



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PROCESSO Nº: 473269/21  
ASSUNTO: CONSULTA  
ENTIDADE: MUNICÍPIO DE UBIRATÃ  
INTERESSADO: FABIO DE OLIVEIRA D ALECIO  
ADVOGADO /  
PROCURADOR  
RELATOR: CONSELHEIRO NESTOR BAPTISTA

## ACÓRDÃO Nº 2786/22 - Tribunal Pleno

Consulta. Dúvida sobre a instituição da Contribuição de Melhoria prevista no inciso III do artigo 145 da Constituição Federal. **Reposta:** 1) Tendo em vista a alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal e o inciso I do artigo 82 do CTN, a instituição da contribuição de melhoria requer a edição de lei de efeitos concretos específica e prévia para cada uma das obras públicas que estarão sujeitas a tributação; 2) O lançamento tributário referente à contribuição de melhoria só será válido se houver prévia e específica lei de efeitos concretos que respeite os pressupostos dos artigos 81 e 82 do CTN; 3) A cobrança da contribuição de melhoria justifica-se se restar constatada a ocorrência efetiva de valorização (mais valia) do imóvel lindeiro à obra e que tal valorização resulte, necessariamente, da realização da obra pública; 4) Na expedição de norma de natureza tributária que verse sobre a contribuição de melhoria, a municipalidade deve respeitar, além dos pressupostos e princípios constitucionais, os ditames dos artigos 81 e 82 do CTN, complementados, no que couber, pelo Decreto – Lei nº 195/67 sob pena de decretar-se como inválida a norma tributária produzida pelo referido Ente Federativo e, por conseguinte, como nulos ou anuláveis os atos praticados com fundamento no regramento viciado.

## 1. RELATÓRIO

Trata-se de processo de consulta formulada pelo Prefeito do



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Município de Uiratã, Sr. Fábio de Oliveira D Alecio, acerca de dúvida sobre a instituição da Contribuição de Melhoria prevista no inciso III do artigo 145 da Constituição Federal<sup>1</sup>.

As questões apresentadas foram formuladas nos seguintes termos:

**(i)** o lançamento do crédito tributário é lícito da forma que foi feita? **(ii)** o Município deve cancelar o lançamento desses créditos tributários e proceder a restituição dos contribuintes que já tenham realizado o pagamento parcial ou integral?

Parecer Jurídico da Assessoria Jurídica foi acostado na Peça nº 4.

Consulta recebida conforme Despacho 727/21-GCNB (Peça nº 10). Após, o feito foi enviado, consoante o § 2º art. 313 do Regimento Interno, para a Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca (SJB), a qual, por intermédio da Informação nº 89/21 (Peça nº 11), noticiou a existência de duas decisões que tangenciam o assunto, conforme segue: (i) Acórdão nº 1730/18-Tribunal Pleno<sup>2</sup> e (ii) Acórdão nº 957/18 -Tribunal Pleno<sup>3</sup>;

Na sequência, os autos foram remetidos às Coordenadorias Geral de Fiscalização (CGF), à Coordenadoria de Gestão Municipal (CGM), e à Coordenadoria de Gestão Estadual (CGE).

A CGF, no Despacho nº 860/21-CGF (Peça nº 14), relata que não foram identificados impactos imediatos em sistemas ou em fiscalizações realizadas pelas Coordenadorias vinculadas a ela.

A CGM, por meio da Instrução nº 3446/21-CGM (Peça nº 15), manifestou-se nos seguintes termos:

CONSULTA. Caso concreto. Interesse público configurado. Instituição e lançamento de crédito tributário a título de contribuição de melhoria sem lei específica prévia. Falta

<sup>1</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>2</sup> Processo de Consulta nº 611500/16 originário do Município de Marilândia do Sul. Ementa: Concessão de incentivos econômicos e fiscais pelos Municípios para a instalação de novas empresas ou ampliação das atividades daquelas já instaladas, com o fim precípuo de aumentar a geração de empregos diretos e indiretos e a arrecadação de tributos. Relator: Conselheiro Ivan Lelis Bonilha.

