

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL**

**Faculdade de Direito de Alagoas**

**JEFFERSON MÁRIO DA SILVA SOARES**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA (DES)  
NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA.**

**Maceió/AL**

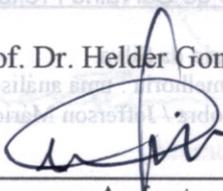
**Março/2021.**

**JEFFERSON MÁRIO DA SILVA SOARES**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA (DES)  
NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA.**

Monografia de conclusão de curso, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Helder Gonçalves Lima



Assinatura do Orientador

**Maceió/AL**

Março/2021.

JEFFERSON MÁRIO DA SILVA SOARES

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA (DES)  
NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA.

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

S676c Soares, Jefferson Mário da Silva.  
Contribuição de melhoria : uma análise acerca da (des)necessidade de lei  
específica para cada obra / Jefferson Mário da Silva Soares. – 2021.  
67 f.

Orientador: Helder Gonçalves Lima.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade  
Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2021.

Bibliografia: f. 65-67.

1. Contribuição de melhoria. 2. Obra pública. 3. Valorização. 4. Isonomia. 5.  
Legalidade. 6. Base de cálculo. 7. Lei específica. I. Título.

CDU: 336.226.212.1:332.6.055.2

Maceió/AL

Março/2021

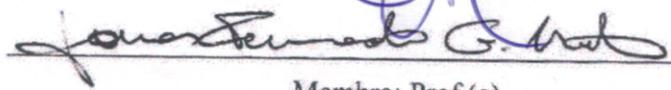
**JEFFERSON MÁRIO DA SILVA SOARES**

**CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA: UMA ANÁLISE ACERCA DA (DES)  
NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA.**

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora.

Banca examinadora:

\_\_\_\_\_  
Presidente: Prof.(a).

  
\_\_\_\_\_  
Membro: Prof.(a).

\_\_\_\_\_  
Coordenador do NPE: Prof.(a)

**Maceió/AL**

**Março/2021.**

## RESUMO

A contribuição de melhoria é uma terceira espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste na valorização imobiliária auferida em decorrência da execução de obra pública. Nesse sentido, a Administração Pública realiza obras como, por exemplo, um calçamento asfáltico, com a finalidade de atender interesse público. É certo que após a conclusão da obra pública há sempre um benefício geral sentido por toda a coletividade e, por vezes, também um benefício especial sentido apenas pelos proprietários de imóveis adjacentes ao melhoramento público. Esses proprietários experimentam um enriquecimento, sem despendem esforços, através do incremento de valor em seus imóveis, às vezes atingindo cifras extraordinárias. Assim sendo, a cobrança da contribuição de melhoria é imposição do princípio da isonomia a fim de equilibrar a relação entre ônus e bônus da atuação estatal. No entanto, percebe-se que esta terceira espécie de tributo é muito pouco usada, embora exista em nosso ordenamento desde 1934, razão pela qual se pretende analisar os eventuais obstáculos à sua cobrança. Nesse sentido, analisam-se casos concretos tendo como sujeito ativo os municípios e as dificuldades por esses enfrentadas para efetuar o recolhimento dessa receita. Destarte, através de pesquisa na literatura e jurisprudência do STJ, pode-se perceber que grande parte das controvérsias situa-se no aferimento de sua base de cálculo e exegese dada às leis complementares que disciplinam a matéria, mais precisamente na aparente necessidade de lei específica e prévia a cada obra como fundamento para se efetuar o lançamento. Ao final, pretende-se demonstrar que a cobrança com base em lei geral não ofende o princípio da legalidade bem como superar as questões acerca da base de cálculo para que com isso se torne um tributo mais efetivo, visto que a contribuição de melhoria é meio de justiça fiscal e recuperação parcial dos custos da atuação do ente público.

**Palavras chave:** contribuição de melhoria, obra pública, valorização, isonomia, legalidade, base de cálculo, lei específica.

## **ABSTRACT**

The improvement contribution is a third type of tax whose hypothesis of incidence consists of the real estate valuation earned as result of the execution of public works. In this sense, the Public Administration carries out works such as, for example, an asphalt pavement with the purpose of serving public interest, being certain that the conclusion of public works always results in a general benefit felt by the whole community, sometimes also resulting in a special benefit felt only by the owners of properties adjacent to the public works that experience enrichment through the increase of value in their properties, sometimes reaching extraordinary figures. Thus, the collection of the improvement contribution is an imposition of the principle of isonomy in order to balance the relationship between onus and bonuses resulting from state action, it is clear that this third type of tax is very little used, although it has been in our legislation since 1934, which is why we intend to analyze any difficulties in collecting. In this sense, specific cases are analyzed with municipalities as an active subject and the difficulties faced by them to collect this revenue. This through research in the literature and jurisprudence of the STJ it can be seen that a large part of the controversies lies in the assessment of its basis of calculation and exegeses given to the complementary laws that discipline the matter, more precisely in the apparent need for a specific law prior to each work as basis for launching. In the end, it is intended to demonstrate that charging based on general law does not offend the principle of legality, as well as overcoming the questions about the calculation basis so that it becomes a more effective tax, since the improvement contribution is means fiscal justice and partial recovery of costs of the performance of the public entity.

**Key words:** improvement contribution, public work, valuation, isonomy, legality, calculation basis, specific law.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1. O CONCEITO E AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS .....</b>	<b>9</b>
1.1 IMPOSTOS .....	12
1.2 TAXAS.....	12
1.3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA .....	14
1.3.1 Conceito de obra pública .....	16
1.3.2 Considerações acerca da melhoria e da contribuição .....	17
1.3.3 Panorama histórico no Brasil e a Constituição de 1988 .....	18
<b>2. REGIME JURÍDICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA .....</b>	<b>23</b>
2.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA.....	23
2.1.1 A isonomia e a função fiscal e extrafiscal da contribuição de melhoria.....	25
2.1.2 A imposição da instituição e cobrança da contribuição de melhoria ante o princípio da isonomia .....	26
2.2 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA .....	29
2.2.1 A obrigação da cobrança ante o princípio da legalidade .....	30
2.3 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	32
2.4 LEGISLAÇÃO CONCERNENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA .....	33
2.4.1 Disposições da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 .....	33
2.4.2 Decreto-lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967.....	37
2.5 REGRA MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	40
<b>3. UMA ANÁLISE SOBRE OS CRITÉRIOS DE QUANTIFICAÇÃO E A (DES) NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA CASO A CASO.....</b>	<b>48</b>
3.1 A QUESTÃO DA QUANTIFICAÇÃO DO TRIBUTO.....	48
3.2 O PROBLEMA DA EXIGÊNCIA DE LEI PRÉVIA E ESPECÍFICA PARA CADA OBRA.....	54
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>65</b>

## INTRODUÇÃO

O Estado está frequentemente realizando obras e atuando em favor da coletividade, sempre na consecução de fins públicos, pois para isso foi constituído. Ocorre que para realizar seus fins, o poder público necessita de recursos financeiros. Dessa forma, o direito desenvolveu meios para que o Estado possa auferir renda. Um desses meios corresponde na possibilidade que possui o Estado de, após aprovação do parlamento, representante máximo dos cidadãos, tomar para si uma parcela da riqueza dos particulares. Dessa forma, conceitua-se o tributo como sendo uma prestação pecuniária compulsória criada por lei e cobrada por meio de atividade administrativa vinculada.

Por seu turno, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 elencou em seu art. 145, III a Contribuição de Melhoria como uma modalidade autônoma de tributo ao lado dos impostos e taxas. Ao assim fazer, seguiu o constituinte uma tradição, visto que esse gravame encontra-se presente em nosso sistema tributário desde 1934 sendo esquecido apenas pela Constituição de 1937, mas prevista expressamente por todas as demais.

A contribuição de melhoria é um tributo que tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária decorrente de obras públicas e como base de cálculo o *quantum* de valorização, ou seja, a diferença entre o valor anterior à realização da obra pública e o valor atual após a benfeitoria promovida pelo poder público. Dessa forma, seria a contribuição de melhoria uma exação indiretamente relacionada a uma atuação concreta do Estado, pois se relaciona a realização de obras públicas, mas não quaisquer obras, senão aquelas que agreguem valor aos imóveis dos particulares.

Por conseguinte, percebe-se que um dos fundamentos da Contribuição de Melhoria é a isonomia, visto que corresponde em um tratamento não isonômico financiar com recursos exclusivos dos impostos, que são gerais e advêm de todos, obras que ao final trazem um benefício especial a um pequeno grupo de contribuintes. Assim sendo, é imposição do princípio da igualdade a instituição e cobrança dessa exação, a fim de que aqueles que auferem vantagem patrimonial, isto é, valorização em seu imóvel, em razão de uma atuação estatal, pague um pouco a mais que outros que apenas recebem um benefício geral.

Dessa forma, sustenta-se que se trata de um dever dos Entes políticos a instituição da Contribuição de Melhoria em respeito ao princípio da isonomia tributária, por outro lado, considerando-se que o tributo esteja devidamente instituído no âmbito da Administração que realiza determinada obra, torna-se obrigatório, em razão do princípio da legalidade, seu

lançamento sempre após a verificação da ocorrência de sua hipótese de incidência, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Dessa maneira, o presente trabalho tem sua relevância ao percebermos que os entes políticos estão frequentemente realizando obras e que em muitos casos agregam valor aos imóveis circunvizinhos sem, contudo, fazer uso dessa exação para recuperar parte da despesa realizada. Segundo dados apresentados por José Jayme de Macedo Oliveira, menos da metade dos municípios brasileiros dispunham de legislação específica sobre contribuição de melhoria em 2009 sendo que na região Nordeste o índice chega a menos de vinte e cinco por cento<sup>1</sup>.

Assim sendo, pretende-se investigar em bibliografia especializada bem como em julgados do Superior Tribunal de Justiça as possíveis razões que ocasionam um uso tão tímido, ou seja, discutir as dificuldades que permeiam sua instituição e arrecadação. Após análise em julgados da Corte Superior, percebe-se que são recorrentes as discussões acerca dos critérios para se apurar a base de cálculo no caso concreto bem como questionamentos sobre a correta interpretação do art. 82 do Código Tributário Nacional no tocante à exigência de lei anterior e específica para cada obra. Delimita-se esta monografia a examinar apenas os casos concretos concernentes às municipalidades, tendo em vista que esses Entes políticos estão mais próximos dos administrados, pois com certa frequência, promovem calçamento asfáltico, construção de parques, praças, arborizações e outras realizações de embelezamento das vias e lugares públicos.

Desse modo, esta pesquisa objetiva também conhecer de forma pormenorizada a contribuição de melhoria através de análise da sua regra matriz de incidência, a fim de superar as possíveis dificuldades referentes à quantificação do valor devido e à interpretação da legislação geral aplicável, visto que se trata de um importante instrumento de captação de recursos, de isonomia, e transparência das contas públicas, portanto, deve ter um uso mais efetivo pelos Entes políticos e, em especial, pelos municípios que por vezes não dispõem de numerário para efetuar suas atribuições devidamente.

---

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Joé Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.12.

## 1. O CONCEITO E AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O termo tributo pode comportar diversas significações. Assevera Paulo de Barros Carvalho que por tributo pode-se entender quantia em dinheiro, dever do sujeito passivo de pagar certa soma em dinheiro, direito do sujeito ativo de exigir essa soma em dinheiro, fato, norma e relação jurídica.<sup>2</sup> Tais definições se alteram conforme mudam a ênfase que se dá ao termo tributo, visto que ora se acentua o montante de dinheiro, ora a conduta do sujeito passivo de pagar essa soma à Fazenda Pública, ora a conduta do sujeito ativo de exigir o cumprimento da prestação pecuniária, ou mesmo, às normas jurídicas que disciplinam essa relação entre Fisco e contribuinte em que este se subordina a pagar aquele certa quantia em dinheiro, conforme estabelecido em preceito legal. Essas significações semânticas encontram limitação na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, esclarece Geraldo Ataliba que o conceito de tributo é constitucionalmente estabelecido tendo em vista que a Carta Política preceitua uma demarcação de competências legislativas, princípios e regras de proteção do contribuinte em relação ao poder que tem o Estado de exigir tributos<sup>3</sup>. Assim sendo, equivale a dizer que a Constituição Federal de 1988 estabelece quais são os tributos possíveis bem com as pessoas ativas e passivas que comporão a relação jurídica que do tributo surgirá. Aponta ainda o citado autor, que no polo ativo devem figurar pessoas públicas, enquanto que no polo passivo poderão figurar pessoas que revelem capacidade econômica, recebam atos de polícia ou serviços públicos e sejam proprietários de imóveis valorizados em decorrência de obra pública.<sup>4</sup> Assim sendo, o legislador constituído não pode ultrapassar essas demarcações constitucionais.

Desse modo, preceitua a Constituição da República de 1988:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.51-55.

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 34-35.

<sup>4</sup> *Idem, ibidem*, p.35.

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.<sup>5</sup>

Assim sendo, a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, instrumento jurídico que dá validade a todos os demais, fixou competência para que todos os entes políticos que compõem a Federação possam instituir e arrecadar seus tributos a fim de abastecer os cofres públicos e realizar seus fins.

Postas essas considerações, a lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 que institui o Código Tributário Nacional traz em seu artigo 3º um conceito de tributo, qual seja, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>6</sup>”.

Assim sendo, o tributo não é uma consequência para um comportamento ilícito, para tais existem as multas. Por conseguinte, o tributo deve ser instituído em lei, visto ser objeto de uma prestação, sendo esta um comportamento, uma conduta, a conduta de transferir determinada soma em dinheiro para o Fisco.

Ora, preceitua a Constituição Federal de 1988 em seu art. 5º inciso II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.<sup>7</sup> Assim sendo, de fato, os tributos somente podem ser exigidos através da edição de lei específica, além disso, a exigência de lei vem a corroborar com o caráter compulsório do tributo, visto que resultam da imposição da lei e não da convergência de vontades. É relação de direito público, não de direito privado.

Em suma, o tributo compõe uma relação jurídica que possui nos seus polos o fisco, sujeito ativo titular de um direito subjetivo, e o contribuinte, sujeito passivo titular de um dever jurídico. Direito e dever convergem para o tributo, sendo este um objeto da prestação jurídica.

Por último, integra o conceito a exigência de que o tributo seja cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, importa dizer que a autoridade incumbida pela fiscalização e arrecadação deve dar fiel cumprimento a toda legislação tributária.

Fixada a definição de tributo, cabe distinguir as espécies elencadas pela Constituição Federal. Para tanto, estabelece a Carta Política em seu art. 145, parágrafo 2º que “as taxas não

---

<sup>5</sup>BRASIL, Constituição Federal de 1988. PLANALTO. 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: 10 Mar. 2021.

<sup>6</sup>BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>7</sup>BRASIL, Constituição Federal de 1988. PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Soma-se a essa disposição Constitucional o preceito do artigo 4º do Código Tributário Nacional que descreve: “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação...”<sup>8</sup> Ao se dar uma interpretação sistemática, chega-se a conclusão que a base de cálculo e a hipótese de incidência são dois quesitos determinantes da natureza jurídica dos tributos.

Ainda segundo o artigo citado acima, a denominação bem como a destinação dos tributos são fatores irrelevantes para definição de sua natureza jurídica. Assim sendo, para definir a que categoria constitucional pertence o tributo, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta observar sua hipótese de incidência e base de cálculo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba classifica os tributos em não vinculados e vinculados direta ou indiretamente a uma atividade do poder público. Assevera que se encontra no texto da lei o elemento indicativo da espécie tributária, mais precisamente na descrição legal de sua hipótese de incidência.<sup>9</sup> Assim sendo, deve-se identificar se o núcleo da descrição material, diga-se, verbo, refere-se a uma conduta ou situação que se realiza apenas na esfera do particular ou, por outro lado, se tal descrição refere-se a uma atuação estatal direta ou indiretamente relacionada ao particular.

