem utilizados para a cobrança.

Em 24 de fevereiro de 1967, foi editado o Decreto-Lei nº 195, que regulamentou a contribuição de melhoria, estabelecendo, dentre outros aspectos, o rol de obras públicas que ensejariam sua arrecadação, o limite total da cobrança e os requisitos formais para sua instituição.

Assim, a contribuição de melhoria atualmente é regulamentada pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto-Lei nº 195/67.

Segundo Falcão (1997), fato gerador é o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

O Decreto-Lei 195/67, em seu art. 1º, também exige que a cobrança da contribuição de melhoria tenha como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel

localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Esse acréscimo de valor é expressamente limitado ao custo total da obra, como prescreve o art. 81 do Código Tributário Nacional (CTN), assegurando dessa forma, como pontua o doutrinador Alexandre (2012), que o Estado não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra, pois se assim fizesse, o problema apenas mudaria de lado, uma vez que geraria o enriquecimento sem causa do próprio Estado.

Na Constituição Federal de 1988, é possível notar que o legislador foi bastante sucinto ao se referir à contribuição de melhoria. No entanto, a doutrina entende que a Constituição Federal recepcionou as normas e os requisitos contidos no Código Tributário Nacional, mantendo como limite total a despesa realizada e, como limite individual, o aumento de valor que da obra resultar para cada imóvel favorecido.

Desse modo, o fato gerador pode ser assim caracterizado: a) a realização de obra pública em sua totalidade; b) a valorização, pois apenas a realização da obra não é suficiente, uma vez que existem obras públicas que ao invés de valorizar, desvalorizam o imóvel; c) a incidência da valorização sobre bens imóveis.

Ao discorrer sobre o fato gerador, o autor Ricardo Alexandre (2012) afirma que: o fato gerador não é a realização da obra, mas sim sua consequência, a valorização imobiliária. A melhoria exigida pela Constituição é segundo o Supremo Tribunal Federal (STF), o acréscimo de valor à propriedade imobiliária dos contribuintes, de forma que a base de cálculo do tributo será exatamente o valor acrescido, ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado.

Quanto ao sujeito ativo da cobrança da contribuição de melhoria, o art. 119 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Em seu art. 145, a Constituição Federal atribuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a competência para tributar sobre a contribuição de melhoria, ou seja, qualquer um dos entes mencionados poderá lançar essa espécie tributária sem ofender a ordem constitucional, desde que seja ele o responsável pela realização da obra que gerou a valorização.

No que se refere ao sujeito passivo, é o Decreto-Lei nº 195/67 que estabelece quem é o responsável pelo pagamento da contribuição de melhoria. Em regra, os

responsáveis pela quitação são os proprietários dos imóveis que, ao tempo do lançamento do tributo, tiverem comprovada valorização direta ou indiretamente decorrente da realização da obra, de acordo com o §3º do art. 3º. Essa responsabilidade será transmitida, a qualquer título, aos adquirentes e sucessores do domínio do bem.

No entanto, o legislador também permite ao proprietário do imóvel repassar o pagamento a terceiros ou reduzir a sua cota. No caso de enfiteuse, o responsável pelo pagamento é o enfiteuta, e não o proprietário.

Quanto ao imóvel objeto de locação, o locador pode aumentar o aluguel para cobrar parte da contribuição de melhoria efetivamente paga. Se o locador optar por cobrar, poderá exigir do locatário até 10% do valor total do tributo ao ano. No entanto, se o contrato de locação incluir cláusula que atribua ao locatário o pagamento da contribuição de melhoria, essa cláusula será nula.

Quanto aos bens indivisos, eles serão considerados como pertencentes a um único proprietário, e o responsável pelo pagamento terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

Vale informar que não são todas as obras executadas pela administração pública que poderão ser utilizadas como base para a instituição da contribuição de melhoria. O art. 2º do Decreto-Lei nº 195/67 estabelece as hipóteses capazes de ensejar a criação desse tributo. E, exatamente por se tratar de um tributo, vigorará o princípio da tipicidade fechada, ou seja, o rol ali existente é taxativo, e não exemplificativo.