<sup>3</sup> Processo de Denúncia nº 277037/01 originário do Município de Alvorada do Sul. Ementa: Extinção de Fundo de Previdência. Recursos utilizados para o pagamento de precatórios requisitórios e acordos judiciais. Ilegalidade. Cobrança de contribuição de melhoria. Ausência dos requisitos legais. Nomeação de candidatos analfabetos em concurso público. Relator: Conselheiro Fábio Camargo de Souza.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

de estimativa da valorização dos imóveis lindeiros à obra pública. Ofensa ao Código Tributário Nacional, ao Decreto –Lei nº 195/67, à Constituição Federal e à jurisprudência consolidada sobre o tema. Lançamento flagrantemente ilegal e inconstitucional. Nulidade dos lançamentos tributários.

Por sua vez, o Ministério Público de Contas (MPC), por meio do Parecer nº 160/22 - PGC (Peça nº 16), pugnou pelo conhecimento da presente Consulta para, no mérito, ofertar-se as seguintes respostas:

1. A instituição de contribuição de melhoria demanda a edição de lei específica e prévia à constituição do crédito tributário, submetida aos requisitos estabelecidos no art. 82 do Código Tributário Nacional;
2. É ilícita a instituição de contribuição de melhoria mediante simples ato administrativo, ainda que sua edição seja autorizada na legislação local, em virtude dos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade tributárias, bem como do pacto federativo;
3. A partir dos efeitos concretos disciplinados na respectiva legislação instituidora, o lançamento da contribuição de melhoria demanda a verificação da ocorrência do fato gerador, consistente na efetiva valorização imobiliária decorrente da obra pública, a identificação do sujeito passivo e a efetivação do cálculo do tributo;
4. A hipótese de constituição do crédito tributário em desacordo com as premissas anteriores atrai sua invalidade, que deve ser reconhecida pela Administração, no exercício da autotutela, competindo-lhe a anulação dos lançamentos porventura efetuados e a restituição dos valores indevidamente cobrados, segundo a disciplina dos art. 165 e seguintes do Código Tributário Nacional.



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, fundamentado nos pressupostos dos artigos 311<sup>4</sup> e 312<sup>5</sup> do Regimento Interno, reitero que a presente consulta foi formulada por autoridade legítima, amparada em parecer jurídico, com apresentação objetiva dos quesitos e indicação precisa da dúvida a respeito de matéria jurídica de competência desta Corte.

Em que pese as questões formuladas se referirem a caso concreto, julgo, em consonância com o posicionamento da unidade de instrução técnica, conveniente a manutenção do juízo de admissibilidade do feito por tratar-se de consulta sobre tema de relevante interesse público que pode ser respondida em tese, conforme previsão do § 1º do Artigo 311 do Regimento<sup>6</sup>.

Feitas tais considerações preambulares, passo a analisar o mérito.

As receitas tributárias são a principal fonte de arrecadação do Estado para o financiamento de suas atividades e no intuito de viabilizar, sob o aspecto jurídico, os tramites e meios necessário para a obtenção de tais recursos financeiros, o ordenamento jurídico pátrio delimitou quais seriam a competências tributárias (instituição e majoração de tributos) e legislativas (sobre os tributos) de cada um dos Entes que compõe a nossa Federação.

Em síntese, a competência configura uma espécie de poder jurídico, ou seja, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Na qualidade de poder jurídico, pode ser entendida, mais

---

<sup>4</sup> **Art. 311.** A consulta formulada ao Tribunal de Contas, conforme o disposto no Título II, Capítulo II, Seção VII, da Lei Complementar nº 113/2005, deverá atender aos seguintes requisitos:

I - ser formulada por autoridade legítima;

II - conter apresentação objetiva dos quesitos, com indicação precisa de dúvida;

III - versar sobre dúvida na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência do Tribunal;

IV - ser instruída por parecer jurídico ou técnico emitido pela assessoria técnica ou jurídica do órgão ou entidade consulente, opinando acerca da matéria objeto da consulta;

V - ser formulada em tese.

<sup>5</sup> **Art. 312.** Estão legitimados para formular consulta:

(...)

