

## **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NA GESTÃO FISCAL: UMA FORMA DE FINANCIAMENTO DAS OBRAS PÚBLICAS DE GRANDE VULTO**

### ***CONTRIBUTION OF IMPROVED FISCAL MANAGEMENT: A WAY OF FINANCING PUBLIC WORKS IN LARGE PROJECTS***

#### **Aline Duarte Moraes Castelo**

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará – UECE, Especialista em Controladoria e Finanças pela Faculdade Ateneu. Mestranda em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará – UFC. Professora da Faculdade Ateneu.

E-mail: aline\_dmf@hotmail.com

#### **Joelma Leite Castelo**

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR. Mestre em Controladoria pela UFC. Especialista em Controladoria pela UFC. Professora Universitária.

E-mail: joelmacastelo@hotmail.com

#### **Samuel Leite Castelo**

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Mestre em Administração de Empresas pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR e Doutorando em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Sustentável pela Universidade de Barcelona. Professor Efetivo da UECE e Analista de Planejamento e Orçamento.

E-mail: samuel.castelo@seplag.ce.gov.br

#### **Vitor Gonçalves Pinho**

Graduado em Ciências Contábeis. Especialista em Auditoria Governamental. Especialista em Administração Pública. Analista de Controle Externo do TCE-CE.

E-mail: vitopinho21@gmail.com

## **RESUMO**

O presente artigo analisa a instituição e cobrança da contribuição de melhoria enquanto medida necessária ao exercício da gestão fiscal responsável, com base no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Foi efetuada pesquisa junto a material bibliográfico, normas e jurisprudência, abordando os aspectos legais, princípios e financeiros que legitimam a arrecadação do tributo. Considerou-se que o Estado detentor da respectiva competência tributária não adota, a contento, a sistemática de cobrança da contribuição de melhoria, arcando sozinho com ônus da obra realizada, afetando destarte o equilíbrio das contas públicas. Em face da atual efervescência de obras públicas de grande porte no Ceará muitas das quais voltadas para a Copa do Mundo de 2014, propõe-se que o pressuposto aqui defendido fosse aplicado pela Administração estadual, com vistas à recomposição do tesouro público.

Palavras-chave: Contribuição de melhoria; Gestão fiscal responsável; Lei de Responsabilidade Fiscal; Competência tributária; Equilíbrio das contas públicas; Copa do Mundo de 2014; Administração estadual.

## **ABSTRACT**

*This article examines the imposition and collection of contributions as a measure of improvement needed to pursue responsible fiscal management, based on art. 11 of the Fiscal Responsibility Law. This research carried out together with bibliographic material, rules and case law, addressing the legal aspects, principles, and financiers that legitimize the tax collection. It was considered that the owner of the relevant state taxing authority does not adopt to the satisfaction, the systematic collection of improvement contribution, bearing alone the burden of the work carried out in this manner affecting the balance of public accounts. Given the current excitement of large public works in Ceará, many of which focused on World Cup 2014, it was proposed that the assumption here was defended by the state government implemented, aiming at the restoration of the exchequer.*

*Key-words: Improvement fee; Responsible fiscal management, Fiscal Responsibility Law, Jurisdiction tax; Balance of public accounts; World Cup 2014; State government.*

## 1 INTRODUÇÃO

Há um jargão muito conhecido na Economia, segundo o qual os recursos são escassos e as necessidades humanas, ilimitadas. Diante dessa premissa, é fundamental que os homens e as instituições, entre elas o Estado, utilizem de maneira racional e eficiente seus ganhos, no intuito de satisfazerem suas finalidades mais prementes.

Nessa esteira, cabe aos Entes Federativos União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituir e cobrar os tributos de suas respectivas competências constitucionais, visando à consecução do objetivo maior do Estado: atender as necessidades da sociedade, mediante oferta de serviços e bens públicos.

É espécie do gênero tributo a contribuição de melhoria, que, na dicção do art. 81 do Código Tributário Nacional - CTN, pode ser cobrada pelos Entes supracitados 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.