No mesmo sentido, disserta Paulo de Barros Carvalho que:

Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado. Por exemplo: o Estado prestar serviços de assistência médica; o Estado exercitar o poder de polícia, autorizando a realização de um baile; o Estado prestar serviços de abastecimento de águas, etc. A vinculação pode ser direta, como nos casos mencionados, ou indireta, como na realização de uma obra pública que suscite valorização dos imóveis adjacentes.<sup>10</sup>

Assim sendo, são três as espécies de tributos, os não vinculados a uma atuação estatal, impostos; os diretamente vinculados a uma atuação do poder público que são as taxas; e o indiretamente vinculado à atuação do estado, sendo este último, a contribuição de melhoria. Acolhe esse entendimento da doutrina a Constituição Federal em seu art. 145, bem como o Código Tributário Nacional que a reproduz em seu art. 5º nos seguintes dizeres: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Importa identificar a categoria constitucional de determinada exação, se imposto, taxa ou contribuição de melhoria para que se possa a partir dessa informação aplicar-lhe o regime jurídico correspondente, tendo em vista que cada espécie tributária possui princípios e regras

---

<sup>8</sup> BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.131.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.67.

jurídicas que lhes são característicos. Assim sendo, os impostos são orientados pelo princípio da capacidade contributiva; as taxas, pela referibilidade ao sujeito passivo; e, a contribuição de melhoria, pela devolução do benefício especial resultante da atuação do Poder Público.<sup>11</sup>

## 1.1 IMPOSTOS

Seguindo esse critério classificatório relacionado à descrição material da hipótese de incidência no sentido de que se essa descreve ação do Estado têm-se os tributos vinculados, se descreve ação ou situação do particular têm-se os tributos não vinculados, pode-se afirmar que os impostos são espécies de tributos não vinculados. Nesse sentido, o artigo 16 do Código Tributário Nacional preceitua que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte<sup>12</sup>”.

Nesse mesmo sentido, conceitua Paulo de Barros Carvalho que o “imposto é um tributo que tem como hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público<sup>13</sup>”. Tendo em vista que tal fato deve ser indicativo de capacidade contributiva, diga-se, manifestação de riqueza, encontram-se na descrição material da hipótese de incidência dos impostos os verbos, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de imóvel urbano, comercializar produtos, prestar serviços. Assim sendo, os impostos nascem da ocorrência de situações não relacionadas à atuação do Poder Público, sendo um meio através do qual os cidadãos são chamados para financiar as atividades gerais do Estado com uma parcela de sua riqueza.

## 1.2 TAXAS

Por outro lado, existem tributos que estão vinculados a uma atuação estatal. As taxas, por exemplo, são tributos instituídos em razão de uma atuação direta do Estado. Sua hipótese de incidência reside na prestação de serviço público ao contribuinte ou no exercício regular do poder de polícia. Isso significa que o Poder Público somente está autorizado a instituir uma taxa se antes prestar um serviço público ou efetivamente exercer seu poder de polícia.

Ao discorrer sobre o assunto, Geraldo Ataliba conceituou a taxa como sendo uma espécie de tributo vinculado em que na sua hipótese de incidência encontra-se a descrição de

---

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.170.

<sup>12</sup> BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.68.

uma atividade estatal direta e imediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>14</sup> Dessa forma, as taxas são orientadas pelo critério da referibilidade.

Nesse sentido preceitua o artigo 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm 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.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.<sup>15</sup>

Interessante notar que o parágrafo único esclarece ser de fato a base de cálculo e hipótese de incidência os elementos que definem a natureza jurídica do tributo ao impossibilitar que as taxas possam ter tais componentes iguais a dos impostos.

Serviços públicos divisíveis e específicos postos à disposição do contribuinte, bem como o exercício efetivo do poder de polícia são as situações fáticas que autorizam a cobrança da taxa. Segundo definição de Celso Antônio Bandeira de Mello serviço público é atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados que o Estado assume como pertinente a seus deveres<sup>16</sup>. Dessa forma, determinada utilidade ou comodidade é considerada como sendo serviço público porque o Estado avoca para si a responsabilidade por sua prestação, em geral, são atividades de grande relevância ao interesse público.

Assim sendo, estabelece o art. 79 do Código Tributário Nacional que são utilizados pelo contribuinte efetivamente quando usufruído a qualquer título ou potencialmente, quando de utilização compulsória, estejam à disposição do usuário; são específicos podendo ser destacados em unidades autônomas; e são divisíveis, pois podem ser utilizados separadamente por cada um dos usuários<sup>17</sup>. Ou seja, não são todos os serviços públicos que autorizam instituição de taxas, mas apenas aqueles que se adequam as exigências da especificidade e divisibilidade.

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.156.

<sup>15</sup> BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>16</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.687.

<sup>17</sup> BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

Quanto ao poder de polícia, tratou sobre ele o artigo 78 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos<sup>18</sup>.

Como se vê, o poder de polícia constitui-se em uma intervenção do Estado na esfera das liberdades individuais, limitando-as a fim de preservar direitos da coletividade e, assim, garantir a paz e convivência social. Nesse sentido, cobra-se, por exemplo, taxa para expedir alvará de construção, de funcionamento de estabelecimentos comerciais, taxa de fiscalização sanitária, etc.

### 1.3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

É espécie de tributo com previsão Constitucional no artigo 145, inciso III e artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional, bem como regramento próprio no Decreto – lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967, portanto não se confunde com os impostos ou taxas sendo uma terceira modalidade de tributo.

Sua hipótese de incidência é a atuação do Poder Público na execução de obra pública combinado com a valorização dos imóveis particulares vizinhos à obra. Como assevera Leandro Paulsen, a contribuição de melhoria possui fato gerador misto, pois pressupõe tanto uma atividade do Estado (realização da obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária).<sup>19</sup> Nesse sentido, a Contribuição de Melhoria é considerada como um tributo indiretamente vinculado à atuação do Estado. Nisso difere dos impostos que não se vinculam a atividade estatal; difere também das taxas que são diretamente vinculadas a uma atividade do Estado.

Diz-se que a contribuição de melhoria é indiretamente vinculada à atuação estatal porque essa por si só não é suficiente para a ocorrência do fato gerador, embora seja necessária, não é suficiente, devendo ocorrer cumulativamente à valorização de imóveis

---

<sup>18</sup> BRASIL, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>19</sup> LEANDRO, Paulsen. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.59.

particulares circunvizinhos em decorrência da execução da obra pública. Da conjugação desses dois fatores, atuação do ente político na execução de obra e valorização imobiliária decorrente, é que surge o fato gerador da obrigação tributária de pagar contribuição de melhoria.

Bilac Pinto, em sua clássica obra sobre contribuição de melhoria, assim conceituou-a:

é o pagamento obrigatório decretado, exclusiva ou concorrentemente, pelo Município, pelo Estado e pela União, em razão da valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra nem o valor do benefício<sup>20</sup>.

Depreende-se do mencionado conceito informações valiosas, a saber, seu caráter compulsório visto ser de pagamento obrigatório, elemento caracterizador do conceito de tributo; os entes políticos que compõem a federação como sendo os possíveis sujeitos ativos quando realizem obras; o proprietário do imóvel valorizado como sendo seu sujeito passivo; e, por último, os critérios ou limites de cobrança, quais sejam, o custo da obra e a valorização absorvida por cada imóvel individualmente.

Destarte, é muito pouco instituída e arrecada pelos entes políticos competentes, até mesmo pelos municípios brasileiros, que seriam os principais beneficiados com sua cobrança<sup>21</sup>, tendo em vista a carência de recursos que muitos enfrentam. Tal exação é de uso inexpressivo. A literatura jurídica é uníssona ao mencionar seu quase esquecimento pela Administração Pública brasileira. Nesse sentido, observa Geraldo Ataliba, após acentuar a importância e uso de tal exação em outros países, que:

No Brasil, embora previsto em abundante legislação e até mesmo em textos constitucionais, jamais conheceu eficiente e adequada aplicação. Salvo algumas tentativas antológicas, é mera peça de museu. Há enorme resistência à sua implantação, baseada em preconceituosas objeções de toda ordem<sup>22</sup>.

Em razão desta constatação da doutrina especializada, propõe-se uma análise sobre o instituto em comento bem como sobre os julgados do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria e, em especial, os critérios para se apurar a base de cálculo e a problemática da necessidade de lei específica e anterior a cada obra.

<sup>20</sup> PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. – 2º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: Dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.13.

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.172.

### 1.3.1 Conceito de obra pública

A execução de obra pública é causa necessária à contribuição de melhoria, todavia, somente essa atuação não é suficiente. Além da obra faz-se fundamental a ocorrência da valorização dela oriunda. Ter uma noção clara sobre a conceituação de obras públicas é de fundamental importância para o direito tributário visto que tal empreendimento poderá dá causa ao surgimento de relação jurídica tributária entre Poder Público executor da obra e os proprietários de imóveis circunvizinhos. Nesse sentido, José Jayme de Macedo Oliveira conceitua as obras públicas como sendo:

Uma construção, reparação, edificação ou ampliação de um imóvel pertencente ao domínio público, acepção completamente estranha à de serviço, circunstância que permite bem divisar os campos de incidência dos tributos contribuição de melhoria (obra pública + valorização) e taxa (prestação de serviço público). É, em última análise, uma forma qualificada de atuação estatal, que agrega ao solo qualquer tipo de construção pública. Ou seja, da construção da obra resulta um acréscimo ao patrimônio público<sup>23</sup>.

Dessa maneira, a obra pública é o resultado de uma atuação estatal que, visando atender a interesse público, modifica a paisagem natural dando-lhe uma nova forma, seja através da construção de uma ponte, viaduto, saneamento de uma via ou revitalização de uma antiga praça. O Decreto lei n° 195/67, instrumento legal que trata da contribuição de melhoria, elenca em seu artigo 2° quais as obras que podem ocasionar a cobrança dessa exação.

Vejamos:

Art 2° Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, 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;

<sup>23</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de melhoria: dúvidas, soluções e certezas**. Rio de Janeiro: FGV, 2017, p.44-45.

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico<sup>24</sup>.

Como podemos ver, a lista é bastante extensa e meramente exemplificativa, visto que outras obras não mencionadas neste rol poderão dar cabimento à cobrança da Contribuição de Melhoria, desde que sejam executadas com recursos públicos e que tragam um especial benefício ao proprietário particular, qual seja, a valorização de seu imóvel.

### **1.3.2 Considerações acerca da melhoria e da contribuição**

Como dito acima, as obras públicas são executadas para atender a interesse público, visto que todas as ações do Estado devem ter em vista esse desiderato. No entanto, pode resultar como efeito reflexo da atuação estatal que determinado grupo de proprietários de imóveis adjacentes à obra pública obtenham um benefício especial, assim sendo, o termo melhoria que compõe a denominação jurídica da exação em estudo corresponde ao benefício especial auferido pelos proprietários dos imóveis vizinhos à obra pública.<sup>25</sup>

Mencionado benefício especial contrapõe-se ao benefício geral, visto que este é percebido por toda a coletividade logo após a conclusão da obra pública, enquanto que aquele é sentido apenas por reduzido grupo da sociedade. Por essa razão que a contribuição de melhoria tem como critério identificador uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte, visto que a atuação pretende essencialmente alcançar interesse público e, acidentalmente, ocasiona uma vantagem especial, às vezes extraordinária, a um determinado grupo, consubstanciada no incremento de valor em seu bem imóvel.

Por conseguinte, coloque-se que a melhoria deve resultar necessariamente de uma atuação estatal, ou seja, deve haver um nexo de causalidade entre a obra executada e a mais-valia absorvida.

Anota Priscilla Rodrigues que a hipótese de incidência deste tributo descreve uma sequência de fatos de ocorrência provável, isto é, a atuação da Administração Pública e um

---

<sup>24</sup> BRASIL, Dec. 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: 10 mar. 2021.

<sup>25</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.51.

segundo fato decorrente deste primeiro que seria a melhoria no sentido de mais-valia<sup>26</sup>, ou seja, uma melhoria apreciável economicamente.

Disto resulta que na hipótese de incidência da contribuição de melhoria situam-se a descrição de dois fatos, um dependente da vontade política para realizar uma obra; outro, da disposição social em atribuir valor a imóveis situados em áreas melhoradas pela intervenção pública.

Quanto à contribuição, assevera Geraldo Ataliba que “é tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.<sup>27</sup> Noutras palavras, a contribuição é a quantia em dinheiro devida em razão de uma atuação do Poder Público, indiretamente referida ao sujeito passivo da obrigação, equivale a dizer que o ente público dá em valorização imobiliária e retira para si parte desta em dinheiro. A esta parcela pertencente ao Estado dá-se o nome de contribuição de melhoria.

A contribuição reivindica uma atividade estatal, executar obra pública, sendo que esta é diretamente referida a toda a sociedade e, indiretamente a um determinado grupo social, os proprietários de imóveis adjacentes à obra. Além disso, as obras públicas têm efeito imediato de ocasionar um benefício geral, visto que estão à disposição de toda a coletividade, e, podem também ocasionar de forma mediata, diga-se de maneira incidental, valorização aos imóveis de delimitado grupo social. Dessa maneira, a contribuição surge como um instrumento de correção entre a disparidade existente entre os benefícios geral e especial resultante de obras executadas pela Administração Pública, além de uma fonte de receita a fim de reabastecer os cofres públicos após sua atuação na infraestrutura.

Assim sendo, há uma ordem cronológica implícita, a saber, primeiramente o Estado executa determinada obra pública, transformação física de um bem público; depois, verifica-se a ocorrência de uma melhoria apreciável economicamente, um benefício especial; para que, por fim, proceda-se com a exigência da contribuição.

### **1.3.3 Panorama histórico no Brasil e a Constituição de 1988**

A contribuição de melhoria ingressou em nosso sistema jurídico por meio da Constituição Federal de 1934 que preceituava em seu artigo 124 que provada valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que a tiver efetuado, poderá cobrar

---

<sup>26</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.112.

<sup>27</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.152.

dos beneficiados contribuição de melhoria<sup>28</sup>. Depreende-se da leitura da Carta Política de 1934 que o constituinte preocupou-se em estabelecer desde o início alguns requisitos que devem anteceder a cobrança dessa exação, isto é, a comprovação da valorização imobiliária e a execução de obra pública. Noutras palavras, estabeleceu uma relação de causalidade entre a execução de obra pública e a obtenção de valorização imobiliária pelos proprietários.

Além disso, já nesse primeiro momento a competência para instituir e cobrar o tributo seria do ente político que executou a obra, ou seja, uma competência comum entre os entes que compõem a federação, mas que se relaciona com a competência administrativa para realizar a obra<sup>29</sup>. A sujeição passiva também ficou bem delimitada nesse primeiro momento visto que somente estariam obrigados a pagar a contribuição proprietários que auferissem benefícios especiais em decorrência de determinada obra.

Em 1937, com a instauração do Estado Novo e a edição de uma nova Constituição, a contribuição de melhoria desaparece da Lei Maior. A omissão constitucional causou grande impacto na doutrina que a fim de justificar sua cobrança passou a considerar a contribuição de melhoria uma espécie de taxa. A então denominada taxa de calçamento.<sup>30</sup>

No entanto, em 1946, com a promulgação de uma Constituição democrática, a contribuição de melhoria volta a ser tratada expressamente na Lei Maior. Notas importantes nessa Carta Política foi estabelecer que para cobrar a contribuição de melhoria seria imprescindível valorização comprovada e quantificada, além de não se admitir a presunção de valorização e estabelecer que 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<sup>31</sup>. Ou seja, a Constituição de 1946 teve o mérito de assentar os limites custo total para o Estado e valorização individual para o contribuinte, como parâmetros para fixação da contribuição de melhoria.

Em 1967, sob Regime Militar, é editada nova Constituição e novamente a contribuição de melhoria tem alteração em seu enunciado. Embora continue sendo um tributo autônomo ao lado dos impostos e taxas, o constituinte de 1967 não dispôs com clareza sobre a exação em estudo, visto que não mencionou sobre o limite individual para sua cobrança, estabeleceu

---

<sup>28</sup> BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em 10 mar. 2021.

<sup>29</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.20

<sup>30</sup> *Idem, ibidem*, p.22.

<sup>31</sup> *Idem, ibidem*, p.24.

apenas que o total de sua arrecadação não poderia exceder o custo da obra pública que lhe deu causa.<sup>32</sup>

Já em 1969 a Constituição Federal é emendada e novamente o instituto da contribuição de melhoria passa por alterações voltando a haver disposição constitucional expressa para os limites global e individual como parâmetros de arrecadação para o Ente tributante. Preceituava o art. 18 da emenda nº 01 de 1969 que competia aos entes federados instituírem a contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado<sup>33</sup>.

Apesar da clareza, referido dispositivo foi alterado pela emenda nº 23 de 1º de dezembro de 1983, então denominada Emenda Passos Porto, que passou a dispor sobre o instituto estabelecendo que a contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, terá como limite total a despesa realizada<sup>34</sup>. Como se lê, houve duas omissões, o termo valorização e a referência ao limite individual.

A simples substituição do termo valorizado por beneficiado gerou discussões na doutrina tendo em vista que uma das acepções possíveis para o termo beneficiado seria que o imóvel recebeu benfeitorias e, em assim sendo, nasceria o dever de compensar o Estado, sendo que tal questão somente foi solucionada em acordão com decisão proferida no RE 1161/48-5 em que o Supremo Tribunal Federal se pronunciou no sentido de que a valorização imobiliária é requisito ínsito à cobrança da contribuição de melhoria, e que imóvel beneficiado somente pode significar nesse contexto imóvel valorizado.<sup>35</sup>

Como se vê através de uma rápida análise histórica sobre o instituto da contribuição de melhoria em nosso sistema jurídico, sempre pairou muitas dúvidas sobre sua natureza jurídica, se tributo autônomo ou espécie de taxa, dúvidas sobre legislação aplicável e sobre sua complexa base de cálculo, se composta pelo custo da obra ou pela valorização individual de cada imóvel.