II - no âmbito municipal, Prefeito, Presidente de Câmara Municipal, Procurador Geral do Município, dirigentes de autarquias, sociedades de economia mista, empresas públicas, fundações instituídas e mantidas pelo município, consórcios intermunicipais e conselhos constitucionais e legais;

<sup>6</sup> **Art. 311.** A consulta formulada ao Tribunal de Contas, conforme o disposto no Título II, Capítulo II, Seção VII, da Lei Complementar nº 113/2005, deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

§ 1º Havendo relevante interesse público, devidamente motivado, a consulta que versar sobre dúvida quanto à interpretação e aplicação da legislação, em caso concreto, poderá ser conhecida, mas a resposta oferecida pelo Tribunal será sempre em tese.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

detidamente, como aptidão juridicamente instituída para se criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por intermédio e em conformidade com certos enunciados<sup>7</sup>.

Ferraz Jr. cita que a norma que fixa a competência é intitulada de “normas de competência” em oposição às chamadas “normas de conduta” (cf. Ross. Lógica de las Normas, 1968), sendo que a distinção fundamental entre ambas está na relação jurídica que delas deflui e nas consequências de sua violação<sup>8</sup>.

Nessa perspectiva, o autor nos assevera que as “normas de conduta” estatuem relações de obrigação e sua violação implica a responsabilização. Por outro lado, as normas de competência estatuem relações de sujeição e sua infringência afeta-lhes a eficácia<sup>9</sup>.

Pois bem, no que concerne à **competência legislativa** sobre Direito Tributário, o inciso I e os §§ 1º a 4º, todos, do artigo 24 da Constituição Federal preveem que:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

<sup>7</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência Tributária Municipal. Revista de Direito Tributário, nº 54, RT, São Paulo: 1990, pp. 158-163.

<sup>8</sup> FERRAZ JR, op. cit., pp. 158-163.

<sup>9</sup> FERRAZ JR, op. cit., pp. 158-163.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Como regra, no campo da competência concorrente para legislar, inclusive sobre direito tributário, o art. 24 da Constituição Federal dispõe caber à União editar normas gerais, podendo os estados e o Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, exercer a competência plena para editar tanto normas de caráter geral quanto normas específicas. Sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei do Estado ou do Distrito Federal<sup>10</sup>. Os Municípios, em que pese não participarem da competência concorrente, podem legislar sobre Direito Tributário, mas com fundamento nos incisos I e II do artigo 30 da Constituição Federal, conforme segue:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de **interesse local**;

II - **suplementar** a legislação federal e a estadual no que couber; (grifo nosso).

Quanto delimitação do que viria a ser a dita norma geral de direito tributário, o inciso III do artigo 146 da Constituição Federal prevê o que segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta [Constituição](#), a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 851.108/SP. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator: Ministro Dias Toffoli. 01 de março de 2021.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

No tocante a **competência tributária**, a Constituição Federal, nos artigos 153 a 156, lista quais são as espécies de tributos que podem ser instituídas pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios. O art. 6º do Código Tributário Nacional - CTN reza que competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto no próprio CTN.

Portanto, existe um arranjo que delimita as atribuições e as matérias a serem tratadas por cada um dos atores indicados pelo texto Constitucional. A inobservância dessa arquitetura legislativa, com a invasão da competência legislativa ou tributária por Ente Federativo sobre a de outro, configura o desrespeito ao pacto federativo e redundando na invalidade da norma produzida pelo Ente incompetente e, por conseguinte, na nulidade dos atos praticados com fundamento na norma viciada.

Nessa perspectiva, a Contribuição de Melhoria, espécie de tributo prevista no inciso III do artigo 145 da Constituição Federal, tem origem, no dizer da doutrina, da máxima de “proibição ao enriquecimento sem causa”, criando uma barreira ao aumento patrimonial do particular às custas do Poder Público. Assim, a lógica por trás da exação é a de que a riqueza alcançada pelo contribuinte pela valorização de seu imóvel, em decorrência de obra pública, deve reverter-se aos cofres públicos<sup>11</sup>.