Outra norma de natureza complementar aponta para a obrigatoriedade de o sujeito ativo tributário efetivar seu dever de cobrar a contribuição de melhoria, se verificada logicamente a ocorrência do correspondente fato gerador (valorização imobiliária oriunda de obra pública). Trata-se da Lei de Responsabilidade Fiscal LRF, que em seu art. 11 preconiza serem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, prevista e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Em contraponto às disposições legais expostas, muitos municípios e estados se furtam da obrigação de cobrar a exação em comento, por diferentes razões, a saber: desconhecimento, interesses político-eleitorais, inexistência de paradigmas voltados para o cálculo da valorização imobiliária, dificuldade em delimitar as áreas valorizadas pela obra pública, entre outros.

Com base no cenário descrito, cabe a crucial pergunta: A instituição e cobrança da contribuição de melhoria se configura realmente como fonte indispensável de recursos ao Estado que se encontra descapitalizado em face da execução de obras públicas vultosas?

Como forma de confirmar a assertiva acima colocada, abordar-se a instituição e cobrança do tributo em comento sob os prismas legalista e financista, atendendo aos seguintes

objetivos específicos: a) corroborar a conformidade da contribuição de melhoria, as normas legais, considerando os aspectos afetos ao fato gerador e ao limite da cobrança de valores; b) pontuar acerca da facultatividade no exercício da competência tributária; c) demonstrar sob o enfoque financeiro o traço de justiça fiscal característico à contribuição de melhoria; e d) enfatizar que a previsão, instituição e arrecadação do tributo estudado se configura em requisito básico da gestão fiscal responsável, contribuindo também para a manutenção do equilíbrio nas contas públicas.

Cabe ressaltar, no objetivo deste trabalho estudar as razões para a não implementação do tributo em menção; a finalidade buscada aqui se basearem demonstrar sob os prismas legal e financeiro que tal comportamento inerte do Ente deve ser mudado, para o bem do Estado de Direito, da justiça fiscal e da responsabilidade na gestão pública.

Nesse contexto, aborda-se sobre os recursos provindos da cobrança da contribuição de melhoria para o Estado do Ceará que esta executar obras com orçamentos vultosos porque infraestruturais no fito de se preparar da melhor forma para receber jogos da Copa do Mundo de 2014, evento da maior grandeza, que trará benefícios tanto imediatos como de longo prazo para a economia alencarina.

Logicamente, em face do disposto no art. 81 do CTN, tal gravame tributário somente poderá ser instituído e cobrado após a pertinente valorização imobiliária, de tal forma que, apenas depois de finalizada a obra (ou excepcionalmente no decorrer desta, desde que tenha resultado em inequívoca valorização do imóvel particular), ser permitido ao Estado do Ceará se ressarcir pela despesa de capital efetuada<sup>1</sup>.

Em termos pragmáticos, propõe-se que o presente estudo contribua para atenuar o impacto financeiro decorrente das obras públicas suscitadas, mediante arrecadação, pelo Estado do Ceará de contribuição de melhoria junto aos contribuintes comprovadamente beneficiados, de forma que os recursos tributários recebidos possam ser utilizados para amortizar as operações de crédito realizadas pelo Estado junto a instituições financeiras nacionais e internacionais.

Quanto à metodologia utilizada no presente artigo, realizar-se-á uma pesquisa exploratória junto a materiais bibliográficos atinentes ao tema, assim como a legislação e jurisprudência correlacionadas.

---

<sup>1</sup> Aproveita-se o momento para esclarecer que o vocábulo “financiamento” utilizado no tema deste artigo, possui a acepção genérica de “recebimento” ou “ressarcimento” haja vista que a contribuição de melhoria só pode ser arrecadada *a posteriori* da despesa pública executada, sendo o financiamento, *stricto sensu*, uma forma de recebimento anterior ao gasto realizado.

A temática ora estudada será desenvolvida em quatro tópicos interdependentes, relacionados à exposição de motivos pelos quais a instituição e cobrança da contribuição de melhoria legal, legítima, justa e eficiente. A segmentação se dará da seguinte forma: a) A contribuição de melhoria; b) O exercício da competência tributária; c) Justiça fiscal; e d) Gestão fiscal responsável.