Em seguida, a Constituição de 1988 reservou à contribuição de melhoria o artigo 145, inciso III conferindo competência comum aos entes federados para instituição dessa exação,

---

<sup>32</sup>RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. **Contribuição de Melhoria**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31.

<sup>33</sup> *Idem, ibidem*, p. 34.

<sup>34</sup> *Idem, ibidem*, p.35.

<sup>35</sup> *Idem, ibidem*, p.37.

bastando apenas que a obra que deu ensejo ao tributo esteja dentro das atribuições da pessoa política que a exige.

Preceitua o citado artigo constitucional que a União, Estados-membros e os Municípios poderão instituir a contribuição de melhoria decorrente de obra pública. Segundo Priscilla Rodrigues, a Carta Política de 1988 não trouxe mudanças em relação aos pontos essenciais desta exação, visto que seus caracteres mais importantes foram preservados, tais como, a execução de obra pública, a valorização imobiliária decorrente, bem como os limites individual e global que o ente tributante deve respeitar no momento da cobrança.<sup>36</sup>

No entanto, percebe-se após uma rápida leitura da Constituição que tais caracteres não se extraem através de uma interpretação gramatical. Em razão da economia de palavras do constituinte, faz-se necessário uma interpretação lógica, sistemática e histórica.

Destarte, não devemos entender que o tributo contribuição de melhoria decorre somente da realização de uma obra pública, pois se assim fosse bastaria que a Administração executasse uma obra pública que estaria autorizada a instituir e cobrar o tributo em comento. Tal ilação não poderia prevalecer visto que das obras públicas podem resultar ao menos três situações: melhoria, constrangimentos ou, ainda, não provocar qualquer repercussão patrimonial nos imóveis adjacentes. Apenas na primeira situação é cabível a cobrança. Na segunda hipótese nasce para os proprietários dos imóveis prejudicados com o advento da obra pública a pretensão em face do Estado a fim de obter uma reparação de danos nos termos do que dispõe o artigo 37, § 6<sup>a</sup> da Constituição da República. Nesta hipótese seria um contrassenso caso o Estado resolvesse, porventura, cobrar contribuição de melhoria, e ao mesmo tempo, ter que indenizar aos proprietários.

Assim sendo, a contribuição somente tem cabimento se da obra pública resultar valorização para os imóveis delimitados dentro de determinada área.

Nesse sentido disserta Priscilla Rodrigues:

Portanto, ainda que o texto constitucional não fale expressamente em valorização imobiliária, essa ideia está presente na constituição. Além disso, o próprio nomen juris do tributo traz consigo importante carga semântica: a contribuição é de melhoria – isto é, trata-se de contribuição devida em razão de uma melhoria. A mais valia imobiliária é a indicação de que houve melhoria; ou, em última análise, é a própria melhoria.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.38.

<sup>37</sup> *Idem, ibidem*, p.39.

Além disso, pode acontecer que a execução da obra não repercuta no valor dos imóveis circunvizinhos, ou seja, não aumente seu valor nem o diminua. Neste caso, também não haveria lógica na cobrança de tal tributo, visto que as obras públicas são realizadas com a finalidade de atender ao interesse público e, se não beneficia em especial um determinado grupo de pessoas, não há razão para proceder a uma discriminação com a cobrança da contribuição de melhoria, devendo, neste caso, a obra ser financiada exclusivamente com os recursos gerais do Estado que são oriundos da arrecadação dos impostos.

Dessa forma, entende-se que o constituinte de 1988 manteve, ainda que de forma implícita, o arcabouço jurídico da contribuição de melhoria.

## 2. REGIME JURÍDICO DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Tem-se que o regime jurídico corresponde ao conjunto de princípios e regras jurídicas concernentes a uma determinada espécie tributária<sup>38</sup>. Nisso reside a importância de identificar se dada cobrança realizada pelo Estado tem natureza de tributo através da análise do artigo 3º do Código Tributário Nacional; depois, em caso de ser tributo, o estudo de sua hipótese de incidência e base de cálculo a fim de identificar a espécie de tributo, para por fim, manuseá-lo conforme o regime jurídico a essa espécie concernente.

Assim sendo, disserta Paulo Bonavides, fazendo referência à doutrina de Robert Alexy, que os princípios são normas dotadas de alto grau de generalidade, enquanto que as regras possuem baixo grau de generalidade. Mas ambas são normas jurídicas que se expressam através dos modais deônticos obrigar, permitir ou proibir.<sup>39</sup> Nesse sentido, pode-se afirmar que os princípios são valores sociais tidos por relevantes e, em razão disso, erigidos à categoria de norma jurídica.

### 2.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Princípio que fundamenta a cobrança da contribuição de melhoria, a isonomia ou igualdade, tem previsão expressa na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º *caput* onde estabelece que todos são iguais perante a lei<sup>40</sup>. Na realidade, uma igualdade absoluta nos termos da lei traria mais injustiças e incorreções ao invés de tratamentos justos. Por essa razão, a isonomia deve ser percebida com ponderação, com racionalidade, tendo em vista que o fim último de tal princípio é promover a justiça.

No âmbito do direito público, o tratamento isonômico se consubstancia, exatamente, na concorrência proporcional para as despesas públicas, em que se deve ser levado em consideração os recursos de cada contribuinte e as vantagens auferidas em determinadas atividades públicas, serviços ou obras públicas.

Nesse sentido, a contribuição de melhoria encontra seu maior fundamento visto que sua cobrança objetiva além de ressarcir parcialmente aos cofres públicos pelas despesas realizadas em determinada obra, corrigir possíveis distorções entre os contribuintes. Ora, as obras públicas são financiadas, em primeiro lugar, por recursos oriundos dos impostos, que são tributos gerais, arrecadado de toda sociedade e que, portanto, devem ser empregados em

---

<sup>38</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 124.

<sup>39</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2017, p. 283.

<sup>40</sup> BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

benefício de toda comunidade. Quando tal recurso é utilizado para execução de obras públicas, pode ocorrer que alguns poucos se beneficiem de maneira especial, enquanto que todos os demais membros da sociedade apenas obtenha um benefício geral que toda obra proporciona. Pois bem, tal exação objetiva estabelecer um tratamento isonômico no sentido de onerar mais quem mais se beneficia e menos quem pouco se beneficia com a atividade pública de executar obras.

Nesse diapasão, doutrina do saudoso jurista Geraldo Ataliba:

É insuficiente e injusto o sistema tributário que não reconheça este instituto jurídico. Não reconhecê-lo e não explorá-lo importam no mesmo. Insuficiente porque desprezará preciosa forma de financiamento de obras públicas das quais tanta necessidade tem a sociedade moderna. Injusto porque onerará desigualmente os cidadãos e não respeitará as elementares exigências da justiça distributiva, abandonando sólidos indícios científicos de proporcionalidade, asseguradores de um sistema equo de repartição de encargos tributários.<sup>41</sup>

Como se presume, as obras públicas são realizadas com o fim de beneficiar a todos. De fato, todos se beneficiam diretamente através do uso de ruas pavimentadas, praças revitalizadas, viadutos, passarelas, novos acessos, etc. As obras trazem um benefício geral que pode ser percebido por todos, mas, por outro lado, podem trazer também um benefício especial, neste caso, sentido apenas por uma pequena parcela da comunidade. Essa disparidade de benefícios geral, sentido por todos, e um benefício especial, às vezes extraordinário, auferido por alguns poucos justifica perfeitamente a cobrança da contribuição de melhoria a fim de que os cidadãos contribuam para com o poder público em conformidade com o que dele recebem.

Interessante ainda são as observações do eminente jurista Celso Antônio Bandeira de Mello para quem o princípio da isonomia se destina tanto ao legislador quanto ao aplicador do Direito.<sup>42</sup> Segundo o citado mestre, a lei respeita a isonomia quando é abstrata a ponto de não descrever uma hipótese que de tão específica beneficie apenas um indivíduo; deve escolher um traço diferencial inerente às pessoas, coisas, ou situações; estabelecer uma relação lógica entre o fator de *discrímem* e o tratamento diferenciado e, por último, estabelecer a relação entre os fatores de discriminação e o tratamento desigual.

Oportuno notar que resulta do ensinamento do mencionado jurista que a lei que instituir a contribuição de melhoria será isonômica se considerar tais requisitos. Ora,

---

<sup>41</sup> ATALIBA, Geraldo. **A Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Ed. RT, 1964, p.14-15.

<sup>42</sup> *Apud* RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 83.

generalidade e abstração no sentido de que todo proprietário de imóveis valorizados por obras públicas devem pagar por meio do tributo em estudo um percentual da valorização auferida em razão da atuação do ente político a fim de fazer face ao custo da obra. O fator de discriminação deve corresponder a algum fato da realidade usado para justificar um tratamento diferenciado, neste caso, o fator de discriminação é o aumento do valor de um imóvel em razão da execução de uma obra pública, o que justifica um tratamento diferenciado, qual seja, a imposição de um tributo. E, por último, o estabelecimento de uma relação lógica entre o fator de discriminação e o tratamento diferenciado, ou seja, uma relação de imputação entre receber um benefício especial em razão da realização de uma obra pública e a obrigação de pagar contribuição de melhoria em razão disso.

Podemos perceber, dessa forma, que a contribuição de melhoria é um tributo que visa promover a isonomia entre os contribuintes, uma vez que objetiva conceder tratamento desigual àqueles que estão em situações diferentes. Noutras palavras, entende-se perfeitamente isonômico que quem mais recebe após a execução de uma dada obra pública seja onerado um pouco mais que outros que não receberam o benefício na mesma intensidade.

### **2.1.1 A isonomia e a função fiscal e extrafiscal da contribuição de melhoria**

Os tributos, ao serem instituídos e arrecadados, podem ter características fiscais ou extrafiscais. Tais características não dizem respeito à natureza jurídica do tributo, mas apenas à que fim pretende atender, a sua função predominante. Nesse sentido, se determinado tributo tem a finalidade precípua de robustecer os cofres públicos se diz que tem função fiscal ou, por outro lado, destina-se ao incentivo de certas situações tidas como social, política e economicamente valiosas, diz-se que tem função extrafiscal<sup>43</sup>. No entanto, os tributos exercem as duas funções, alguns são caracterizados mais pela fiscalidade, outros pela extrafiscalidade, isto é, não há tributo com apenas uma característica.

Assim sendo, pode-se dizer que a contribuição de melhoria exerce as duas funções. É um tributo que pode recompor os cofres públicos após despesa realizada em obra pública, mas também cumpre função extrafiscal ao promover o valor isonomia entre toda coletividade e os proprietários de imóveis valorizados após uma atividade administrativa além de atender a certo aspecto de ordem econômica.

Nesse sentido, bem esclarece Hugo de Brito Machado para quem a contribuição de melhoria é um tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 287.

obras públicas<sup>44</sup>. Ora, essa situação fática de disparidade provocada por um empreendimento financiado por dinheiro de todos, pois oriundo dos impostos, faz surgir a necessidade de se cobrar contribuição de melhoria como um instrumento de correção dessa situação de desequilíbrio.

Ao defender a instituição e cobrança da contribuição de melhoria, aponta Geraldo Ataliba que:

Razões econômicas o recomendam: desestimular a especulação imobiliária que se alimenta da esperança da valorização, pela simples posse prolongada (os inconvenientes da especulação são notórios: não uso e retenção de terrenos nos arredores das cidades, aguardando valorização, com consequente desvio de capitais de empreendimentos produtivos, criação de favelas etc.).<sup>45</sup>

Como se vê, as razões de ordem econômica citadas pelo saudoso mestre do direito correspondem, justamente, à função extrafiscal da contribuição de melhoria, na medida em que sua cobrança torna-se um instrumento de criação de um ambiente desejável, isto é, livre de especulações imobiliárias que furtam a função social dos imóveis.

Dessa forma, o tributo em análise acumula a função fiscal, pois objetiva a arrecadação de recursos para recompor o erário após a execução de obra pública; e, por outro lado, cumpre um papel importante através da função extrafiscal, visto que seu uso garante tratamento isonômico entre os contribuintes e desestimula comportamentos indesejados.

### **2.1.2 A imposição da instituição e cobrança da contribuição de melhoria ante o princípio da isonomia**

A competência tributária é a repartição constitucional do poder de tributar,<sup>46</sup> ou seja, é uma demarcação constitucional acerca de que tributos cada ente político está autorizado a instituir e cobrar. Tem-se que seu exercício é facultativo, tendo em vista que os entes políticos têm liberdade para exercê-lo conforme sua conveniência em razão da autonomia legislativa e financeira que ostentam.

No entanto, aponta Paulo de Barros Carvalho que tal característica não seria absoluta uma vez que não é facultado aos estados-membros deixar de instituir e cobrar o ICMS em razão de seu caráter nacional.<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p.432.

<sup>45</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.176.

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.95.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.273.

Ora, a efetivação do ICMS encontra justificativa para evitar a denominada guerra fiscal, sendo está uma disputa em que alguns estados-membros abriam mão de sua arrecadação a fim de atrair investimentos do setor empresarial, fato que poderia levar ao fim da exação caso todos os demais estados-membros atuasse da mesma forma.

Nessa mesma linha de raciocínio, assevera Geraldo Ataliba que o artigo 145, inciso III da Constituição Federal não é mera autorização; é um imperativo, por razões de justiça e isonomia.<sup>48</sup> Assim sendo, a contribuição de melhoria seria de instituição e cobrança obrigatória, devendo representar uma prática constante na arrecadação sempre que se verificar a ocorrência de sua hipótese de incidência.

De forma semelhante, pondera-se que a instituição e cobrança da contribuição de melhoria seria um meio para se evitar interferências de particulares com influência na Administração Pública no intuito de obter dela a execução de obras que lhes favoreçam através da valorização, por vezes estratosféricas, em seus imóveis.

Assim sendo, a cobrança da contribuição de melhoria possui aptidão para conter esse comportamento nocivo, visto que o poder público tomaria para si uma parcela da valorização que ele próprio ocasionou através de sua atuação.

Pois bem, estabelece a Constituição da República em seu artigo 150 inciso II que é vedado aos entes políticos instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação de igualdade<sup>49</sup>, segue-se desse preceito que não se pode tratar igualmente quem se encontra em situações desiguais.

Ora, as obras públicas são executadas pela Administração com o fim de beneficiar a todos de igual forma. Delas emergem um benefício geral usufruível por toda coletividade. No entanto, pode ocorrer que, além desse benefício geral, alguns poucos indivíduos recebam um benefício especial configurado na valorização de sua propriedade imobiliária após a realização da obra pública.

Dito isso, surge após a atuação estatal uma situação fática de desigualdade, explica-se, através dos mesmos ônus tributários, houve um aproveitamento desigual resultante da atuação do ente público, visto que todos receberam um benefício genérico posto à sua disposição, enquanto que alguns poucos além desse benefício obtiveram enriquecimento através do acréscimo de valor ao seu patrimônio.

---

<sup>48</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.177.

<sup>49</sup> BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

Pois bem, a contribuição de melhoria existe justamente para corrigir essa distorção. Nesse sentido é a lição de Geraldo Ataliba em sua obra clássica *Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*:

É a isonomia que está a impedir que se onere a toda a coletividade, quando dessa despesa resulte benefício especial para alguns. Ai deve ser encontrada a fonte e origem primeira da contribuição de melhoria, que a isonomia, nesta hipótese, exige a “correção” da desproporção de ônus e cômodos, ensejada por muitas obras públicas.<sup>50</sup>

Entendendo os princípios como verdadeiras normas jurídicas de observação obrigatória, tem-se que a cobrança da contribuição de melhoria resulta indispensável ante o princípio da isonomia.

Corroborando com essa conclusão o dever que tem o poder público de reparar seus cidadãos pelos danos que eventualmente lhes causem. Tal dever emerge do artigo 37 § 6º da Constituição da República de 1988 que estabelece que as pessoas jurídicas de direito público respondem objetivamente pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causem a terceiros<sup>51</sup>.

Ora, sabe-se que das obras públicas podem resultar depreciação para os imóveis adjacentes. Pode-se estimar que a execução de um aterro sanitário, um matadouro ou um cemitério municipal tendem a ocasionar desvalorização nos imóveis circunvizinhos. Tais obras não podem, de modo geral, deixar de serem executadas tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Contudo, os danos sofridos pelos particulares devem ser reparados pelo poder público ante o imperativo constitucional.