O art. 1º do Decreto Lei nº 195/1967<sup>12</sup>, prevê que o fato gerador da

<sup>11</sup> NOVAIS. Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

<sup>12</sup> Art 1º A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

contribuição de melhoria será o acréscimo nos imóveis beneficiados pela realização de obras públicas, sendo que o artigo 81 do Código Tributário Nacional estabelece que<sup>13</sup>:

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

A **competência** para instituição dessa espécie tributária é **comum** entre os entes políticos tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e tem natureza contraprestacional, dada a exigência de execução da obra para que o Poder Público tenha legitimidade para a cobrança da exação<sup>14</sup>.

Registra-se, como muito bem apontado pela unidade de instrução técnica<sup>15</sup>, que não há lacuna legislativa, no âmbito federal, a respeito da definição das normas gerais relacionadas à espécie tributária contribuição de melhoria, pois o Decreto-Lei nº 195/67 e os artigos 81 e 82 do CTN delimitam o fato gerador da contribuição de melhoria (valorização de um imóvel decorrente de realização de obra pública); a base de cálculo desse tributo (acréscimo de valor ao imóvel que resultar da obra realizada); o sujeito passivo tributário (proprietário do imóvel lindeiro à obra pública) e os critérios condicionantes do lançamento desse tributo.

Portanto, ao editar norma de natureza tributária que verse sobre a contribuição de melhoria, a municipalidade deve respeitar, além dos pressupostos e princípios constitucionais, os ditames dos artigos 81 e 82 do CTN, complementados, no que couber, pelo Decreto – Lei nº 195/67 sob pena de decretar-se como inválida a norma tributária produzida pelo referido Ente Federativo e, por conseguinte, como nulos ou anuláveis os atos praticados em decorrência do regramento viciado.

<sup>13</sup> O entendimento da Doutrina é no sentido de que as previsões do Decreto-Lei nº 195/67 não derogaram as disposições dos Artigos 81 e 82 do CTN, vigendo ambas para regulamentar a Contribuição de Melhoria. (ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2016.)

<sup>14</sup> NOVAIS. *op. cit.*

<sup>15</sup> Conforme consta na folha nº 11 da Instrução nº 3446/21 (Peça nº 15).



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Sob o aspecto prático, o artigo 82 do CTN prevê quais seriam os requisitos a serem observados para fins de instituição da contribuição de melhoria, como exposto adiante:

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.

Consigna-se, com fundamento na alínea “a” do inciso III do artigo



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

150 da Constituição Federal<sup>16</sup> c/c com o inciso I do artigo 82 do CTN, ser imprescindível a edição de lei específica e prévia para cada uma das obras públicas que estarão sujeitas a tributação da contribuição de melhoria. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça - STJ se posicionou nos seguintes termos:

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 a lei que institui a contribuição de melhoria, só pode se tarar de lei específica, dada a natureza concreta dos dados exigidos.** 2. Acórdão recorrido consome a jurisprudência firmada em ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção do STJ. 3. Recurso Especial não Provido. (STJ, REsp: 1676246 SC 2017/01171543. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data de Julgamento: 05/09/2017, T2 – Segunda Turma. Data de Publicação: DJe 13/09/2017) (grifo nosso)

O Plenário deste Tribunal de Contas expediu decisões sobre o assunto nos seguintes moldes:

**DENÚNCIA Nº 277037/01. ACÓRDÃO Nº 957/18-TRIBUNAL PLENO. RELATOR: CONSELHEIRO FÁBIO CAMARGO DE SOUZA.**

Verifico que a irregularidade relativa à cobrança indevida da contribuição de melhoria, a COFIM sugeriu a procedência da denúncia, **tendo em vista a ilegalidade na instituição e na cobrança de contribuição de melhoria ausente de lei específica**, pela carência de notificação aos contribuintes, pela falta de averiguação de qual teria sido exatamente o acréscimo

<sup>16</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

nos imóveis dos contribuintes (limite individual), mas sem a aplicação de multa, em razão da lei local ser anterior à Lei

Complementar nº 113/2005. (grifo nosso)

**REPRESENTAÇÃO DA LEI 8.666/93 Nº 600611/18.  
ACÓRDÃO Nº 1453/20-TRIBUNAL PLENO. RELATOR:  
CONSELHEIRO IVENS LELIS BONILHA.**

Contudo, como se verificou no presente processo, não houve edição de lei específica autorizadora da referida contribuição de melhoria, motivo pelo qual o lançamento realmente não poderia ter se realizado, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária.