Ocorrendo a valorização do imóvel, somente a realização das seguintes obras poderá respaldar a criação da contribuição de melhoria:

- a) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- b) construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;
- c) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- d) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- e) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
- f) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- g) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
- h) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive

desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Para que seja cobrado o tributo de forma correta, a Administração responsável pela sua criação deverá obedecer aos requisitos impostos pelo art. 82 do CTN:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - Publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) Memorial descritivo do projeto;
- b) Orçamento do custo da obra;
- c) Determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) Delimitação da zona beneficiada;
- e) Determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - Fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - Regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

O Decreto-Lei nº 195/67 também estabelece normas processuais para a cobrança da contribuição de melhoria. Em seu art. 7º, o Decreto-Lei nº 195/67 prevê que a impugnação deve ser dirigida à Administração competente, por meio de petição que servirá para o início do processo administrativo, conforme venha a ser regulamentado por decreto federal. Poderão ser alvo da impugnação qualquer dos elementos constantes do referido instrumento, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

Após a execução da obra de melhoramento, seja ela total ou parcial, a Administração deve lançar o tributo referente aos imóveis beneficiados, contanto que o demonstrativo de custos tenha sido publicado.

Além disso, o órgão encarregado pelo lançamento deverá registrar o débito da contribuição de melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário, diretamente ou por edital, do valor lançado, do prazo para pagamento, das prestações e vencimentos; do prazo para a impugnação e do local do pagamento.

A Administração responsável pela instituição do tributo não está obrigada a cobrar dos sujeitos passivos o pagamento do montante total da obra. Conforme estabelece o § 2º do art. 4º do Decreto-Lei nº 195/67:

§ 2º - A percentagem do custo real a ser cobrada mediante Contribuição de Melhoria será fixada tendo em vista a natureza da obra, os benefícios para os usuários, as atividades econômicas predominantes e o nível de desenvolvimento da região.

Isso significa que é facultado ao sujeito ativo exigir o ressarcimento de parte do custo da obra por meio da cobrança da contribuição de melhoria. Dito de outro modo, o legislador pode consignar que apenas, por exemplo, 50% do custo da obra seja financiado pela contribuição de melhoria, enquanto o restante sairá dos cofres públicos como investimento e não será objeto de recuperação.

Além do limite individual e do limite total, o Decreto-Lei nº 195/67 também estabeleceu, em seu art. 12, um limite fixo à cobrança. Declara que a contribuição de melhoria será paga pelo contribuinte de forma que a sua parcela anual não exceda a 3% do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

Cabe dizer que há ainda a possibilidade de o contribuinte deduzir do imposto de renda a importância paga a título de contribuição de melhoria, conforme artigo 17 do Decreto-Lei nº 195/67.

Tal norma objetiva evitar que os valores pagos pelo contribuinte sejam duplamente tributados, isto é, como contribuição de melhoria e como renda.

## **2.2. Desafios para implementação**

De acordo com Biava (2012, citado por Takaki, 2012), a atuação do Estado é imprescindível para alcançar os objetivos traçados para a sociedade brasileira. Não apenas para orientar e dar base ao desenvolvimento do País, mediante o empreendimento de certas obras de infraestrutura, mas, também, para proceder às necessárias intervenções para minorar os efeitos da elevada concentração da renda e da riqueza.

No entanto, em meio à busca por recursos necessários para atingir os objetivos do Estado, às vezes não foi dada a devida atenção à origem desses valores, e, conseqüentemente, a ideia de recursos definitivos e não definitivos que compõem o orçamento foi negligenciada. Segundo Biava, isso gerou o que ele chama de “pretenso esgotamento da capacidade fiscal”, principalmente devido à busca desenfreada por empréstimos e financiamentos, recursos não definitivos, cujos encargos passaram a pesar de tal forma que o endividamento deixa de ser fonte líquida de receita para a maioria dos orçamentos públicos, contribuindo para a inflação por meio da emissão de títulos ou de moeda, no caso da União.