## 2 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Com base no que dispõe o art. 81 do Código Tributário Nacional (CTN), a contribuição de melhoria tributo de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

A referida espécie tributária regulada normativamente pela Constituição Federal (art. 145, III), CTN (arts. 81 e 82) e Decreto-Lei nº. 195/67, cujo art. 1º descreve como respectivo fato gerador “o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”. Válido realçar que o suscitado Decreto-Lei foi devidamente recepcionado pela atual Constituição, nos dizeres da Sumula nº. 496, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Segundo Alexandre (2010, p. 72), a multicitada contribuição é tributo vinculado, uma vez que sua cobrança depende de ação específica estatal, qual seja a realização de obra pública da qual resulte valorização de imóvel particular. Logo, a contribuição de melhoria tem caráter de ressarcimento, não podendo ser cobrada pelo Estado nos casos de inexistência de valorização (Carneiro, 2007).

“Não é a realização de obra pública que gera a obrigação de pagar a contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização [...] se decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte”. (Machado, 2007, p. 456).

Frise, não é necessário a obra estar concluída para legitimar a cobrança do gravame em menção. O professor Ricardo Alexandre (2010, p. 73) leciona que, em casos excepcionais, o tributo poderá ser cobrado por conta da realização de parte da obra, desde que a parcela construída tenha inequivocamente resultado em valorização dos imóveis localizados na área de influência.

Ainda acerca da valorização imobiliária retrocitada, entende a Suprema Corte brasileira pela sua indispensabilidade para a cobrança da contribuição de melhoria:

**Contribuição de melhoria na gestão fiscal: uma forma de financiamento das obras públicas de grande vulto**

Sem valorização imobiliária decorrente de obra pública não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta valorização e a sua base de cálculo a diferença entre os dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer o quantum da valorização imobiliária. (STF, 2<sup>a</sup> T., RE 114.069-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 30.09.1994, DJ 02.05.1994, p. 26.171)

Firme-se que no Superior Tribunal de Justiça (STJ) a exegese tem sido a mesma, consoante se vê na Ementa do Acórdão proferido em sede de julgamento do recurso especial 169.131/SP, *in verbis*:

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 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 de 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. 1<sup>a</sup> T., REsp 169.131/SP, Rel. Min. José Delgado, j. 02.06.1998, DJ 03.08.1998,p. 143).

É preciso destacar ainda que a “realização de pavimentação nova, suscetível de vir a caracterizar benefício direto a imóvel determinado” incrementando seu valor, pode ensejar a cobrança da contribuição de melhoria, o que não acontece no caso de simples “recapeamento de via pública já asfaltada” o qual constitui mero serviço de manutenção e conservação, não ocasionando, destarte, a cobrança do gravame (STF, 1<sup>a</sup> T., RE 116.148/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti , j. 16.02.1993, DJ 21.05.1993, p.9.768).

O art. 81 do CTN preconiza em sua parte final que os limites de valor para a cobrança da contribuição de melhoria são a despesa realizada pelo Estado (limite total) e o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (limite individual).

Nesse ponto, Coelho (2008, p. 618) ensina que “o custo da obra não poderá nunca ser superado pelo somatório das contribuições de melhoria cobradas aos proprietários” sendo a contribuição de melhoria “cobrada para cobrir o custo da obra valorizada e não para captar a

mais-valia imobiliária (uso extrafiscal), vez que as valorizações somadas poderiam superar o custo da obra valorizadora”.

Em suma, o Ente tributante não pode cobrar, a título de contribuição de melhoria, mais do que gastou com a obra, pois se assim o fizesse, estaria promovendo enriquecimento sem causa do próprio Estado.

Quanto ao limite individual para a cobrança, o mesmo se fundamenta no fato de que a exação tributária multicitada vinculada à valorização imobiliária, portanto, caso se cobrasse de determinado contribuinte mais do que seu imóvel valorizou, a parcela excedente poderia ser considerada imposto, em vista de se desvincular de quaisquer ação estatal (Alexandre, 2010, p. 74).