Assim, em consonância com o posicionamento da unidade de instrução técnica, entendo que o lançamento tributário referente à contribuição de melhoria só será válido se houver prévia e específica lei de efeitos concretos que respeite os pressupostos do artigo 81 e 82 do CTN, sendo inconcebível a tentativa de cobrança da referida exação a partir da *(i)* previsão abstrata constante no Código Tributário Municipal e *(ii)* da expedição de ato administrativo (Edital) para fins de atendimentos dos aspectos concretos exigidos pelo artigo 82 do CTN.

O fato gerador da contribuição de melhoria e a valorização imobiliária oriunda de obra pública. O STF assentou em sua jurisprudência que a base de cálculo do tributo será exatamente o valor acrescido, ou seja, a diferença entre os valores inicial e final do imóvel<sup>17</sup>, conforme segue:

“Sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer o *quantum* da valorização imobiliária” (STF, 2ª Turma, RE 114.069-1/SP, Relator Ministro Carlos Veloso. Data do

<sup>17</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense/São Paulo: Método, 2016.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

Julgamento: 30/09/1994, Data da publicação DJ 02/05/1994)

O Superior Tribunal de Justiça se posicionou sobre o tema nos mesmos termos, conforme segue:

- 1 – A Entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: a) exigência fiscal decorre de despesas decorrentes de obra pública realizada; b) a obra provocou a valorização do imóvel; c) a base de cálculo é a diferença entre os dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra.
2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (Geraldo Ataliba).
3. Precedentes jurisprudenciais (...).
4. Adoção também da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério da *mais valia* para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória)” (STJ, 1ª Turma. REsp 169.131/SP. Relator: Ministro José Delgado, Data de Julgamento 02/06/1998, Data de Publicação DJ 03/08/1998).

Desta forma, pode-se concluir, em concordância com a tese da unidade de instrução técnica, que a cobrança da contribuição de melhoria justifica-se se restar constatada a ocorrência efetiva de valorização (mais valia) do imóvel lindeiro à obra e que tal valorização resulte, necessariamente, da realização da obra pública.

Além disso, no caput do artigo 81 do CTN consta de forma expressa que cobrança feita ao contribuinte a título de contribuição de melhoria está sujeita limite total a despesa realizada e ao limite individual o acréscimo de valor que da



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

obra resultar para cada imóvel.

Por derradeiro, a lei instituidora da contribuição de melhoria deve determinar a parcela do custo da obra a ser financiada pelo tributo (CTN, 82, I, “c”), sendo que a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização (CTN, art. 82, § 1.º).

Feitas todas as considerações e em integral anuência às manifestações da unidade de instrução técnica e do Ministério Público de Contas proponho, em tese, a seguinte resposta aos questionamentos apresentados:

1. Tendo em vista a alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal<sup>18</sup> e o inciso I do artigo 82 do CTN, a instituição da contribuição de melhoria requer a edição de lei de efeitos concretos específica e prévia para cada uma das obras públicas que estarão sujeitas a sua tributação;
2. O lançamento tributário referente à contribuição de melhoria só será válido se houver prévia e específica lei de efeitos concretos que respeite os pressupostos dos artigos 81 e 82 do CTN;
3. A cobrança da contribuição de melhoria justifica-se se restar constatada a ocorrência efetiva de valorização (mais valia) do imóvel lindeiro à obra e que tal valorização resulte, necessariamente, da realização da obra pública;
4. Na expedição de norma de natureza tributária que verse sobre a contribuição de melhoria, a municipalidade deve respeitar, além dos pressupostos e princípios constitucionais, os ditames dos artigos 81 e 82 do CTN, complementados, no que couber, pelo Decreto – Lei nº 195/67 sob pena de decretar-se como inválida a norma tributária produzida pelo referido Ente Federativo e, por conseguinte, como nulos ou anuláveis os atos praticados em decorrência do regramento

<sup>18</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

viciado.