Dito dessa forma, se o poder público possui o dever de reparar seus administrados pelos prejuízos que esses suportam em razão da execução de determinadas obras públicas, também deve ter o direito e dever de lhes cobrar contribuição de melhoria quando ocasiona ganho patrimonial.

Nesse sentido, disserta Priscilla Rodrigues que:

Temos para nós que a contribuição de melhoria é a contrapartida da responsabilidade patrimonial do Estado. Isto é, se o Estado deve indenizar quando da obra pública resulte dano ao administrado, é justo que exija contribuição de melhoria se proporcionar benefício especial, além do benefício geral. O fundamento constitucional, tanto num como o outro, é o princípio da isonomia.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> ATALIBA, Geraldo. *A Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964, p.74.

<sup>51</sup> BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. In: PLANALTO. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>52</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. *Contribuição de Melhoria*. 1º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 120.

Dessa forma, após análise sobre o princípio da isonomia, conclui-se que não se constitui em uma faculdade dos entes políticos a instituição e a respectiva cobrança da contribuição de melhoria, mas um dever jurídico tendo vista a imposição das normas constitucionais e o caráter isonômico que possui a citada exação.

## 2.2 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade é inerente à existência do Estado de Direito, visto que neste, não somente os cidadãos, mas também os órgãos que exercem o poder devem observância aos ditames da lei. Tal princípio objetiva promover a segurança jurídica, compreendida esta na certeza do direito no que se refere à instituição e majoração de tributos<sup>53</sup>.

O princípio em comento nos informa que ninguém deverá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em razão de lei, conforme exatamente preceitua o art. 5º, inciso II da CRFB/88. Tal dispositivo constitucional enuncia uma garantia fundamental que se irradia por todos os ramos do direito, trata-se, então, de um princípio geral.

Com alcance em todos os ramos do direito, o sentido do termo lei empregado no supracitado artigo constitucional, ora tem sentido amplo, ora sentido estrito, a depender do ramo do direito a que se refere. Por exemplo, no âmbito do direito privado, em que prevalece a autonomia da vontade, o termo lei tem sentido amplo, correspondendo à lei ordinária, complementar, medida provisória, decretos, instrumentos contratuais, ou seja, qualquer veículo introdutor de normas jurídicas.

Por outro lado, no que se refere ao direito público, âmbito sobre o qual nos debruçamos, o termo lei possui sentido mais estrito, isto é, lei no sentido formal e material. Nesse sentido, é lei o instrumento que emana do parlamento e com conteúdo geral e abstrato. Assim sendo, Leandro Paulsen discorre que o princípio da legalidade divide-se em legalidade geral, aquela insculpida no art. 5º inciso II da Constituição Federal de 1988 e, legalidade tributária que adiciona a garantia geral da legalidade um conteúdo adicional qualificando-a em matéria de instituição e majoração de tributos<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> LEANDRO, Paulsen. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.132.

<sup>54</sup> *Idem, ibidem*, p.133.

Destarte, o art. 150, inciso I da Constituição Federal enuncia que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça<sup>55</sup>.

Assim sendo, não é possível instituir um tributo através de ato infralegal. É imperativo que a lei descreva expressa ou implicitamente, todos os aspectos da norma tributária impositiva.

Nesse sentido, Leandro Paulsen assevera:

A legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade implica, pois, **reserva absoluta de lei**, também designada de **legalidade estrita**.(sic)<sup>56</sup>

Dessa forma, a cobrança de contribuição de melhoria deve ser antecedida pela edição de lei em sentido estrito que institua o mencionado tributo no âmbito do ente político que realiza a obra pública.

Logo, a Administração Pública somente poderá cobrar a contribuição de melhoria após executar uma obra pública, verificar que houve valorização imobiliária dela decorrente e haver editado lei em sentido estrito estabelecendo a instituição da contribuição de melhoria. A lei deverá tratar sobre todos os requisitos estabelecidos pelo artigo 82 do Código Tributário Nacional, tais como, publicação de edital referente a cada obra em específico, estabelecer prazo de trinta dias para eventuais impugnações por parte dos interessados e regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento das impugnações às informações do edital<sup>57</sup>.

### 2.2.1 A obrigação da cobrança ante o princípio da legalidade

Decorrem do princípio da legalidade a reserva da lei, a legalidade da Administração Pública e a conformidade da tributação com o fato gerador. Sustenta-se que a reserva da lei é uma especificação da legalidade da Administração em que a vincula a observância da lei no sentido formal, ou seja, lei elaborada pela representação popular<sup>58</sup>. Aponta-se, ainda, que a

<sup>55</sup> BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: PLANALTO. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 mar. 2021.

<sup>56</sup> Leandro, Paulsen. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.p.134.

<sup>57</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 83.

<sup>58</sup> ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. In: **Revista de Faculdade de Direito**, 1972, nº 67, Rio de Janeiro: jul/set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 01 jun. 2021, p. 245.

reserva da lei tem suas origens ligadas diretamente à tributação, nesse sentido, seus primeiros registros encontram-se na Carta-Magna de 1215 que limitou a atividade tributária do Estado à autorização do Conselho dos Comuns.<sup>59</sup> Destarte, a imposição tributária somente tem lugar após consentimento do órgão de representação popular.

Nesse sentido, o art. 150, inciso I da CRFB/88 condiciona a instituição ou majoração de tributos por meio de lei. Ou seja, no ordenamento jurídico, existem matérias que estão subordinadas a reserva da lei, noutras palavras, são questões que somente podem ser tratadas por meio de lei em sentido estrito.

Quanto à conformidade da tributação com o fato gerador, tem-se que é uma consequência do princípio da legalidade, visto que sem a observância dessa especificidade a legalidade restaria inócua. Pelo princípio da conformidade entende-se que os tributos somente podem ser arrecadados depois de ocorrido seu fato gerador ao qual a lei vincula a obrigação tributária<sup>60</sup>. Destarte, o princípio da legalidade impõe que lei formal determine todos os aspectos do fato gerador. Por outro lado, sempre que os fatos descritos na lei ocorrerem no mundo fenomênico impõe-se a subsunção da norma aos fatos fazendo surgir a obrigação tributária.

Nesse sentido, tem-se o princípio da legalidade administrativa, segundo o qual a Administração Pública deve atuar em conformidade com a lei formal e demais normas existentes no direito. Desse modo, preceitua o art. 3º do Código Tributário Nacional que o tributo deve ser cobrado mediante atividade plenamente vinculada. Também o parágrafo único do art. 142 do mesmo diploma legal preceitua que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, Gerd Hothmann sustenta que:

O referido dispositivo, além da vinculação, indica, ainda, outra característica da atividade, a saber, a da sua obrigatoriedade. No Direito Tributário, o princípio da legalidade da administração não significa somente que os tributos devem ser cobrados em observância da legislação tributária, mas também que a administração é obrigada a cobrar o tributo nascido de acordo com a lei...

---

<sup>59</sup> ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. In: **Revista de Faculdade de Direito**, 1972, nº 67, Rio de Janeiro: jul/set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 01 jun. 2021, p.239.

<sup>60</sup> *Idem, ibidem*, p.247.

.... A obrigação de apurar e cobrar o tributo, nascido na conformidade da lei, resulta do princípio da legalidade da administração<sup>61</sup>.

Ante o exposto, percebe-se que a legalidade limita as intromissões do Estado ao patrimônio dos indivíduos, mas também impulsiona a atividade da administração. Dessa maneira, uma vez instituída a contribuição de melhoria através de lei formal dispondo sobre todos os aspectos da imposição tributária e, ocorrendo no mundo fenomênico sua hipótese de incidência, não resta alternativa à Administração a não ser efetuar seu lançamento. Nesses termos, o princípio da legalidade impõe a cobrança dessa exação desde que exista lei ordinária instituindo a contribuição no âmbito do Ente político que executa a obra e que, obviamente, ocorra seu fato gerador.

Dessa forma, sustenta-se que o princípio da isonomia, conforme exposto acima, impõe a instituição da contribuição de melhoria através de lei ordinária geral e abstrata, como devem ser as leis. Por outro lado, o princípio da legalidade impõe a cobrança dessa exação desde que exista lei instituindo-a no âmbito da Administração que executa a obra e, claro, ocorram no mundo fenomênico as hipóteses descritas na lei.

Assim sendo, a isonomia impõe a instituição, enquanto que a legalidade impõe a cobrança da contribuição de melhoria sempre que verificado a ocorrência de seu fato gerador.

### 2.3 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

A proporcionalidade está intrinsecamente relacionada com a contribuição de melhoria, vez que a quantia que o contribuinte deve pagar se relaciona diretamente com o benefício especial por ele auferido, isto é, o aumento no valor venal de seu imóvel em razão da execução de uma obra pública.

Nesse sentido, aponta Priscilla Rodrigues que:

Toda proporção envolve, no mínimo, duas grandezas. A proporção é uma relação entre grandezas. No caso do tributo que ora se estuda, a relação de proporcionalidade se estabelece entre o benefício especial auferido pelo contribuinte (mais valia) e o que ele deve pagar a título de contribuição de melhoria.<sup>62</sup>

Dessa forma, o princípio da proporcionalidade deve orientar a cobrança da contribuição de melhoria no sentido de equilibrar os fatores custo da obra e valorização absorvida pelos imóveis adjacentes à obra pública. Nesse sentido, esclarece a citada autora

---

<sup>61</sup> ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. In: **Revista de Faculdade de Direito**, 1972, nº 67, Rio de Janeiro: jul/set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 01 jun. 2021, p. 244.

<sup>62</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.88.

que podem surgir dois cenários após a análise dos fatores mencionados. Pode acontecer que o somatório das valorizações de cada imóvel afetado pela obra seja menor ou igual ao custo da obra, neste caso, cada proprietário deveria contribuir com um valor correspondente ao que auferiu na valorização; por outro lado, se a soma das valorizações for maior que o custo total da obra, deve ser este custo total um limite arrecadatório para o ente público que realizou a obra, neste caso, o contribuinte pagaria menos do que auferiu com a valorização.

Como vemos, no primeiro caso preponderou o limite individual para a fixação da base de cálculo. Nenhum contribuinte pode ser obrigado a pagar mais do que recebeu com a valorização. Já no segundo caso, preponderou o critério custo da obra na fixação da base de cálculo, tendo em vista que o Estado não poderia arrecadar mais do que despendeu com a execução da obra, com razão, uma vez que a Administração Pública não visa ao lucro, mas sim, ao interesse público que está resguardado quando os cidadãos contribuintes devolvem à Fazenda, ao menos parte do que dela recebeu sem despende esforço, isto é, a mais - valia imobiliária decorrente de obra pública.

Dessa forma, o valor a ser cobrado a título de contribuição de melhoria deve resultar de uma proporção entre a valorização obtida pelo imóvel e o custo total da obra que ocasionou tal valorização. A conjugação desses dois componentes irá determinar o quantum devido a título de contribuição.

## 2.4 LEGISLAÇÃO CONCERNENTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

### 2.4.1 Disposições da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966

Além da disposição constitucional presente no art. 145, inciso III, a contribuição de melhoria tem amparo nos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e no Decreto-lei nº 195 de 1967. Os artigos do CTN dispõem sobre a hipótese de incidência, limites para cobrança, medidas formais e a maneira de quantificação.

Vejamos:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, pelo Distrito Industrial e pelos Municípios, no âmbito de suas 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.

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.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo<sup>63</sup>.

Como podemos observar, o artigo 81 dispõe sobre o fato gerador da contribuição de melhoria, sobre o sujeito ativo para sua instituição, quais sejam, os entes políticos que compõem a federação, faz referência aos limites que devem ser respeitados pelo poder tributante para sua quantificação, ou seja, limites individual e geral. O primeiro referente à valorização auferida por cada imóvel, enquanto que o segundo diz respeito ao custo total da obra ou à parcela do custo da obra a ser remunerada pela contribuição.

Podemos concluir que o citado artigo introduz uma conceituação da exação em estudo ao estabelecer que se trata de um tributo cobrado dos proprietários de imóveis valorizados em razão de obra pública, sendo que o contribuinte não deve pagar mais do que aquilo que recebeu em valorização e, por outro lado, a Fazenda Pública não está autorizada a arrecadar um montante maior do que o que dispendeu para executar a obra.

Enquanto que o artigo 81 cuidou da definição, o artigo 82 dispôs sobre as formalidades administrativas que devem anteceder e legitimar a cobrança da contribuição de melhoria. Nesse sentido, é impositivo publicação de um edital contendo uma série de informações, tais como o projeto e o custo da obra, percentual do custo da obra a ser remunerado pela contribuição de melhoria e a definição da zona de influência, ou seja, a

---

<sup>63</sup> BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

delimitação da área que será alvo de valorização. Tais informações dão fundamento à cobrança do tributo e, portanto, devem ser levadas ao conhecimento prévio do contribuinte.

Importante salientar que a publicação de edital deve anteceder a cobrança da exação e, não necessariamente o início da obra, visto que o artigo 5<sup>a</sup> do Decreto-lei nº 195/67 estabelece que para a cobrança da contribuição de melhoria a Administração competente deverá publicar edital. Além disso, o parágrafo único do citado artigo dispõe que a publicação prévia deve ocorrer ainda nos casos de cobrança da contribuição por obras em execução, ou seja, a publicação de edital é requisito imprescindível que antecede a cobrança, não havendo necessidade de anteceder a obra que dá ensejo à imposição da contribuição de melhoria. Nesse sentido, disserta José Jayme de Macêdo Oliveira que “é de gizar que referenciado edital deve preceder a cobrança, e não obrigatoriamente o início da obra pública respectivamente, na medida em que sua publicação ocorre porque haverá, há ou houve uma obra pública.”<sup>64</sup>

É oportuno lembrar que ao edital deve ser dada a maior publicidade possível, através do diário oficial ou periódico de circulação na região onde está em execução a obra pública. É necessária a publicidade, pois o exercício do direito à impugnação dos elementos do edital, previsto no inciso II do artigo em comento, depende de os cidadãos tomarem conhecimento de sua existência com todos os seus elementos requeridos por lei. Assim sendo, cabe à Administração Pública empenhar-se para que ocorra ampla divulgação do edital.

Posto isso, cabe discorrermos sobre os elementos que compõem o edital, quais sejam, o memorial descritivo do projeto, que diz respeito à localização, prazo de duração e demais características da obra, ou seja, são informações pertinentes a aspectos de engenharia e arquitetura; orçamento do custo da obra, sendo que neste quesito, deve conter o custo de estudos, pesquisas, projetos de engenharia, material e mão de obra, fiscalização, desapropriações, financiamentos, sendo que esse custo total da obra é o valor máximo que a Fazenda Pública pode arrecadar com a cobrança da contribuição de melhoria; determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; além disso, o edital deve mencionar a delimitação da área de influência que corresponde à região onde se situam os imóveis beneficiados com o acréscimo em seu valor de mercado após o término da obra pública e; por último, cabe ao edital mencionar o fator de absorção do benefício da

---

<sup>64</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.37.

valorização, sendo este último elemento referente ao *quantum* de valorização cada imóvel recebeu e o percentual que cabe à Administração Pública que executou a obra.<sup>65</sup>

O parágrafo 1<sup>a</sup> do artigo 82 do CTN faz referência à expressão “fatores individuais,” o que conduz ao entendimento de que os imóveis não necessitam ser contíguos à obra, mas que sejam favorecidos por conta de sua execução<sup>66</sup>.

O inciso II concede ao contribuinte o direito de impugnar os elementos do edital comentado acima. Emergi dessa disposição legal, duas questões, primeiro acerca do objeto dessa impugnação; segundo, sobre o prazo para exercer tal direito. Primeiramente é conveniente dizer que somente à Administração Pública cabe avaliar sobre a oportunidade e conveniência para a prática de atos administrativos. Nesse sentido, somente o Ente Político pode mensurar a conveniência ou não para a execução de dada obra pública. Posto isso, as impugnações ao edital objetivam atingir seus elementos, tais como custo da obra, zona de influência, entre outros, não sendo forma hábil para embargar obras públicas. Nesse sentido, preceitua o artigo 11 do Decreto-lei n° 195/67 que os requerimentos de impugnação não suspendem o início ou prosseguimento das obras e nem terão efeito de obstar a administração a prática dos atos necessários ao lançamento e cobrança da contribuição de melhoria. No entanto, adverte o eminente jurista José Jayme de Macedo Oliveira que a parte final desta disposição somente tem cabimento para os casos que não tenha ocorrido impugnação, uma vez que apresentada a impugnação, a Fazenda Pública deve suspender a cobrança do tributo em relação ao impugnante até que seja julgada sua contestação<sup>67</sup>.