Portanto, o endividamento público tornou-se um peso orçamentário tão significativo que se tornou cada vez imprescindível a busca de meios eficazes de

financiamento definitivo para as atividades estatais. É aí que surge o desafio: encontrar alternativas inovadoras e viáveis que atraiam recursos justos e duradouros ao longo do tempo capazes de atender às necessidades da sociedade sem gerar déficit público a longo prazo.

Biava, sustenta que a melhor alternativa é otimizar uma potencialidade tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem para cobrir os crescentes custos de implantação de serviços que demandem a execução de obras. E o meio mais adequado para proceder a essa otimização estaria no uso da contribuição de melhoria, haja vista que esse é o único tributo vinculado de forma expressa a ocorrência de uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária.

Cabe ressaltar, que os impostos, outra espécie de tributo, não possui caráter vinculado, ou seja, é devido independente de qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte, incidindo de modo geral sobre os bens de consumo, a renda e o patrimônio, e é utilizado para investimentos e custeio de serviços públicos, como educação, saúde e segurança.

De outro modo, as taxas se assemelham a contribuição de melhoria, posto que está associada a prestação de um serviço pelo poder público. Porém as taxas, como define o art. 77 do Código Tributário Nacional, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, a exemplo da taxa que o contribuinte recolhe para tirar um passaporte junto à Polícia Federal, ou de uma taxa paga para obter uma licença de construção.

Assim, a utilização da contribuição de melhoria torna-se vantajosa para o poder público, em razão de ter sido instituída justamente para o custeio de obras públicas das quais acarretem valorização imobiliária.

Para Saraiva *et al.* (1999), existem quatro fundamentos básicos que justificam a cobrança da contribuição de melhoria. O primeiro deles é o econômico-social. Os autores afirmam que naturalmente existem áreas nas cidades mais favorecidas que outras, devido à densidade dos serviços, obras e melhoramentos públicos, que são realizados com os recursos do tesouro público. Em razão disso, os cidadãos que, além do benefício de ordem geral, não individualizável, recebem também a melhoria especial, e individualizável, deverão contribuir para a despesa total da obra, na medida da valorização ou melhoria especial que recebeu, já que nunca será possível realizar

a distribuição uniforme do melhoramento pelos munícipes.

Outro fundamento apresentado é o moral. Os autores argumentam que a existência do aumento de valor sofrido pelo imóvel em decorrência do benefício trazido pela obra pública torna justa e adequada à moral administrativa a cobrança desse tributo toda vez que esse fato ocorrer.

O terceiro fundamento citado é o político. O próprio processo legislativo de criação de leis tributárias está impregnado de política, a qual tem o dever de apurar se os contribuintes podem ou não suportar o ônus tributário. Dentre outros vários argumentos expostos, os autores trazem como um dos sustentáculos políticos da contribuição de melhoria o objetivo de devolver a toda a comunidade os benefícios de sua ação, condenando a inércia e a especulação daqueles que adquirem imóveis a preços baixos para aguardar a sua valorização, devido ao progresso, expansão urbana e realização de obras públicas.

O quarto e último é o fundamento jurídico, que decorre do enriquecimento do proprietário do imóvel devido à valorização causada pela implantação de uma obra pública. O Código Civil em seus arts. 884, caput e parágrafo, 885 e 886 trata do enriquecimento sem causa, estabelecendo que “aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”. Portanto, se o enriquecimento do particular decorre única e exclusivamente das obras, sem que ele nada tenha feito, tem-se configurada a situação de enriquecimento sem causa, e ele deverá retornar ao erário o que lhe foi acrescido indevidamente.

Biava (2012 apud Takaki, 2012) defende que a criação efetiva da contribuição de melhoria seria, inclusive, capaz de conter a especulação imobiliária. O constante crescimento das cidades traz como consequência uma demanda cada vez maior por novos locais capazes de abrigar os cidadãos, o que levará à inevitável expansão do perímetro urbano para regiões pouco urbanizadas, que necessitam da realização de grandes obras públicas. Essas áreas são adquiridas por um valor muito abaixo do que serão vendidas posteriormente, já que não possuem qualquer tipo de melhoria.