### **3 O EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

É necessário diferenciar a competência para legislar sobre direito tributário de competência tributária, sendo esta última objeto do presente trabalho. A competência para legislar sobre matéria tributária foi repartida pelo constituinte originário entre a União, Estados e Distrito Federal - DF, de forma concorrente, consoante se vê no art. 24, inciso I, §§ 1º a 4º, da Constituição Federal de 1988 CF/88.

Nessa esteira, cabe à União editar normas gerais, de observância obrigatória para todos os demais entes federados, sendo permitida aos Estados e ao DF a produção de leis específicas (desde que não contrariem a norma geral), as quais atendam as peculiaridades regionais. Segundo Alexandre (2010, p. 198), tal método de repartição quanto à competência legiferante classificado pela doutrina como vertical.

No Brasil, o poder tributário partilhado entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, sendo denominada de competência tributária a delimitação jurídica de tal poder (Machado, 2007, p.60). A referida repartição de competências efetuada na seara da Carta Cidadã de 1988, em seu art. 145, *in litteris*:

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

## **Contribuição de melhoria na gestão fiscal: uma forma de financiamento das obras públicas de grande vulto**

A competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações ao poder de tributar existentes nas Constituições (federal e estadual), Leis Orgânicas ou no CTN, sendo indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (arts. 6º e 7º, CTN).

De forma didática, ensina o professor Ricardo Alexandre (2010, p. 205) que a competência tributária *stricto sensu* “é política e se refere à possibilidade de editar lei instituindo o tributo, definindo seus elementos essenciais (fatos geradores, contribuintes, alíquotas e bases de cálculo)”.

Infere-se, pela utilização dos vocábulos “poderão” (art. 145, CF/88) e “possibilidade” (doutrina acima relacionada), que o exercício da competência tributária facultativo, podendo ou não o respectivo Ente instituir e cobrar os tributos de sua alçada constitucional.

Corrobora tal exegese o eminentente tributarista Coelho (2008, p. 478), segundo o qual “a regra de competência não é poder-dever, senão que poder-faculdade [...] os legisladores podem instituir ou não os tributos que lhes foram dados pela Constituição”.

Diante do cenário acima traçado, vislumbra-se que a Constituição não cria tributos; ela tão somente atribui aos Entes Federativos a competência para a execução de tal mister, sendo válido repisar que o exercício de tal parcela de poder possui natureza facultativa.

Necessário se salientar que, malgrado o exercício da competência tributária ser facultativo, consoante demonstrado alhures, os Entes federativos não podem, deliberadamente e sem justificativas plausíveis, abster-se de instituir e cobrar tributos de sua alçada, conforme se verá mais à frente, no tópico relacionado à gestão fiscal responsável.

## **4 JUSTIÇA FISCAL**

Para Giambiagi e Além (2008), a equidade, enquanto aspecto básico da teoria da tributação, deriva da ideia de que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa entre os diversos indivíduos da sociedade, devendo cada contribuinte contribuir com uma parcela justa, visando cobrir os custos do governo.

A esse respeito, acentua Nascimento (2009, p. 102) que o princípio da equidade tributária visa atender ao “objetivo de redistribuição de riqueza e da renda por parte do Estado”, de forma a evitar a malsinada concentração de rendas.

Ainda de acordo com o autor, tal princípio deve responder a duas questões básicas: quem deve pagar e quanto se deve pagar de tributo, sendo válido frisar que a primeira indagação deve ser respondida com base na regra da generalidade, de sorte que todos que manifestem capacidade contributiva sejam alcançados.

No que concerne ao *quantum* tributário a pagar, é preciso destacar a existência de duas correntes econômicas que utilizam bases distintas para a mensuração: a) critério da capacidade de pagamento; b) critério do benefício.