No que tange ao prazo para exercer o direito à impugnação dos elementos do edital, há duas disposições em aparente conflito. No Código Tributário Nacional encontramos a expressão “não inferior a 30 dias,” artigo 82 inciso II, enquanto que o artigo 6<sup>a</sup> do Decreto-lei n° 195/67 estabelece que os contribuintes têm exatos 30 dias. Ora, ambos os instrumentos legais são introdutórios de normas gerais de direito tributário no sistema jurídico pátrio, assim sendo, não há como falar em hierarquia entre os preceitos legais, no entanto, podemos nos socorrer ao critério cronológico e da especialidade para afirmar que deve prevalecer o prazo de 30 dias estabelecido no Decreto - lei.

Quanto ao inciso III, preceitua que a lei instituidora da contribuição de melhoria trate sobre a regulamentação do processo administrativo para julgar possíveis impugnações aos

---

<sup>65</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.40.

<sup>66</sup> *Idem, ibidem*, p.40.

<sup>67</sup> *Idem, ibidem*, p. 41.

elementos do edital, todavia, pode o Ente político usar as normas já existentes que disciplinam os processos administrativos em sua esfera, neste caso não haveria necessidade de tais normas procedimentais na lei instituidora.

Por último, os parágrafos 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> tratam, respectivamente, sobre a proporcionalidade na fixação da contribuição de melhoria e sobre os elementos que devem constar no lançamento do tributo em estudo.

#### **2.4.2 Decreto-lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967**

O Decreto - lei nº 195/67 é um diploma legal introdutor de normas gerais e, em razão disso, foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar. Ingressou no ordenamento jurídico para disciplinar a cobrança do tributo contribuição de melhoria nos âmbitos federal, estadual e municipal.

Acerca do decreto em análise afiguram-se algumas questões que foram debatidas na doutrina e jurisprudência, quais sejam, se as disposições do decreto se apresentam como normas gerais ou apenas aplicáveis à União; se após a vigência do decreto estariam revogadas as disposições dos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional; e, por último, se a Emenda nº 23 de 1983 revogou ou não o Decreto - lei nº 195/67.

Como já mencionamos, as normas introduzidas através do decreto em estudo são de caráter geral, ou seja, devem ser observadas pela União, Estados e Municípios, sempre que pretendam cobrar a contribuição de melhoria. Essa questão está pacificada na doutrina e jurisprudência.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal em sede de RE: nº 671.560/PR estabeleceu que esse “decreto - lei, nas suas normas gerais de direito tributário, é aplicável aos Estados e municípios para sujeitar à cobrança da contribuição de melhoria a regra do art. 12 do citado Decreto – lei nº 195/67.”<sup>68</sup>

No entanto, não é correto dizer que todas as normas extraídas do decreto em comento são normas gerais. Pode-se afirmar que alguns artigos veiculam normas que dizem respeito apenas à União como, por exemplo, os artigos 7<sup>a</sup>, 10 e 11 que disciplinam a impugnação no âmbito federal. Destarte, também o artigo 16 dispõe sobre a destinação do produto da arrecadação da contribuição de melhoria federal para os municípios, além do artigo 17 que faz

---

<sup>68</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.29.

referência ao imposto de renda, ou seja, não podemos classificar as normas veiculadas nesses artigos como sendo de natureza geral, uma vez que tratam de questões pertinentes à União.

Corroborando com esse pensamento lição de José Jayme de Macedo Oliveira:

Como se vê, os supra relacionados artigos do DL nº 195/1967 dizem com o interesse direto e exclusivo da União, logo se revelam normas federais, remete avigorado, sobretudo, pela autonomia legislativa dos estados, Distrito Federal e municípios. Já suas demais disposições, com algumas correções e ajustes (máxime, redacionais) impostos pelo sistema tributário vigente, seguem vigorantes como normais gerais sobre a contribuição de melhoria.<sup>69</sup>

Assim sendo, podemos afirmar que o Decreto - lei nº 195/67 tem natureza de Lei Complementar e, portanto, introduz normais gerais de direito tributário, no entanto, cabe ao interprete verificar quais normas têm essa natureza de aplicabilidade a todos os entes da federação, e aquelas de interesse particular da União, estas últimas não ostentam natureza de normas gerais e, em consequência, podem sofrer alteração por lei ordinária.

Sobre a coexistência dos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional com o Decreto – lei nº 195/67 pode-se entender que este diploma legal não revogou aquele.

Segundo Mansur Theóphilo Mansur:

Esse referido decreto – lei, embora tenha recebido críticas, constitui, ao lado dos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional e demais disposições aplicáveis à espécie, um repertório jurídico com o qual os administradores públicos podem perfeitamente contar para resolver o sério problema da falta de recurso, especificamente para financiar obras públicas necessárias a uma sociedade carente desses recursos.<sup>70</sup>

Todavia, caso ocorra confronto entre os dois instrumentos legais devem prevalecer as disposições do decreto lei, tendo em vista que esta foi a última, diga-se, mais recente manifestação do legislador. Segundo doutrina de José Jayme de Macedo Oliveira:

A conclusão até aqui firmada leva a que o DL nº 195/1967 não revogou *in totum* as disposições do CTN (art. 81 e 82), antes as normas de ambos (de fundo geral) devem ser interpretadas e aplicadas conjuntamente, prevalecendo as do decreto – lei em caso de confronto, à luz do princípio *lex posterior derogat priori* (haja vista a idêntica natureza de lei complementar que as informa).<sup>71</sup>

Dessa forma, os dois diplomas legais permanecem em vigor, e devem ser igualmente observados pela Administração Pública para o caso de cobrança da contribuição de melhoria.

<sup>69</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p. 30.

<sup>70</sup> MANSUR, Theóphilo Mansur. **Contribuição de melhoria: natureza jurídica, norma de incidência e efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 97.

<sup>71</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p. 32.

Por último, a doutrina discute se a Emenda Constitucional nº 23 de 1983, ao dispor sobre a contribuição de melhoria sem mencionar o termo valorização, mas apenas o custo da obra como limite para a arrecadação, haveria afastado a vigência do decreto em estudo, uma vez que este diploma fixa dois parâmetros para a arrecadação, o custo total da obra e a valorização individual de cada imóvel.

Nesse sentido, sustenta o eminente jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho que o Decreto – lei nº195/1967 em razão de disciplinar uma contribuição de melhoria fundada em um critério de valorização individual estaria sem vigência desde a promulgação da Emenda Constitucional nº 23 de 1983 uma vez que este diploma transformou a contribuição de melhoria em um tributo fundado na recuperação do custo da obra. Ora, para o citado mestre, quando a Constituição de 1988 foi promulgada, o decreto – lei 195/67 já havia sido afastado do sistema jurídico pela emenda à Constituição de 1969<sup>72</sup>.

Tal posicionamento é minoritário e, de certa forma, superado, uma vez que doutrina e jurisprudência entendem que o decreto lei 195/67 e os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional permanecem em vigor e que a contribuição de melhoria tem como requisito principal a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Nesse diapasão, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça:

ACÇÃO DE ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO. I - A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre de valorização imobiliária causada pela realização de uma obra pública. Nesse passo, sua exigibilidade está expressamente condicionada à existência de uma situação fática que promova a referida valorização. Este é o seu requisito ínsito, um fato específico do qual decorra incremento no sentido de valorizar o patrimônio imobiliário de quem eventualmente possa figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedentes: REsp nº 766.107/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 28/04/08; REsp nº 629.471/RS, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 05/03/07; REsp nº 647.134/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 01/02/07 e REsp nº 615.495/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 17/05/04. II - **Importante destacar que, tanto os arts. 81 e 82 do CTN, quanto os dispositivos do Decreto-lei nº 195/67, ainda continuam em vigor, os quais exigem a valorização do imóvel para a cobrança da contribuição de melhoria.** III - O provimento do recurso especial acarreta automaticamente a inversão dos ônus sucumbenciais. A condenação do agravante ao pagamento dos honorários advocatícios e das custas processuais é apenas conseqüência lógica de tal decisão. IV - Agravo regimental parcialmente provido, tão-somente para restabelecer os ônus sucumbenciais fixados na sentença de fls. 67/74, a teor do art. 20, § 4º, do CPC.

<sup>72</sup> *Apud* OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.32-33.

(STJ - AgRg no REsp: 1079924 RS 2008/0175315-2, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 04/11/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 12/11/2008).<sup>73</sup> (grifamos)

Assim sendo, o tributo em estudo tem fundamentação no artigo 145 inciso III da Constituição Federal de 1988, artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional e no Decreto – lei nº 195/1967. Estes dois últimos foram recepcionados como leis complementares à Carta Magna de 1988, portanto, introdutores de normas gerais em direito tributário.

## 2.5 REGRA MATRIZ DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Trata-se, a regra matriz, de uma construção teórica que objetiva identificar e classificar as imposições tributárias. Noutras palavras, a regra matriz de incidência tributária constitui-se num esquema jurídico que decompõe a norma tributária impositiva em antecedente e consequente no formato de uma prescrição no sentido de que se dado comportamento ou situação ocorrer no mundo fenomênico tem-se dada consequência no mundo do direito. Nesse sentido, surge uma relação de imputação, não de causalidade<sup>74</sup>.

Destarte, as normas jurídicas referem-se ao comportamento humano sendo que este se situa numa delimitação de tempo e espaço.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho que:

A regra matriz de incidência tributária é, por excelência, u' a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, isto é, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontramos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro<sup>75</sup>.

Assim, extrai-se do conceito do supracitado mestre que compõe a regra matriz aspectos de ordem material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Por assim dizer, encontra-se no antecedente da norma a descrição de um comportamento ou situação, a materialidade, além de referências à temporalidade e espacialidade; enquanto que no consequente, imputação jurídica, tem-se a pessoalidade e o aspecto quantitativo<sup>76</sup>.

Nesse sentido, a regra matriz tem sua importância para, a partir da análise das informações acima, identificar a natureza de dada exação e construir a norma jurídica

<sup>73</sup> BRASIL, STJ. REsp: nº 1079924/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Facão. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 409.

<sup>75</sup> *Idem, ibidem*, p. 410.

<sup>76</sup> *Idem, ibidem*, p. 411-412.

tributária que irá fundamentar a cobrança de determinado tributo, no caso em estudo, a contribuição de melhoria.

Assim sendo, tem-se que o critério ou aspecto material é formado por um verbo pessoal seguido por um complemento. Ora, o verbo pessoal faz referência a um comportamento, uma ação, ou até mesmo a um estado ou situação. Neste critério está presente o cerne da imposição tributária, mais comumente chamado de núcleo do critério material, cita-se como exemplo os verbos auferir renda, vender mercadorias, ser proprietário de bem imóvel etc.

Interessante notar que tal núcleo nem sempre está expresso no texto da lei. No caso da Contribuição de melhoria, não há referência direta a nenhum verbo relacionado ao sujeito passivo da obrigação tributária, basta uma consulta aos artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional bem com o Decreto – lei nº 195/67 para constatar essa observação. Neste caso, coube aos estudiosos, através de técnicas de interpretação apontar o verbo que constitui o núcleo da descrição material. Nesse sentido, anota Priscilla Rodrigues que:

A doutrina vem afirmando reiteradamente que a hipótese de incidência da contribuição e melhoria é a *valorização imobiliária*. Realmente, a mais-valia imobiliária decorrente de obra pública é o fato que, se ocorrido, faz nascer o tributo. Mas onde está o verbo ao qual se liga o sujeito passivo? Entendemos que o núcleo do critério material da hipótese tributária se expressa pelo verbo “auferir”. Auferir o quê? Auferir valorização imobiliária que decorra de obra pública<sup>77</sup>.

Assim sendo, o critério material da contribuição de melhoria é auferir valorização imobiliária decorrente da execução de obra pública. Afirmativa de grande importância tendo em vista que se o critério é auferir valorização, diga-se, hipótese de incidência seria o ganho patrimonial incorporado ao bem imóvel após a execução de uma dada obra pública. Decorrência lógica no sentido de que não basta a realização da obra para que reste autorizada a Fazenda Pública ao lançamento da exação. Nesse sentido, preceitua o artigo primeiro do Decreto – lei nº 195/67 que a contribuição de melhoria tem com fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas por obras públicas<sup>78</sup>.

Segue-se que a simples execução de obra não tem o condão de fazer nascer o tributo, mas sim o resultado positivo de sua execução, qual seja, a valorização dos imóveis adjacentes. Essa informação se faz importante na medida em que a base de cálculo da imposição

---

<sup>77</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.123

<sup>78</sup> BRASIL, **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. In: PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

tributária é a mensuração, a grandeza do critério material, ou, segundo Paulo de Barros Carvalho, “a base de cálculo dimensiona a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico.”<sup>79</sup> Adiante-se que resulta dizer que a base de cálculo deve ser o valor correspondente à valorização obtida e não o custo da obra.

Quanto ao critério espacial diz respeito à determinação legal do lugar onde, ocorrendo situação tida como relevante para o direito tributário, deve-se incidir a norma de imposição.

Nesse sentido, o artigo 5º inciso I do Decreto – lei nº 195/67 determina como requisito para sua cobrança a delimitação prévia da área direta e indiretamente beneficiada e a relação dos imóveis nela contidos. Ou seja, o Edital que antecede a cobrança, ao ser publicado pela Administração Pública, deve informar quais áreas estarão sujeitas à tributação após a conclusão da obra<sup>80</sup>.

Isso significa que deve haver um planejamento por parte da Administração Pública acerca da extensão da área sujeita à valorização após a obra, tal área é denominada como zona de influência e fora dela não pode ser exigida a contribuição de melhoria.

Acerca do aspecto cronológico, tem-se como sendo o exato momento da ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, o momento em que se verifica a valorização imobiliária em razão de obra pública para o caso da contribuição de melhoria.

Quanto ao aspecto quantitativo, diz respeito à base de cálculo e alíquota que se conjugam para informar o valor da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo da obrigação. Esse aspecto encontra-se contido no consequente normativo da regra matriz e refere-se diretamente à determinação da quantia de dinheiro que o contribuinte deve pagar ao Fisco quando da realização do fato jurídico previsto no critério material<sup>81</sup>.

Sobre a base de cálculo, pode-se dizer que é a mensuração da hipótese de incidência, ou seja, a grandeza da descrição material da regra matriz. Posto isso, ainda se discute entre alguns escritores se a base de cálculo da contribuição de melhoria seria a valorização imobiliária, que é a mais-valia decorrente de obra pública, ou o custo dessa mesma obra.

Ora, a hipótese de incidência é a descrição de um comportamento ou situação. Caracteriza-se pela existência de um verbo mais complemento que, ao concretizar-se no

---

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 395.

<sup>80</sup> BRASIL, **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. In: PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.395.

mundo real, faz surgir uma obrigação de recolher determinado tributo. Pois bem, para que se possa dá como ocorrido o fato gerador da contribuição de melhoria é necessário uma combinação de dois fatores, quais sejam, a conclusão de obra pública e a posterior valorização dos imóveis adjacentes. Nesse sentido, defendem alguns que o fato gerador deste tributo seria misto<sup>82</sup>, visto que se trata de uma situação de fato que requer a ocorrência de dois verbos, quais sejam, executar obra por parte do Ente Político e o verbo auferir valorização por conta do contribuinte, ainda que este não deseje tal situação. Salta à vista que a hipótese de incidência resulta da conjugação dos dois verbos supracitados, auferir valorização resultante da execução de obra pública.

Assim sendo, conclui-se que a base de cálculo da contribuição de melhoria é o tamanho ou dimensão dessa valorização imobiliária decorrente de uma atuação estatal, a saber, a execução de uma obra pública.

Nesse sentido, julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - EDITAL - BASE DE CÁLCULO - VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA - D.L. 195/67, ART. 5º - LEI 5.172/66, ART. 82 - EC 01/69, ART. 18, § 1º - PRECEDENTES STF E STJ. A partir do D.L. 195/67, a publicação do edital é necessária para cobrança da contribuição de melhoria, mas não para realização da obra pública. - **A base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária, ou seja, a diferença entre o valor do imóvel antes do início da obra e o valor do mesmo após a conclusão da obra.** - Não havendo aumento do valor do imóvel, impossível a cobrança do tributo. - Violação de lei federal e divergência jurisprudencial não configuradas. - Recurso não conhecido.

(STJ - REsp: 143996 SP 1997/0056998-5, Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 07/10/1999, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 06/12/1999 p. 76)<sup>83</sup> (grifamos).

Quanto ao custo da obra, não teria como servir de base de cálculo para a contribuição de melhoria, visto não ser este custo o seu critério material, pois caso fosse, bastaria que o poder público executasse uma obra que caberia a cobrança dessa exação. Diga-se de passagem, há obras que produzem repercussão econômica nos imóveis adjacentes, valorizando-os ou desvalorizando-os; outras, não geram efeito financeiro.