Para o autor, uma das melhores formas de minimizar os efeitos dos ganhos desse capital especulativo seria a implantação de uma política tributária que internalizasse os custos sociais da detenção especulativa de imóveis e permitisse ao setor público recuperar os benefícios diferenciais que ele proporciona com suas obras.

O resultado obtido seria o aumento no custo efetivo de terrenos detidos com fins especulativos e a queda na rentabilidade artificial causada pelos ganhos de capital, o que diminuiria a pressão sobre o mercado imobiliário gerada pelo efeito especulativo.

Hugo de Brito Machado Segundo (2009), aponta que um dos grandes obstáculos à cobrança da contribuição de melhoria é a descrição do orçamento da obra, prevista no art. 82 do CTN. Sabe-se que não interessa ao poder público a divulgação desse valor, pois o proprietário notificado a pagar o tributo pode impugnar os valores tanto da obra quanto do que lhe é cobrado, demonstrando possíveis superfaturamento das obras públicas.

Em uma realidade onde o “jeitinho brasileiro” é comum, a formalidade prevista no artigo 82, do CTN e a transparência necessária para sua efetiva aplicação, não se harmonizam com o comportamento social e político nacional. Nesse contexto, os gestores públicos geralmente não se preocupam em demonstrar transparência na realização das obras.

Essas dificuldades justificam a inaplicabilidade do tributo, pois decorrem dos interesses particulares dos administradores públicos em beneficiarem-se com o superfaturamento das obras ou com a própria valorização dos imóveis para si, ou para terceiros.

Além disso, a dificuldade de verificar e mensurar a valorização imobiliária é outro obstáculo para a implementação do tributo pelos entes federados. A maioria dos municípios brasileiros não possui dados suficientes sobre os valores dos imóveis antes e depois das obras, o que dificulta a cobrança do tributo. Por isso, muitos municípios optam por não o instituir. No entanto, essa inviabilidade técnica não justifica a não cobrança do tributo.

Em termos jurídicos, há divergências de interpretação, dentre outras, relativas à necessidade de legislação específica para a utilização deste tributo. Para que a contribuição de melhoria seja aplicada de maneira justa e eficiente, os municípios precisam estabelecer regras claras em suas legislações municipais, definindo os critérios para a cobrança, os procedimentos de notificação aos contribuintes e os limites de valor. Sem legislação específica, a aplicação desse tributo pode ser confusa e sujeita a questionamentos legais.

Portanto, a necessidade de legislação específica nos municípios seria fundamental para garantir a transparência, a legalidade e a justiça na cobrança da

contribuição de melhoria, além de permitir que os cidadãos conheçam seus direitos e obrigações relacionados a esse tributo.

### **3 METODOLOGIA**

Metodologicamente, o presente trabalho é de natureza descritiva, decorrente de um levantamento bibliográfico sobre o tema central qual a seja, a contribuição de melhoria e as dificuldades encontradas para sua implementação pelo poder público.

A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos e outros. Busca também, conhecer e analisar conteúdos científicos sobre determinado tema (MARTINS, 2001).

Assim, para o desenvolvimento do estudo foi feita uma análise da legislação vigente relacionada ao tributo tais como Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional (CTN) e o Decreto-Lei 195/67, a fim que se possa compreender os requisitos para sua instituição.

Por fim, foi elaborada uma revisão da literatura encontrada sobre o tema, de modo que houve a possibilidade de acesso aos estudos feitos por outros autores que já pesquisaram sobre o assunto, visto que a revisão nos permite condensar pesquisas já finalizadas e chegar a uma conclusão a respeito do tema objeto de interesse.

### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em princípio, as obras executadas pela administração pública trazem vantagens para toda a comunidade e, conseqüentemente contribuem para a transformação da sociedade ao longo do tempo.

A atuação estatal só é financeiramente viável porque os contribuintes pagam seus impostos e possibilitam ao Estado traçar diretrizes a partir da receita arrecadada para atingir o bem comum. A sociedade, mesmo que às vezes não esteja plenamente consciente de seu papel, é quem custeia as ações governamentais, suportando a pesada carga tributária existente para viabilizar o desenvolvimento do país.