De maneira geral, o critério de mensuração baseado na capacidade de pagamento mais aplicável no caso dos impostos (tributos não vinculados a atividade estatal). Tal abordagem permite a formulação de uma regra geral de tributação para a sociedade, de forma que contribuintes com igual capacidade paguem um mesmo nível de impostos, ao passo que os desiguais em capacidade de pagamento contribuam de forma diversa (Giambiagi e Além, 2008).

Pelo fato de a contribuição de melhoria ser tributo cuja cobrança depende de ação específica por parte do Estado (tributo vinculado), utilizar-se-á o critério do benefício como fundamento principiológico, visando demonstrar o traço de justiça fiscal inerente a essa exação tributária.

Richard Musgrave e Peggy Musgrave, *apud* Pessoa<sup>2</sup>, definem o princípio do benefício da seguinte forma: “Sob um regime estrito de tributação de acordo com o princípio do benefício, cada contribuinte seria tributado de acordo com sua demanda por serviços públicos”.

Por sua vez, ressalvam Giambiagi e Além (2008) que tal abordagem não é de fácil implementação, mas que uma aplicação parcial do postulado possível (e desejável) nas situações em que o financiamento de bens e serviços públicos se dê diretamente, sempre que os benefícios puderem ser associados a um indivíduo em particular, que deverá pagar pelo usufruto daqueles.

Nessa esteira, vê-se que o fato gerador da contribuição de melhoria possibilita a plena aplicação do princípio do benefício, visto que a valorização do imóvel particular (benefício) mensurada de acordo (diretamente) com a obra pública realizada (serviço estatal).

---

2 O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações. XV Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito CONPEDI, Manaus, p. 7, 2006. Disponível em <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel\\_cesarino\\_pessoa.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel_cesarino_pessoa.pdf)>. Acesso em 10 jan. 2011.

## **Contribuição de melhoria na gestão fiscal: uma forma de financiamento das obras públicas de grande vulto**

Assim, considerando que a obra pública realizada com recursos de toda a população provocou indubitável benefício ao particular, este, em respeito ao postulado da equidade tributária, deve pagar (*pro rata*) ao Estado pelo acréscimo de valor ao imóvel lindeiro. Trata-se de pura e simples aplicação do critério do benefício econômico.

Doutra forma, em relação à contribuição de melhoria, “a existência do tributo tem fundamento ético-jurídico no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa”. (Alexandre, 2010, p. 74). Na opinião do autor, seria injusto o Estado cobrar tributos de toda a sociedade para posteriormente aplicar os recursos arrecadados na consecução de obras públicas que beneficiassem seletivo grupo de donos de imóveis adjacentes à construção. Nesse tocante, lapidar a lição de Hugo de Brito Machado (2007, p. 453):

Não é justo, então, que o proprietário do imóvel valorizado em decorrência da obra pública aufira sozinho essa vantagem para a qual contribuiu toda a sociedade. Por isto o proprietário chamado a pagar a contribuição de melhoria, com a qual de certa forma repõe no Tesouro Públíco o valor ou parte do valor aplicado na obra. [...] Podemos dizer que a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.

Observa-se portanto que a instituição e cobrança da contribuição de melhoria por parte do Ente estatal se faz essencial à promoção e manutenção da justiça fiscal, baseada nos princípios filosófico-econômicos da equidade e benefício tributários, sem olvidar o aspecto ético-jurídico da vedação ao enriquecimento sem causa.

## **5 GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL**

Como consabido, é missão primordial do Estado promover a realização do bem comum, mediante atendimento das necessidades públicas, tais como educação, segurança e saúde, entre outras (Pascoal, 2009).

Nessa perspectiva, preciso o desenvolvimento de atividade financeira consistente em “obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu a outras pessoas de direito público”. (Baleiro, 1998, p. 4).

No intuito de regular referida atividade financeira, foi editada em 04 de maio de 2000 a Lei Complementar nº 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal (art. 1º, LRF).

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e imobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (art. 1º, 1º, LRF)

Do conceito acima se extrai que a renúncia de receitas fator de risco para o equilíbrio nas contas públicas, devendo sua prática ser cuidadosamente planejada pelo Ente que almeje a gestão fiscal responsável de seus recursos. “Expressa a expressão renúncia de receita a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para a sua instituição”. (Martins *et al*, 2009, p. 100).