Posto isso, conclui-se que o custo da obra é apenas um parâmetro que serve de limite à ânsia arrecadatória da Fazenda Pública, quando esta executa obras que repercutam positivamente no patrimônio de seus contribuintes através do acréscimo de valor em seus imóveis.

<sup>82</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.59.

<sup>83</sup> BRASIL, STJ. REsp: nº 143996/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Facão. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

Quanto à alíquota, pode-se dizer que é um percentual incidente sobre a base de cálculo a fim de estabelecer o valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária<sup>84</sup>. É por meio da alíquota que se mensura a porção da base de cálculo que cabe ao Estado. Dizer que se trata de um percentual significa que não seria possível uma alíquota que englobasse a base de cálculo completamente, ou seja, uma alíquota de 100%. Alíquotas abaixo do percentual total de 100% é exigência do princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, estatuído no artigo 150, inciso IV da CRFB/88.

Todavia, em se tratando de contribuição de melhoria, tributo orientado pelos critérios custo da obra versus valorização imobiliária dela decorrente, a alíquota incidente poderia corresponder à integralidade da base de cálculo, sem que com isso fique vulnerado o princípio constitucional do não confisco. Para que isso ocorra faz-se necessário que o somatório das valorizações fique abaixo do custo total da obra, tendo em vista que este custo é o limite à arrecadação.

Nesse sentido, explica Priscilla Rodrigues que:

O poder público se ressarcirá parcialmente do que gastou se a soma das valorizações de cada imóvel for inferior ao custo da obra. Como o limite individual deve ser respeitado, o poder tributante se limitará a exigir do contribuinte tanto quanto lhe proporcionou. Nesse caso “retira-se” do particular toda a mais-valia que se incorporou ao seu imóvel, e, portanto, a alíquota será de 100%<sup>85</sup>.

Entende a citada autora que alíquota de cem por cento nas contribuições de melhoria não significa excesso de tributação nem ofensa ao princípio do não confisco visto que a Fazenda Pública estaria retirando do contribuindo exatamente aquilo que lhe proporcionou através dos esforços de toda a coletividade. Não se estaria adentrando no patrimônio do contribuinte, mas apenas na porção acrescida pela atuação estatal. Tal alíquota somente se justifica nos casos em que a soma das valorizações corresponda a uma fração do custo total realizado pelo Poder público na execução da obra.

Ainda anota Priscila Rodrigues em sua obra *Contribuição de Melhoria* que o poder tributante somente estaria autorizado a cobrar como contribuição de melhoria exatamente o mesmo valor que ocasionou em valorização através da obra, isto é, alíquota de 100% sobre a base de cálculo, quando a soma das valorizações for menor que o custo global da obra.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p.55.

<sup>85</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.132.

<sup>86</sup> *Idem, ibidem*, p.130.

Vislumbra-se nesse caso uma questão interessante, qual seja deixar de cobrar a contribuição de melhoria afigura-se uma afronta ao princípio da isonomia, no entanto, cobrá-la em excesso também seria um desrespeito ao insculpido no artigo 150 inciso II da Carta Magna de 1988 que veda tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente.

Explica-se, as obras públicas, como já dito reiteradas vezes, são realizadas para atender interesse de toda a coletividade, afigura-se justo que todos a remunerem através de seus impostos. No entanto, em havendo benefício especial para um determinado grupo que obtém ganho patrimonial, seria de bom tom que esse grupo pague um pouco mais por esse benefício especial obtido sem trabalho próprio. Contudo, essa mesma parcela da sociedade não pode ser compelida a arcar através da contribuição de melhoria com todo o custo de dada obra pública. Essa negativa resulta da constatação de que as obras públicas devem estar à disposição de toda a sociedade e não de uma pequena parcela. Nesse sentido, lição de Geraldo Ataliba:

A isso se acrescente que, se nasceu a contribuição de melhoria de exigência de equidade e imperativo de justiça distributiva, no sentido de evitar a locupletação de alguns à custa de todos, e se o fundamento jurídico da exação é a isonomia, não teria cabimento algum se permitisse o excesso contrário, que seria o enriquecimento de todos à custa de alguns; que os vizinhos de obras públicas as financiassem, quando elas vão em benefício de toda a coletividade.<sup>87</sup>

Equivale dizer que, se a razão de existir da exação em estudo é corrigir eventuais injustiças, seu uso deve ser moderado, visto que cobrada em excesso pode ocasionar situações indesejadas.

No entanto, entende-se ser plenamente justificável que a contribuição de melhoria tenha alíquota de 100% desde que as somas das alíquotas cobradas representem apenas uma pequena parcela do custo global da obra pública, conforme já mencionado.

Destarte, a alíquota será de fato uma parcela da base de cálculo quando houver uma grande valorização cujo somatório dos ganhos individuais na zona de influência ultrapasse o custo total das despesas efetuadas pelo Poder Público para execução da obra. Neste caso, a alíquota nunca poderia contemplar a integralidade da base de cálculo, visto que a Administração Pública não objetiva o lucro, mas sim o interesse público.

Acerca do aspecto pessoal, trata-se da verificação das pessoas envolvidas na relação jurídica tributária. Analisam-se quais pessoas estão nos polos ativo e passivo, sendo que por sujeito ativo entende-se como sendo aquela pessoa com competência para instituir e exigir o

---

<sup>87</sup> ATALIBA, Geraldo. **A Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Ed. RT, 1964, p. 129.

tributo, enquanto que por sujeito passivo entende-se como sendo aquela pessoa que deve prestar o objeto da relação tributária impositiva, ou seja, que deve pagar uma determinada quantia em dinheiro à Fazenda Pública.

Quanto ao sujeito ativo, é interessante apontar que a Constituição da República de 1988 estabelece que têm competência todos os Entes que compõe a Federação, isto é, União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal. Contudo, argumenta Priscilla Rodrigues que não se trata de competência concorrente, visto que a competência para instituir e cobrar a contribuição de melhoria relaciona-se diretamente com a atribuição do Ente para realizar determinada obra pública<sup>88</sup>, ou seja, a pessoa que ocupa o polo ativo será qualquer das pessoas políticas desde que tenha competência administrativa para executar a obra que dará ensejo à cobrança da exação.

Quanto à sujeição passiva, refere-se ao proprietário do bem imóvel valorizado, no entanto, há questionamentos sobre se somente quem possui a qualidade de proprietário pode figurar como sujeito passivo. Segundo Priscilla Rodrigues, a obrigação de pagar a contribuição de melhoria atinge tão somente o proprietário<sup>89</sup>.

Em sentido diverso está o entendimento de José Jayme de Macêdo Oliveira para quem à expressão proprietário de imóvel deve ser dada uma interpretação em sentido amplo para que nela possam ser incluídas outras situações jurídicas, tais como a de posseiro, que exerce o domínio com a finalidade de aquisição da propriedade; o usufrutuário, que exerce os direitos de usar, administrar e fruir do bem; além do promitente comprador estando este imitado na posse<sup>90</sup>.

Pois bem, o artigo 8º do Decreto – lei nº 195/67 preceitua que responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel<sup>91</sup>.

Assim sendo, posicionamo-nos ao lado de José Jayme de Macêdo Oliveira, visto que o legislador deixou implícito que a responsabilidade pelo pagamento é de quem detenha o

---

<sup>88</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 43 e 125.

<sup>89</sup> *Idem, ibidem*, p. 126.

<sup>90</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p. 63.

<sup>91</sup> BRASIL, **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. In: PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

domínio, a qualquer título, do bem imóvel, ou seja, para além da qualidade jurídico-formal de proprietário do imóvel, importa para a Fazenda Pública saber quem de fato exerce o domínio do bem imóvel com a intenção de exercer sobre ele o direito de propriedade.

### 3. UMA ANÁLISE SOBRE OS CRITÉRIOS DE QUANTIFICAÇÃO E A (DES) NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA CASO A CASO

Discute-se neste terceiro e último capítulo acerca de algumas controvérsias que têm sido um entrave ao uso mais efetivo da contribuição de melhoria. São questionamentos que antecedem e, muitas vezes, impedem o devido recolhimento da exação. Para tanto, fez-se necessária uma consulta a julgados do Superior Tribunal de Justiça e à doutrina especializada sobre os pontos que têm suscitado dúvidas, quais sejam, a quantificação da base de cálculo, que dada a sua complexidade tem sido frequentemente discutida no Judiciário acerca dos critérios que se vale a Administração para chegar ao *quantum* da obrigação, nesse sentido, se é possível haver presunção ou não; e, principalmente, a questão da lei específica para cada obra, sendo esta exigência um requisito à validade do lançamento da contribuição de melhoria segundo entendimento majoritário da Corte Superior, mas que, no entanto, constitui-se em um obstáculo quase que intransponível em razão das dificuldades técnicas para se apurar o *quantum* devido antes mesmo do início da obra que lhe dá cabimento.

Ao final, propugna-se por uma solução para esses problemas, a fim de possibilitar um maior uso dessa exação considerando-a um instrumento de concretização da justiça fiscal, recuperação de despesas e transparência das contas públicas.

#### 3.1 A QUESTÃO DA QUANTIFICAÇÃO DO TRIBUTO

A questão da quantificação da contribuição de melhoria repousa no conseqüente da norma tributária impositiva, mas precisamente no aspecto quantitativo, base de cálculo e alíquota. Quanto a este último componente ficou assentado nesta pesquisa que poderia a lei estabelecer alíquota de até 100% sobre a base de cálculo, sendo essa a grandeza ou dimensão da valorização imobiliária decorrente da obra pública.

Tem-se enfrentado certa dificuldade acerca da forma mais adequada para se apurar seu exato valor. Questiona-se sobre a possibilidade da fixação do valor correspondente à mais-valia através da presunção ou, por outro lado, se apenas se deve fixar o acréscimo real resultante da obra pública de forma documentalmente comprovada.

Noutra palavras, a questão que se levanta diz respeito ao fato de que após executada a obra pública, por exemplo, uma pavimentação asfáltico por determinado município, a valorização dessa obra decorrente, que autorizaria o ente político a cobrar a contribuição de melhoria, deve ser real ou cabe presunção.

Pois bem, tal problemática tem sido levada à jurisdição, ao que transcrevemos trecho de alguns julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - BASE DE CÁLCULO - **VALORIZAÇÃO PRESUMIDA DO IMÓVEL - PRESUNÇÃO JURIS TANTUM A CARGO DO PARTICULAR** - CONFRONTO ENTRE LEI FEDERAL E LEI LOCAL - ANÁLISE - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 280/STF. 1. No agravo regimental, alega a agravante que o Tribunal de origem entendeu que o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização presumida do imóvel, enquanto que, na verdade, é a valorização comprovada da propriedade. 2. **Com efeito, a valorização presumida do imóvel, diante da ocorrência da obra pública, é estipulada pelo Poder Público competente quando efetua o lançamento da contribuição de melhoria, podendo o contribuinte discordar desse valor presumido.** 3. A valorização presumida do imóvel não é o fato gerador da contribuição de melhoria, mas tão-somente, o critério de quantificação do tributo (base de cálculo), que pode ser elidido pela prova em sentido contrário da apresentada pelo contribuinte. 4. Afirma-se, ainda, que a lei municipal destoa do art. 1º do Decreto-lei n. 195/67, que estipula o fato gerador da contribuição de melhoria, ao definir este como sendo a execução de obra pública, quando a legislação federal afirma ser o fato gerador da contribuição de melhoria o acréscimo de valor imobiliário ocasionado pela obra pública. 5. Nesse passo, verifico que tal ofensa não pode ser conhecida, pois a análise da violação da lei federal invocada (violação dos art. 1º, do Decreto-lei 195/67) passa necessariamente pelo exame da legislação local (Lei Municipal). Incidência da Súmula 280/STF. Agravo regimental improvido

(STJ - AgRg no REsp: 613244 RS 2003/0216488-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/05/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02.06.2008 p. 1) <sup>92</sup>( grifos nossos)

No mesmo sentido, José Jayme Macedo de Oliveira cita em sua obra contribuição de melhoria: dúvidas, soluções e certezas trecho de outro julgado do STJ:

O lançamento da contribuição de melhoria deve ser precedido de processo específico, conforme descrito no art. 82 do CTN – cabe ao Poder Público apresentar os cálculos que irão embasar a cobrança da contribuição de melhoria, concedendo, entretanto, prazo para que o contribuinte, em caso de discordância, possa impugná-los administrativamente. – **Trata-se de um valor presumido**, cujo cálculo está a cargo da própria Administração. – o procedimento administrativo não exclui a revisão pelo Judiciário. [REsp. nº 671.560/RS. STJ, 1ª T. DJU, 11 de jun. 2007] <sup>93</sup>(grifamos).

Em sentido diverso, ementa de acórdão da 2ª turma do STJ com relatoria do ministro Herman Benjamin em sede de recurso especial interposto pelo Município de Londrina que efetuiu lançamento da contribuição de melhoria sem demonstrar o custo da obra e a valorização imobiliária dela decorrente:

<sup>92</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 613244/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>93</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p. 83.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. RECURSO ESPECIAL QUE TRAZ DISCUSSÃO NÃO TRATADA NO ACÓRDÃO, BEM COMO SUSTENTA VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS LEGAIS QUE, APÓS, AFIRMA REVOGADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO E DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULAS 282/STF E 284/STF. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. NÃO COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem não se manifestou sobre a alegação de revogação dos artigos 81 do CTN e 1º do Decreto-Lei 195/1967 em face da Emenda Constitucional 23/1983 ou, ainda, de ausência de previsão de limitação da base de cálculo da contribuição de melhoria no artigo 145, inciso III, da CF/1988. Aliás, nem sequer foram opostos Embargos de Declaração para suprir eventuais omissões. Portanto, à falta do necessário prequestionamento, incide a Súmulas 282 e 284/STF. **2. Ainda que afastasse tais óbices, resalto ser cediço que o fato gerador do tributo em análise é a valorização imobiliária decorrente da obra pública, a qual deve ser comprovada, não se podendo falar nem mesmo em presunção.** 3. Assim, não existindo prova da efetiva valorização imobiliária decorrente de obra pública, e levando-se em conta que a valorização não pode ser presumida, não cabe a cobrança da Contribuição de Melhoria. Incidência da Súmula 7/STJ. 4. Recurso Especial não conhecido.(grifamos)

(STJ - REsp: 1698570 PR 2017/0210192-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 21/11/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/12/2017)<sup>94</sup>

No mesmo sentido, ementa de decisão em sede de recurso especial interposto pelo Município de Santa Cruz do Sul, com relatoria do ministra Castro Meira, em que o município em comento fixou a base de cálculo considerando apenas o critério custo da obra:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. (...) 2. O fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim a decorrente valorização imobiliária. Dessa forma, a base de cálculo para cobrança da contribuição de melhoria é a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado. 3. **Esta Corte é uníssona no entendimento de que cabe ao ente tributante a demonstração da real valorização do bem.** 4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(STJ - REsp: 1137794 RS 2009/0082430-6, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 06/10/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: -> DJe 15/10/2009)<sup>95</sup>( grifos nossos)

Pois bem, após o cotejo dessas manifestações da Corte Superior, percebe-se que não há uma uniformidade terminológica nos julgados tendo em vista que ora a Corte se pronuncia no sentido de que a presunção é um critério para apuração, ora no sentido de que a apuração deve ter uma demonstração real com comprovação documentada e, por último, há afirmação no sentido de que a base de cálculo constitui-se em um valor presumido.

<sup>94</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 1698570/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>95</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 1337794/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

Posta essa observação, trazemos ao debate posicionamento de José Jayme de Macedo Oliveira para quem a terminologia presunção não seria adequada dado que a determinação do valor correspondente à valorização imobiliária resulta do trabalho de campo desempenhado por vários técnicos da Administração Pública, tais como engenheiros e corretores de imóveis. Assim sendo, a designação mais apropriada seria valor estimado ao invés de valor presumido.<sup>96</sup> Apontamos, ainda, que segundo definição do dicionário da língua portuguesa Aurélio,<sup>97</sup> o termo presunção equivale à suposição, enquanto que o verbo estimar corresponde à avaliação de preço, o que vem corroborar ainda mais com o pensamento exposto pelo autor citado.

Nesse contexto, assevera José Jayme de Macedo Oliveira:

É de ciência certa que o ponto de partida dessa empreitada deve ser o valor de cadastro de cada imóvel, ou seja, o valor venal apurado através das plantas de valores aplicadas para cálculo do IPTU. Já os percentuais de valorização decorrente da obra realizada, a administração deve apurar por zona do município em que o imóvel se localize (considerando referidas plantas), mediante exame de casos similares passados, pesquisa de campo, recurso a laudos de corretores de imóveis e engenheiros especializados<sup>98</sup>.

Resulta da leitura do fragmento supracitado que a aferição das cifras relativa à valorização é estimada, não presumida, através do trabalho de vários profissionais especializados que ao final produzirão laudos informando a Fazenda Pública os incrementos auferidos caso a caso.