### 3. VOTO

Diante do exposto, **VOTO** pelo **CONHECIMENTO** da presente Consulta e no mérito pela **RESPOSTA** dos questionamentos no sentido de que:

- I. Tendo em vista a alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal e o inciso I do artigo 82 do CTN, a instituição da contribuição de melhoria requer a edição de lei de efeitos concretos específica e prévia para cada uma das obras públicas que estarão sujeitas a sua tributação;
- II. O lançamento tributário referente à contribuição de melhoria só será válido se houver prévia e específica lei de efeitos concretos que respeite os pressupostos dos artigos 81 e 82 do CTN;
- III. A cobrança da contribuição de melhoria justifica-se se restar constatada a ocorrência efetiva de valorização (mais valia) do imóvel lindeiro à obra e que tal valorização resulte, necessariamente, da realização da obra pública;
- IV. Na expedição de norma de natureza tributária que verse sobre a contribuição de melhoria, a municipalidade deve respeitar, além dos pressupostos e princípios constitucionais, os ditames dos artigos 81 e 82 do CTN, complementados, no que couber, pelo Decreto – Lei nº 195/67 sob pena de decretar-se como inválida a norma tributária produzida pelo referido Ente Federativo e, por conseguinte, como nulos ou anuláveis os atos praticados em com fundamento no regramento viciado.

Nestes termos, após o trânsito em julgado da presente decisão, determino a remessa destes autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para os registros pertinentes e, na sequência, à Diretoria de Protocolo, para o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

**VISTOS, relatados e discutidos,**

## **ACORDAM**

OS MEMBROS DO TRIBUNAL PLENO do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ, nos termos do voto do Relator, Conselheiro NESTOR BAPTISTA, por unanimidade, em:

I – **CONHECER** a presente Consulta e no mérito pela **RESPOSTA** dos questionamentos no sentido de que:

(i) Tendo em vista a alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal e o inciso I do artigo 82 do CTN, a instituição da contribuição de melhoria requer a edição de lei de efeitos concretos específica e prévia para cada uma das obras públicas que estarão sujeitas a sua tributação;

(ii) O lançamento tributário referente à contribuição de melhoria só será válido se houver prévia e específica lei de efeitos concretos que respeite os pressupostos dos artigos 81 e 82 do CTN;

(iii) A cobrança da contribuição de melhoria justifica-se se restar constatada a ocorrência efetiva de valorização (mais valia) do imóvel lindeiro à obra e que tal valorização resulte, necessariamente, da realização da obra pública;

(iv) Na expedição de norma de natureza tributária que verse sobre a contribuição de melhoria, a municipalidade deve respeitar, além dos pressupostos e princípios constitucionais, os ditames dos artigos 81 e 82 do CTN, complementados, no que couber, pelo Decreto – Lei nº 195/67 sob pena de decretar-se como inválida a norma tributária produzida pelo referido Ente Federativo e, por conseguinte, como nulos ou anuláveis os atos praticados em com fundamento no regramento viciado.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

II – Determinar, nestes termos, após o trânsito em julgado da presente decisão, a remessa destes autos à Supervisão de Jurisprudência e Biblioteca para os registros pertinentes e, na sequência, à Diretoria de Protocolo, para o encerramento do processo, nos termos do art. 398, § 1º e art. 168, VII, do Regimento Interno.

Votaram, nos termos acima, os Conselheiros NESTOR BAPTISTA, FERNANDO AUGUSTO MELLO GUIMARÃES, IVAN LELIS BONILHA, JOSE DURVAL MATTOS DO AMARAL e IVENS ZSCHOERPER LINHARES e o Auditor SÉRGIO RICARDO VALADARES FONSECA.

Presente a Procuradora Geral do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, VALERIA BORBA.

Plenário Virtual, 27 de outubro de 2022 – Sessão Ordinária Virtual nº 15.

**NESTOR BAPTISTA**  
Conselheiro Relator

Documento assinado digitalmente

**FABIO DE SOUZA CAMARGO**  
Presidente