Dessa forma, a inexistência de instituição ou cobrança da contribuição de melhoria, quando verificada valorização imobiliária oriunda de obra pública, configura-se em clara renúncia (abandono) de receita por parte do Ente detentor da respectiva competência tributária.

Nesse raciocínio, sabe-se que, na maioria das vezes, as obras públicas de grande porte são financiadas por operações de crédito realizadas pelo Estado junto a instituições financeiras nacionais e internacionais, em vista de ser necessário um grande aporte de recursos financeiros na consecução das referidas construções.

Com a assunção das dívidas retrocitadas, o Ente necessitará de recursos para amortizar futuramente seu passivo junto às instituições de crédito financiadoras, de modo que, quanto mais recursos o Estado devedor possuir no seu disponível (caixa e equivalentes a caixa), menor será a possibilidade de inadimplência e renegociações da dívida, as quais encarecem o custo efetivo da transação.

Doutra parte, se o Estado tomador do financiamento oferecer garantia substancial ao respectivo Banco de Desenvolvimento durante a contratação da operação de crédito, o custo do financiamento tenderá a ser menor, possibilitando destarte fluxos de pagamentos futuros menos impactantes no orçamento da Entidade pública tomadora dos recursos.

Nesse cenário, percebe-se a importância da contribuição de melhoria enquanto fonte de recursos para o tesouro público, visando à quitação das dívidas assumidas, sem esquecer que a Fazenda pode se ressarcir pelo total a despesa total realizada na consecução da obra, limitado ao valor do acréscimo individual de cada imóvel beneficiado (art. 81, CTN). Por outro turno, mediante feitura de estudos técnicos que estimem a valorização mínima em área adjacente à obra, pode o Ente tomador do financiamento oferecer como garantia a

## **Contribuição de melhoria na gestão fiscal: uma forma de financiamento das obras públicas de grande vulto**

contribuição de melhoria futuramente incidente, minorando assim o custo da operação para a Fazenda Pública.

No tocante às premissas da gestão financeira responsável, assevera a LRF em seu art. 11 que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

Tal regramento tem caráter principiológico, estando dentro do contexto do equilíbrio nas contas públicas, maior objetivo da LRF (Alexandre, 2010). Segundo Figueiredo e Nóbrega (2007), trata-se de medida tendente ao incremento das receitas próprias, como forma de reduzir a grande dependência dos Entes para com as transferências fiscais.

Ainda com relação ao art. 11 e sua implicação no exercício da competência tributária, assinala Martins et al (2009, p. 340):

A redação enfatiza um princípio assente na doutrina do Direito Administrativo, que a indisponibilidade do bem público: o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer toda a extensão de sua competência tributária, incluindo a eficiência na arrecadação.

Como visto, o dispositivo legal em questão “incorpora regra da doutrina administrativista e, como tal, obriga o agente público a cumprir em toda a sua plenitude o mandato que lhe conferido pela sociedade” (Martins et al, 2009, p. 88). Ainda nos dizeres dos autores, o mandamento normativo visa evitar atitudes fisiológicas comuns na política brasileira, consubstanciadas na máxima “é dando que se recebe”, deturpada no seu sentido original.

O pleno exercício da competência tributária por parte do Estado pressuposto basilar para a gestão fiscal responsável do erário, sendo válido realçar que a instituição e cobrança da contribuição de melhoria possui papel singular nesse contexto, visto que esse tributo possui fato gerador vinculado a despesa estatal vultosa, a qual afeta o equilíbrio das contas públicas via criação de déficit técnico (operação de crédito).

Vale dizer, a contribuição de melhoria instituída e arrecadada repõe parcial ou totalmente à Fazenda pública os recursos gastos na consecução da obra realizada, propiciando assim o equilíbrio das contas governamentais, um dos pilares da LRF.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A realização de obras públicas vultosas resulta em grande sacrifício financeiro para o Estado, que, para executar as referidas construções, efetua desembolsos diretamente e/ou assume dívidas de longo prazo junto a instituições financeiras.