Segundo doutrina de Priscilla Rodrigues não se pode exigir a contribuição de melhoria com base apenas em uma presunção de valorização (a valorização deve estar comprovada e quantificada),<sup>99</sup> também aponta Mansur Theóphilo Mansur que é preciso entender a valorização imobiliária efetivamente ocorrida num imóvel em razão de uma obra pública<sup>100</sup>. Destarte, depreende-se que há uniformidade doutrinária pela impossibilidade da presunção.

Por último, pode-se concluir que o critério para se apurar a base de cálculo é bastante semelhante ao adotado pela Administração para se chegar à base de cálculo do IPTU e IPVA, tendo em vista que esses valores correspondem ao valor de mercado dos bens.

---

<sup>96</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.81

<sup>97</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio: dicionário da língua portuguesa**. 8. Ed. Curitiba: positivo, 2010, p. 319/610.

<sup>98</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p.80.

<sup>99</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 25.

<sup>100</sup> MANSUR, Theóphilo Mansur. **Contribuição de melhoria: natureza jurídica, norma de incidência e efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 120.

Dessa forma, assenta-se que a valorização deve ser comprovada, no entanto, surge o problema de comprovar valor em lei específica acerca de eventos que ainda não ocorreram, diga-se, não se prova algo que ainda não se materializou, logo, adiante-se que exigir lei prévia e específica para cada obra discorrendo sobre o *quantum* de valorização torna o tributo de difícil uso e suscetível a intermináveis discussões judiciais.

O problema da quantificação do tributo em estudo não se resolve apenas com a indicação de sua base de cálculo, embora seja este item o mais trabalhoso, o próximo passo após a estimativa da base de cálculo é a determinação da parcela do custo da obra que será financiada pela contribuição de melhoria. Essa informação diz respeito à soma das alíquotas que não pode ultrapassar o custo total da obra. Tal informação deve ser levada aos interessados por meio do Edital.

Nesse sentido, determina o § 2º do artigo 3º do Decreto – lei nº 195/67 que a determinação da contribuição de melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas zonas de influência.<sup>101</sup> Dessa forma, a lei instituidora deve determinar o percentual que será usado como alíquota, por exemplo, 30% sobre a base de cálculo, sendo que, no caso concreto, o somatório dessas alíquotas não poderá ultrapassar o valor total do custo global da obra. Nota-se nessa disposição uma autorização implícita para a possibilidade de cobrança de alíquotas abaixo do estabelecido em lei, uma vez que o total da arrecadação não pode ser maior que a despesa pública.

Após a determinação do valor devido, discute-se, no caso concreto, sobre o momento adequado para que se proceda com o lançamento da cobrança da contribuição de melhoria. Primeiramente, há que se apontar mais uma vez que o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, equivale dizer que a diferença de preço para cima é o fato que lhe dá cabimento. Assim sendo, preceitua a Constituição da República de 1988 que a contribuição de melhoria é decorrente de obras públicas, isto é, não decorre de mero anúncio ou de projetos de obras,<sup>102</sup> mas sim da execução efetiva da obra. Nessa linha de raciocínio, assevera Jayme de Macedo que a exigência da contribuição de melhoria não se presta para viabilizar a efetivação de obras públicas, mas para

---

<sup>101</sup> BRASIL, Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. In: PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

<sup>102</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.124.

repartir seu custo total ou parcial entre proprietários cujo imóvel obteve mais-valia dela decorrente<sup>103</sup>.

Dessa forma, resta afastada a possibilidade de determinado ente político efetuar o lançamento antes do início da obra, com base apenas em seu anúncio.

Assevera Mansur Theóphilo Mansur que:

Não há meios legais para se exigir a contribuição de melhoria, senão quando após a conclusão de uma obra pública, é possível aferir o seu custo e quanto ele representou no rateio entre todos os proprietários de imóveis demarcados, individualmente avaliados, para ressarcir esse custo; não podendo, todavia, a autoridade, exigir além do custo apurado e, obviamente, com a comprovação clara e eficiente da valorização ocorrida<sup>104</sup>.

Nesse quesito, pede-se licença para divergir do citado autor em um ponto. De fato, em razão da própria incidência do tributo que tem sua causa necessária na execução de obra, não poderia, sem descaracterizá-lo, ser cobrado antes do início da obra que lhe dará causa. Contudo, não seria correta a afirmativa de que não há meios legais para se efetuar sua cobrança antes de concluída a obra pública. Basta uma leitura ao disposto no artigo 9º do Decreto – lei nº 195/67 que estabelece que:

Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos<sup>105</sup>.

Na realidade, não há meios legais para se cobrar antes do início da obra, no entanto, se durante a obra já for possível se aferir de maneira demonstrável a valorização através de edital, seria possível a cobrança em relação a esses imóveis, posto que, ao menos em relação a estes se configurou a hipótese de incidência do tributo em estudo, qual seja, o incremento de valor em razão da execução de obra pública.

Quanto ao prazo que dispõe a Fazenda Pública para realizar a constituição de seu crédito, tem-se que concluída a obra pública e comprovada a valorização, a Administração possui prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento e notificar os sujeitos

---

<sup>103</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017, p. 78.

<sup>104</sup> MANSUR, Theóphilo Mansur. **Contribuição de melhoria: natureza jurídica, norma de incidência e efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 124.

<sup>105</sup> BRASIL, **Decreto-lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. In: PLANALTO. 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: 10 mar. 2021.

passivos ao pagamento do gravame.<sup>106</sup> Inicia-se o prazo no primeiro dia do ano seguinte à conclusão da obra e encerra-se no dia 31 de dezembro do quinto ano, conforme art. 173, inciso I do CTN<sup>107</sup>. Dentro desse lapso temporal, tem a Administração o direito e o dever, em razão da isonomia e legalidade, de publicar o edital em que coloca ao alcance dos interessados informações referentes ao custo da obra, ao tributo, à zona de influência e, após as possíveis impugnações, efetuar o lançamento e notificação dos sujeitos passivos para que efetuem o pagamento da contribuição.

### 3.2 O PROBLEMA DA EXIGÊNCIA DE LEI PRÉVIA E ESPECÍFICA PARA CADA OBRA

Uma questão importante que antecede a efetivação da contribuição de melhoria diz respeito à exigência de lei específica para cada caso concreto ou se bastaria uma lei geral instituidora no âmbito interno do ente tributante para que restasse respeitado o princípio da legalidade tributária.

Pois bem, constata-se através de análise nos julgados do Superior Tribunal de Justiça que tal questão exposta acima é recorrente, visto que vários Municípios, principais entes federativos que seriam beneficiados através do uso efetivo da contribuição de melhoria, ao cobrarem o tributo fazem o lançamento com fundamento em lei geral instituidora, por vezes, o próprio código tributário municipal e não em lei específica para cada obra. Por sua vez, não são poucos os contribuintes que, com base no princípio da inafastabilidade de jurisdição (artigo 5º inciso XXXV, CF/88), socorrem-se ao judiciário argumentando que a municipalidade somente poderia cobrar a contribuição de melhoria após a edição de lei específica referente a cada obra que execute conforme estabelecido no artigo 82 do Código Tributário Nacional e artigo 5º do Decreto – lei nº 195/67.

Dessa forma, considerando as diversas ações no Judiciário sobre essa temática, bem como a posição majoritária da doutrina e jurisprudência da Corte Superior, conforme discorreremos abaixo, constitui-se em um obstáculo para os municípios exigência de lei específica para cada caso em concreto. Como ao final pretendemos justificar.

Posto o problema dessa forma, transcrevemos síntese de alguns julgados do STJ.

---

<sup>106</sup> OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p98.

<sup>107</sup> BRASIL, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

Trata-se, o fragmento de texto abaixo, de ementa de decisão em sede de recurso especial apreciado sob a relatoria do ministro Luiz Fux tendo como recorrido o Município de Picada Café/RS:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DE DOIS EDITAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA DO LANÇAMENTO. SÚMULA 07DO STJ. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DO DISSÍDIO.

1. A contribuição de melhoria é tributo cujo fato imponible decorre da valorização imobiliária que se segue a uma obra pública, **ressoando inequívoca a necessidade de sua instituição por lei específica, emanada do Poder Público construtor, obra por obra**, nos termos do art. 150, I, da CF/88 c/c art. 82 do CTN, uma vez que a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula genérica de tributação. (Precedentes: REsp 739.342/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/04/2006, DJ 04/05/2006; REsp 444.873/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 03/10/2005) (grifamos)

(STJ - REsp: 927846/RS 2007/0038580-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 03/08/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/08/2010)<sup>108</sup>

Também no mesmo sentido decisão em desfavor ao Município de Timbó que em suas razões alegou ausência de uniformização jurisprudencial e desnecessidade de lei específica para cada obra a fim de legitimar o lançamento efetuado com base apenas em lei geral:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. **LEI ESPECÍFICA PARA CADA OBRA. EXIGIBILIDADE.** ART. 82, I, DO CTN. 1. O art. 82, I, do CTN exige lei específica, para cada obra, autorizando a instituição de contribuição de melhoria. Se a publicação dos elementos previstos no inciso I do art. 82 do CTN deve ser prévia à lei que institui a contribuição de melhoria, **só pode se tratar de lei específica, dada a natureza concreta dos dados exigidos.** 2. Acórdão recorrido consone a jurisprudência firmada em ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção do STJ. 3. Recurso Especial não provido.

(STJ - REsp: 1676246/SC 2017/0117154-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05/09/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/09/2017)<sup>109</sup> (grifamos)

Como se observa nos trechos acima, a Corte Superior tem firmado o entendimento que a exigência de lei específica é decorrência lógica do artigo 150, inciso I da CRFB/1988, ou seja, impõe o princípio da legalidade a edição de tantas leis quanto forem o número de obras públicas ensejadoras de valorização imobiliária.

<sup>108</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 927846/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>109</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 1676246/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

No mesmo sentido, assevera Mansur Theóphilo Mansur:

Se a exigência do tributo sobre a mais-valia viesse a consumir-se por influência de simples ato administrativo da autoridade realizadora da obra, desprezando a edição de lei específica para sua exigência, tal ato estaria ferindo claramente o princípio da Anterioridade da lei, além do da Legalidade, atitude que estaria impedindo, ao futuro contribuinte, preparar-se, dentro do seu orçamento, para o cumprimento de obrigação tributária relativa à contribuição de melhoria<sup>110</sup>.

Para o citado autor, a não edição de lei específica seria uma afronta aos princípios da legalidade e anterioridade, visto que esses postulados têm como fundamento garantir o planejamento por parte dos contribuintes e afastar qualquer surpresa na tributação, sendo que a exigência inesperada de tributo é incompatível com a segurança jurídica, previsibilidade e estabilidade das relações sociais e entre o cidadão-contribuinte e o Fisco, tais características, somente estariam albergadas com a edição de lei específica para cada obra ensejadora de valorização.

Em sentido semelhante está o pensamento de Leandro Paulsen para quem:

Violaria frontalmente a legalidade tributária uma **cláusula geral de tributação** que permitisse ao Executivo instituir tributo. Seria o caso da lei que autorizasse o ente político, por exemplo, a cobrar taxas pelos serviços que prestasse ou contribuições de melhoria pelas obras que realizasse, estabelecendo apenas critérios gerais e deixando ao Executivo a especificação, para cada serviço ou obra, da sua hipótese de incidência, do contribuinte e do valor<sup>111</sup>.

Interessante apontar que na visão do estimado autor supracitado, caso uma cláusula geral de tributação autorize o Executivo a instituir tributo seria um desrespeito ao princípio da legalidade. Nesse ponto, cabe uma análise acerca do sentido da expressão instituir tributo. Pois bem, esclarece Priscilla Rodrigues que instituir um tributo é descrever em abstrato todos os seus aspectos (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota) e que somente se pode fazer isso por meio de lei em sentido estrito<sup>112</sup>. Dessa forma, pode-se afirmar que estaria instituída a contribuição de melhoria em dada esfera administrativa quando uma lei em sentido estrito, diga-se, emanada do poder legislativo, dispuser de forma detalhada sobre todos esses aspectos da norma tributária impositiva.

Por conseguinte, percebe-se através dos exemplos de julgados postos acima, que reside na suposta exigência feita pelo artigo 82 do CTN de lei prévia e específica referente a cada obra uma grande dificuldade que tem enfrentado os municípios ao tentarem exigir a

<sup>110</sup> MANSUR, Theóphilo Mansur. **Contribuição de melhoria: natureza jurídica, norma de incidência e efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 89.

<sup>111</sup> Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 133.

<sup>112</sup> RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.67.

contribuição de melhoria. Mencionada dificuldade se justifica na constatação de que é muito difícil, para não dizer impossível, quantificar o correspondente monetário de uma valorização resultante de obra que sequer iniciou-se, vez que a lei teria que ser anterior à obra.

Nesse sentido, disserta Clovis Ernesto Gouvêia que:

Naturalmente sua aplicação é complexa, tendo como não podia deixar de ter, seu fato gerador enucleado pela valorização imobiliária resultante de obra pública, reconhece-se ser de difícil quantificação, o mais das vezes, seu valor exato e rateio entre os lindeiros beneficiados. Mas daí, exigir-se prévia quantificação desse valor publicado em edital, como pretende o diploma legal que a disciplina, equivale quase a elidi-la, dada a repercussão inevitável junto ao judiciário em intermináveis discussões relativas às avaliações propostas<sup>113</sup>.

Após a constatação, conclui o citado autor que a solução estaria na alteração da Carta Política atual em seu artigo 145 inciso III restabelecimento o texto da Constituição Federal de 1946, visto que esta tratava com muito mais clareza acerca da contribuição de melhoria, seguir-se-ia a isso, uma alteração na legislação complementar em vigor. Nesse mesmo sentido, embora com certa divergência, também o pensamento de Geraldo Ataliba que atribui a pouca utilização da contribuição de melhoria no Brasil à legislação complementar atualmente existente que torna impossível a aplicação deste tributo dado o confuso processo disposto no Código Tributário Nacional e, conclui o citado mestre, que, “ou se reduz o instrumento legal à máxima singeleza ou jamais poderá ser aplicado”<sup>114</sup>.

No entendimento do citado autor, exposto em seu livro *Hipótese de Incidência Tributária*, as disposições do Decreto – lei nº 195/67 e artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional são inconstitucionais visto que descaracterizam a contribuição de melhoria dando-lhe natureza de instrumento semicontratual ao permitir que os futuros contribuintes manifestem sua anuência em relação à obrigação tributária, em razão disso, não estariam os Estados-membros e municípios obrigados a observar tais preceitos complementares, mas apenas o que dispõe o artigo 145, inciso III da Carta Magna.<sup>115</sup>

Nesse sentido, resulta da posição desses autores que seria imprescindível edição de nova legislação dando clareza e conformação constitucional para que a contribuição de melhoria possa ser eficazmente utilizada pelo Poder Público.

<sup>113</sup> GOUVÊIA, Clovis Ernesto. **Justiça fiscal e Tributação indireta**. In: Teses e dissertações. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999, p. 97. Disponível em: <[https://www.teses.usp.br/index.php?option=com\\_jumi&fileid=12&Itemid=77&lang=pt-br&filtro=Justi%C3%A7a%20fiscal](https://www.teses.usp.br/index.php?option=com_jumi&fileid=12&Itemid=77&lang=pt-br&filtro=Justi%C3%A7a%20fiscal)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>114</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.178.

<sup>115</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 179-180.

Por outro lado, vem sendo construído no interior do Superior Tribunal de Justiça bem como no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul um entendimento diverso do exposto acima no sentido de que não haveria necessidade de lei específica antecedente à obra ou alteração da legislação vigente, basta uma nova exegese a fim de tornar viável a aplicação da norma tributária prevista no artigo 82 do CTN e artigos 5º e 9º do Decreto – lei nº 195/67.