Assim por medida de justiça, não é razoável que os contribuintes financiem o valor integral de uma obra que, devido à sua natureza, trará o enriquecimento de

alguns proprietários em decorrência do aumento no valor de mercado dos imóveis que estiverem em seus arredores. Se apenas um grupo de indivíduos está obtendo vantagem financeira à custa de toda a sociedade, é esperado que ao menos parte desse valor retorne aos cofres públicos.

Portanto, a cobrança da contribuição de melhoria é o instrumento que o ordenamento disponibiliza ao Estado para recuperar parte dos recursos investidos em obras públicas haja vista o aumento do valor dos imóveis resultante dessas melhorias.

Seria, portanto, um instrumento para realizar o princípio da igualdade, evitando que alguns privilegiados se beneficiem às custas de toda a coletividade.

Da forma como foi concebido, se essa cobrança fosse uma opção, o não exercício desse mandamento resultaria na violação contínua do princípio da igualdade, afirmando o privilégio de alguns cidadãos sobre outros.

Como visto, a contribuição de melhoria integra o ordenamento jurídico brasileiro desde 1934, mas raramente é aplicada e cobrada de forma adequada.

A contribuição de melhoria é um tributo válido e integrante do ordenamento tributário nacional, mas carece de interesse dos entes públicos em aplicá-la conforme os preceitos teóricos vigentes.

É possível concluir que o escopo desse tributo desborda o intuito da arrecadação de recursos para custeio das obras públicas, na medida em que desempenha a importante função de recuperar dos proprietários de imóveis beneficiados, o acréscimo de valor que recebem devido às obras públicas.

Assim, no contexto brasileiro, a contribuição de melhoria desempenharia um papel importante na gestão financeira dos municípios e na viabilização de melhorias na infraestrutura urbana. Ela é uma fonte de financiamento que tem fundamento no princípio de que aqueles que se beneficiam diretamente de uma obra pública devem arcar com parte dos custos associados a ela.

Em um momento em que o Estado enfrenta o esgotamento de sua capacidade fiscal, com a elevada sobrecarga dos encargos da dívida pública comprometendo o equilíbrio dos orçamentos públicos, a contribuição de melhoria pode desempenhar um papel relevante no equilíbrio dessa equação.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BIAVA, Adriano Henrique Rebelo. **Contribuição de melhoria: capacidade inaproveitada**. Tributação em Revista, v. 2, n. 7, p. 73-80, 1994 Tradução. Acesso em: 12 out. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei No 195, De 24 De Fevereiro De 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm)>. Acesso em: 12 out. 2023.

CARVALHO, Mateus de Andrade; MURARO, Leonardo Gonçalves. **Contribuição de melhoria: limites utilizados no sistema tributário brasileiro**. Disponível em: <<http://sys.facos.edu.br/ojs/index.php/dir/article/view/169/145>>. Acesso em: 12 out. 2023.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MARTINS, G.A. & PINTO, R.L. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional, Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis complementares**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

SARAIVA, Luciana de Andrade; CARUSO, Aline Ferreira; DOS SANTOS, Maurinho Luiz; DEL NERO, Patrícia Aurélia. **Contribuição de melhoria: o desuso de um tributo justo para os municípios**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 36, n. 142, p. 251-265, abr./jun. 1999. Disponível em: <<https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/176388> >. Acesso em: 12 out. 2023.

SILVA, Guilherme Henrique de Paula e; CALDAS, Eduardo de Lima. **Contribuição de melhoria**. Disponível em: <https://fpabramo.org.br/2006/05/18/contribuicao-de-melhoria/>. Acesso em: 12 out.2023.

TAKAKI, Mayhumi Laís. **Contribuição de melhoria: aspectos gerais e breve análise de um tributo que nunca foi**. Disponível em: < [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/4001/1/2012\\_MayhumiLaisTakaki.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/4001/1/2012_MayhumiLaisTakaki.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2023.