Destarte, postas todas essas considerações, trazemos ao debate entendimento minoritário que vem se desenvolvendo no interior do próprio STJ. Assim sendo, destacamos decisão em sede de Recurso Especial nº 1.369.083/RS de relatoria do eminente ministro Gurgel de Faria que ao prolatar decisão monocrática cita o seguinte acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

**APELAÇÃO CÍVEL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. LEI ESPECÍFICA. DESNECESSIDADE. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS.** 1. Lei específica. Desnecessidade. 1.1 - **Não há necessidade de lei específica da obra, ou lei caso a caso. Exegese do art. 82 do CTN e dos arts. 5º e 9º do DL 195/67.** 1.2 - Assim, embora tenha o Município, após concluída a obra, editado lei específica, o que é inadmissível, a edição foi inócua na medida em que já instituída a contribuição de melhoria detalhadamente no Código Tributário Municipal. 2. Edital único após realizada a obra. Possibilidade. Na contribuição de melhoria há dois editais, um de anúncio da obra, antes de seu início, previsto no art. 6º do DL 195/67, com os requisitos do citado art. 5º e prazo do art. 6º (30 dias), e outro de conclusão da obra, não previsto expressamente, mas que decorre do 9º do mesmo DL. Porém, tendo em conta que, nos termos do art. 5º, o edital objetiva viabilizar a cobrança do tributo, e não a realização da obra, nada obsta haja apenas um edital, após a respectiva conclusão, desde que preencha os requisitos do art. 5º e conceda o prazo previsto no art. 6º para impugnar elementos do edital. Precedentes do STF, do STJ e da Câmara.<sup>116</sup> (grifamos)

Antes de analisarmos o julgado cabe esclarecer que no caso concreto em análise a controvérsia envolve o MUNICÍPIO DE SAPIRANGA/RG versus contribuinte inconformado com a cobrança da contribuição de melhoria sem lei específica referente à obra pública que ocasionou valorização imobiliária. Na ação anulatória de lançamento tributário, o juízo de 1ª grau decidiu pela improcedência da petição inicial. Decisão mantida, por unanimidade, pelo Tribunal do Rio Grande do Sul, conforme ementa reproduzida acima.

No julgamento do recurso especial, o citado ministro fundamenta sua posição com o argumento de que a característica da lei é ser um ordenamento abstrato, e não concreto. Que não se legisla em concreto, mas em abstrato para efeitos concretos futuros conforme forem ocorrendo. Sustenta o magistrado da Corte Superior que o Decreto – lei nº 195/67 não revogou o artigo 82 do Código Tributário Nacional e que, portanto, ambos coexistem no

---

<sup>116</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 1.369.083/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

sistema pátrio sendo necessária uma interpretação útil ao que dispõe o Código Tributário Nacional.

Aponta que a lei a que se refere o artigo 82 do CTN é a que institui o tributo contribuição de melhoria no âmbito interno do ente tributante e cita como exemplo as leis que institui o ICMS e IPVA no âmbito estadual, ou seja, a lei a que se refere o artigo em comento é lei em abstrato. Assim sendo, a lei que institui o tributo em caráter abstrato no âmbito interno deve disciplinar todos os requisitos do artigo 82 do CTN e o edital previsto no art. 5º deve atender a todos esses requisitos no caso concreto. E, por último, assenta que se o artigo 82 do CTN estivesse se referindo a exigência de lei específica para cada obra deveria estar expressamente redigido “lei da contribuição de melhoria” e não “lei relativa à contribuição de melhoria”, conforme consta redigido no texto da lei.

Esse entendimento, segundo a tese sustentada pelo ministro Gurgel de Faria dá aos artigos 82 do CTN e 5º do Decreto - lei nº 195/67 uma interpretação útil visto que seria inócuo se o edital previsto no artigo 5º reproduzisse todas as informações que já constariam na lei específica caso houvesse, realmente, a necessidade de lei para cada obra em específico.

Finaliza o citado ministro afirmando que não há necessidade de lei específica para cada obra e conclui que tal exigência impossibilita a cobrança da exação pelo ente político.

Transcrevemos trecho de sua decisão:

Com a devida vênua, isso paralisa a administração pública. Imaginemos o grande transtorno numa grande cidade para fazer-se lei caso a caso, num Estado e num País de dimensões continentais como o nosso, envolvendo as Câmaras Municipais, as assembleias e o próprio Congresso Nacional, para votar uma lei específica para cada obra. Isso paralisa a administração. Inviabiliza a própria cobrança. Ademais, o art. 9º do DL 195, que disciplina o segundo edital, diz que, pronta a obra, pode iniciar a cobrança, aliás, pode iniciar a cobrança pelo lançamento antes mesmo de concluída a obra, na medida em que os imóveis localizados na área de influência vão agregando, por presunção, o *plus* valorativo. Ora, fosse necessária lei obra por obra, o art. 9º teria que fazer a ressalva quanto ao princípio da anterioridade. Cito um exemplo: o primeiro edital sai em abril e a obra é feita em junho. Pelo art. 9º, o Poder Público pode cobrar no mesmo exercício. Pela tese da lei caso a caso, a cobrança só pode acontecer no exercício seguinte, portanto, ou bate de frente no texto do art. 9º, ou há explicar como fica o art. 9º, explicação que não é dada<sup>117</sup>.

Percebe-se que, conforme o entendimento acima mencionado, a tese de lei específica em cada obra dificulta ao ponto de impossibilitar a cobrança da contribuição de melhoria, vez que sobrecarregaria o Legislativo que não teria tempo hábil para votar lei específica para cada

---

<sup>117</sup> BRASIL, STJ. REsp n.º 1.369.083/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

obra, além disso, haveria um excesso de formalidade, vez que o edital que antecede a cobrança iria apenas reproduzir as informações que já estariam presentes na lei.

Além de que a tese predominante não solucionaria um problema existente no artigo 9º do Decreto – lei nº 195/67 visto que este autoriza a imediata cobrança da contribuição de melhoria tão logo se apure a valorização decorrente da obra, o que estaria em colisão com o princípio da anterioridade caso entenda-se pela exigência da lei específica para cada caso. No caso em tela, a única interpretação que coloca em conformidade o disposto no artigo 9º e o princípio da anterioridade seria a tese da lei única, geral e instituidora.

Dessa forma, a única interpretação possível e útil seria no sentido de que o artigo 82 do CTN estabelece que os entes políticos antes de exigir a contribuição de melhoria devem editar lei ordinária, enquanto que o artigo 5º do Decreto - lei nº 195/67 preceitua que a Administração Pública responsável pela execução da obra deve publicar um edital referente a cada obra em específico a fim de dá o máximo de transparência aos valores relacionados à execução da obra e ao tributo que será cobrado.

Também no mesmo sentido o entendimento do desembargador Luiz Felipe Silveira Difini, em relatório proferido em sede de Agravo de Instrumento interposto no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, assim se manifestou:

A exigência desse tributo pressupõe, portanto, tanto a realização da obra (fato vinculado à atividade do Poder Público) como a valorização imobiliária (fato que diz respeito ao contribuinte) e, ainda, a observância dos requisitos mínimos, previstos na legislação referida, para o procedimento de lançamento e cobrança, como a efetivação de notificação do contribuinte sobre o valor lançado, o prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos, prazo para a impugnação e o local do pagamento (art. 10 do Dec.-Lei 195/67), além da prévia publicação do demonstrativo de custos (art. 9º do Dec.-Lei 195/67).

Destaco, desse modo, **não ser necessária a existência de uma lei específica, obra por obra, para a instituição e cobrança de contribuição de melhoria.**<sup>118</sup>

Desse modo, pode-se perceber que vem sendo paulatinamente construído um novo entendimento em contraposição à tese firmada no Superior Tribunal de Justiça de que é necessária lei específica antecedente a cada obra.

Corroborar com o entendimento acima esboçado lição do eminente jurista Caio Mário da Silva Pereira que, embora discorrendo na área de Direito Privado, assevera que a lei deve ter, entre outras, as características da generalidade no sentido de introduzir comandos

---

<sup>118</sup> RIO GRANDE DO SUL, TJRS. AI: 70055368625 - RS, 1ª Turma Des. Rel. Luiz Felipe Silveira Difini. Disponível em: [tj-rs.jusbrasil.com.br](http://tj-rs.jusbrasil.com.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

abstratos, ou seja, não se referir particularmente a indivíduos determinados e, a permanência no sentido de duração no tempo, e arremata que a lei não se pode destinar a uma única aplicação<sup>119</sup>. Pondera o citado autor que isso não significa que toda lei deve sempre abranger a totalidade dos membros da sociedade, poderá a lei tratar sobre um determinado grupo de pessoas, mas não de forma tal a personalizar o destinatário da norma. Ou seja, a lei poderá dispor para um determinado grupo, porém se referindo a um tipo genérico de pessoas de modo que, seja aplicável para todos quantos se encontrem incluídos nesse tipo<sup>120</sup>. Dessa forma, entende-se, apenas a lei geral instituidora da contribuição de melhoria tem aptidão para dispor sobre um tipo genérico de pessoas, isto é, os proprietários de imóveis valorizados pela execução de obras públicas.

Também no mesmo sentido da decisão em comento, entendimento de Fernando Lemme Weiss, para quem “a cobrança da contribuição de melhoria em relação a cada obra depende de uma decisão política do chefe do executivo, desde que já exista lei local que a tenha instituído. É o único tributo com esta característica, sendo, por isso, raramente cobrado no Brasil<sup>121</sup>.” Ou seja, para o citado autor, basta existir lei ordinária em vigência instituindo a exação em estudo para que o Executivo realize o seu recolhimento sempre que verificar a ocorrência de sua hipótese de incidência e anteceder a cobrança com a publicação de edital, conforme exposto linhas acima.

Posto o cotejamento das posições assumidas pela jurisprudência e doutrina, colocamos no sentido de que deve haver uma lei ordinária geral e abstrata instituindo a contribuição de melhoria no âmbito de atuação do ente que executa a obra pública, conforme leitura do artigo 82 do CTN e assegura o artigo 150, inciso I da CRFB/1988. Propugnamos que para preservar o princípio da legalidade, tão valioso ao estado de direito, é suficiente a edição de uma única lei que trate de forma pormenorizada sobre todos os aspectos da norma de incidência da contribuição de melhoria, nesse sentido, não bastaria disposição no interior de um código tributário municipal, seria o caso de cláusula geral de tributação, rechaçada pela doutrina, mas sim a edição de uma lei ordinária específica sobre a exação em estudo, respeitando os requisitos do artigo 82 do CTN, tais como a parcela do custo da obra que a Fazenda Pública poderia recuperar com a contribuição de melhoria bem como uma

---

<sup>119</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. **Instituições de direito civil** - v. I / atual. Maria Celina Bodin de Moraes. - 30º ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 54.

<sup>120</sup> *Idem, ibidem*, p. 54

<sup>121</sup> WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p.30-31.

determinação da alíquota incidente sobre a valorização imobiliária resultante da obra pública, prazo para interpor impugnações e regulamentação do processo administrativo.

As demais informações, por terem natureza concreta e de difícil apuração devem ficar a cargo do Executivo, em especial, a apuração da expressão monetária da base de cálculo, ainda mais que em cada obra existirão várias bases calculadas, vez que a valorização deve ser aferida individualmente. Disso, conclui-se que tal procedimento demanda tempo e somente pode ser realizado de maneira comprovada após a conclusão da obra, momento em que a lei já deve estar em vigor, para que sejam preservados os princípios da legalidade e anterioridade.

Por fim, em havendo lei instituindo a contribuição de melhoria, sua cobrança não seria o resultado da vontade política do governante do momento, mas sim imposição do princípio da legalidade da Administração Pública bem como concretização do mandamento isonômico de distribuir com justiça os encargos das atividades públicas.

## CONCLUSÃO

Concluimos que a contribuição de melhoria deve ser vista como uma importante fonte de receita para os entes políticos, em especial os municípios em razão das dificuldades financeiras que muitos enfrentam para executar obras de infraestrutura. Além de fonte de receita, a contribuição de melhoria se presta como instrumento de distribuição isonômica dos encargos resultantes da atuação estatal, nesse sentido, encontra seu principal fundamento no princípio da isonomia, visto que sua cobrança objetiva corrigir situações fáticas de desigualdades oriundas de uma atividade pública.

No entanto, trata-se de um tributo pouco utilizado. Atribui-se a esse fato as complexidades em torno dessa exação, tais como a dificuldade para se apurar sua base de cálculo bem como a exigência de lei específica e prévia à obra contendo informações de difícil elaboração.

Apontamos neste trabalho que a hipótese de incidência é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, logo, sua base de cálculo é o valor correspondente à valorização auferida. Nesse sentido, cabe à Administração determinar de forma documentada o *quantum* de valorização individualmente foi auferida. Esse procedimento de apuração assemelha-se ao já realizado para se chegar ao valor venal como base de cálculo do IPTU, assemelha-se, também, ao trabalho de apuração do valor correspondente ao IPVA no âmbito dos Estados. Nesse sentido, o cálculo do valor devido na obrigação tributária deve resultar do trabalho de pessoal técnico especializado que estima através de métodos comprováveis o quanto de valorização houve em decorrência da execução da obra pública. Assim sendo, conclui-se que não cabe falar em presunções ou suposições, mas apenas em avaliações e estimativas que possam ser comprovados ou verificados os seus métodos de apuração pelo contribuinte em uma possível impugnação do valor cobrado.

Outra questão abordada sobre a contribuição de melhoria reside no entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência que a cobrança deve ser fundamentada em lei específica e anterior a cada obra dispondo sobre informações de natureza concreta como o correspondente à quantificação da valorização.

Assim sendo, levantamos com base em julgados do STJ que a edição de lei específica a cada obra tem sido um grande obstáculo para os municípios, uma vez que muitos deles viram frustrada sua cobrança por ausência de lei caso a caso. Destarte, a jurisprudência majoritária do STJ é no sentido de que há necessidade de lei específica para cada obra. Tal

posicionamento origina-se de interpretação dos art. 82 do CTN combinado com o art. 5º do Decreto – lei nº 195/67 e seria decorrência do princípio da legalidade. A consequência dessa posição tem sido o surgimento de diversas ações anulatórias do lançamento da contribuição de melhoria em razão da ausência de lei específica editada pelo município antecipadamente à obra pública. Dessa maneira, o entendimento da Corte Superior tem dificultado ainda mais a arrecadação dessa exação, tendo em vista sua complexa base de cálculo orientada no custo da obra versus valorização individual dela decorrente, de maneira que o procedimento de verificação da valorização antes do início da obra tem resultado em presunções que, por sua vez, não é admitida como método de apuração do *quantum* devido pela jurisprudência do STJ bem como pela doutrina.

Por conseguinte, concluímos e propugnamos que o art. 82 do CTN se refere à lei geral instituidora enquanto que o art. 5º do Decreto – lei 195/67 menciona o edital, sendo que apenas este seria de edição específica referente a cada obra e publicação obrigatória antes da cobrança da contribuição de melhoria dispondo sobre todos os valores de forma detalhada. Essa posição não afronta o princípio da legalidade estrita, uma vez que a cobrança somente pode ocorrer com fundamento em lei ordinária instituidora de forma abstrata e geral do tributo no âmbito de atuação do ente político que executa a obra pública.

Essa posição dá uma interpretação útil aos artigos em comento e foi aventada no REsp. :1.369.083/RS em que ficou decidido pela desnecessidade de lei específica anterior e referente a cada obra, a fim de tornar possível a cobrança da contribuição de melhoria com base em critérios de apuração demonstráveis em edital sem o uso de presunções, vez que a sua publicação posterior ao início da obra e antecede à cobrança, torna o momento mais favorável para se apurar o custo da obra e as valorizações imobiliárias dela decorrentes.

Tal entendimento ainda é minoritário na Corte Superior, no entanto, vinculamo-nos a ele com vista a tornar a contribuição de melhoria mais factível em nosso ordenamento jurídico para que em fim exerça seu papel de promover a justiça fiscal e recompor os cofres públicos após a execução de determinada obra pública.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **A Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Ed. RT, 1964.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros editores, 2017.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm)>. Acesso em 10 mar. 2021.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. In: PLANALTO. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL, Dec. 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: 10 mar. 2021.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: PLANALTO. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 1.369.083/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 1337794/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 1676246/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 1698570/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjmin. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 613244/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp n.º 927846/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp: n.º 1079924/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Fação. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL, STJ. REsp: n.º 143996/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Fação. Disponível em: [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. STF. Súmula n.º 545. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2346>. Acesso em: 15 mar. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio: dicionário da língua portuguesa**. 8. Ed. Curitiba: positivo, 2010.

GOUVÊIA, Clovis Ernesto. **Justiça fiscal e Tributação indireta**. In: Teses e dissertações. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MANSUR, Theóphilo Mansur. **Contribuição de melhoria: natureza jurídica, norma de incidência e efetividade**. Curitiba: Juruá, 2018.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Contribuição de Melhoria: dúvidas, soluções, certezas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PEREIRA, Caio Mário da Silva Pereira. **Instituições de direito civil** - v. I / atual. Maria Celina Bodin de Moraes. - 30º ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PINTO, Bilac. **Contribuição de Melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. – 2º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RIO GRANDE DO SUL, TJRS. AI: 70055368625 - RS, 1ª Turma Des. Rel. Luiz Felipe Silveira Difini. Disponível em: [tj-rs.jusbrasil.com.br](http://tj-rs.jusbrasil.com.br); Acesso em: 15 mar. 2021.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo Cunha. **Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. In: **Revista de Faculdade de Direito**, 1972, nº 67, Rio de Janeiro: jul/set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 01 jun. 2021.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.