Diante de tal quadro deficitário, todo ingresso desde que legal e legítimo de recursos salutar ao reequilíbrio econômico-financeiro do Ente responsável pela consecução das aludidas obras.

Nesse contexto se insere a contribuição de melhoria, que, sendo instituída mediante Lei pela Entidade tributante, será devida por todos aqueles que tenham tido seus imóveis valorizados em face de obra pública, sendo digno de nota o fato de o Estado poder se ressarcir em até cem por cento do valor despendido, desde que tal cifra coincida com a soma das valorizações individuais.

Imaginar um ressarcimento considerável do montante gasto (ou tomado via operações de crédito) pelo Poder Público não é difícil, se considerar que, em obras de grande porte, tal qual a do estádio do Castelão em Fortaleza, a quantidade de imóveis adjacentes alta, o que implica em maior número de valorizações individuais, as quais somadas repita-se servem de limite para o ressarcimento buscado pelo Estado.

Assim, não se concebe a idéia de que, pela facultatividade do exercício da competência tributária, o respectivo Ente se abstinha de instituir e cobrar a contribuição de melhoria, sendo preciso realçar que nos casos de inércia deve-se demonstrar a inviabilidade do procedimento de tributação.

Ademais, a contribuição de melhoria é, sob o prisma da justiça fiscal, um dos mais equânimes tributos elencados na Constituição Federal, posto que privilegia o aspecto da cobrança tributária a partir de ação estatal específica, com base no benefício percebido pelo contribuinte. Nesse raciocínio, os recursos arrecadados de toda a população que financiaram de certa forma a consecução da obra são devolvidos ao tesouro por aqueles indivíduos direta e economicamente beneficiados, vedando-se destarte o enriquecimento sem causa destes.

Corroborando essa linha de argumentação, o art. 11 da LRF preceitua que requisito indispensável à gestão fiscal responsável a instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos sob a alçada do Ente. O descumprimento legal, sem a devida apresentação de justificativas plausíveis, configura-se, no mínimo, em irresponsabilidade do gestor para com a condução da máquina pública.

Enfim, como medida de ordem prática, propõe-se que o Estado do Ceará avalie tecnicamente a viabilidade e implementação de contribuições de melhoria relacionadas às

## **Contribuição de melhoria na gestão fiscal: uma forma de financiamento das obras públicas de grande vulto**

diversas obras públicas em andamento, a fim de que se concretizem os primados da responsabilidade na gestão fiscal, da justiça fiscal e do equilíbrio nas contas públicas.

Quanto às limitações encontradas na elaboração do presente estudo, é válido realçar a pouca bibliografia atinente ao tema, sobretudo quando se procura abordar o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Não obstante, considerou-se elucidado o questionamento afeto à relevância da contribuição de melhoria enquanto fonte de recursos às finanças do Ente tributante, chegando-se à conclusão de que deveras o referido tributo possui papel singular no processo de resarcimento, ao Estado, dos recursos empenhados em virtude de execução de obras públicas.

## **7 REFERÊNCIAS**

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, 2011. Disponível em [www.presidencia.gov.br/legislacao](http://www.presidencia.gov.br/legislacao). Acesso em 10 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei n. 195 de 24 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a cobrança da contribuição de melhoria. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, 2011. Disponível em [www.presidencia.gov.br/legislacao](http://www.presidencia.gov.br/legislacao). Acesso em 08 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e doutras providências. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, 2011. Disponível em [www.presidencia.gov.br/legislacao](http://www.presidencia.gov.br/legislacao). Acesso em 10 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, estados e municípios. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, 2011. Disponível em [www.presidencia.gov.br/legislacao](http://www.presidencia.gov.br/legislacao). Acesso em 16 jan. 2011.

BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça*. REsp 169.131/SP, Relator. Min. José Delgado, 1<sup>a</sup> Turma. Brasília, julgado em 02.06.1998, Diário da Justiça 03 de ago. 1998.

\_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. RE 114.069-1/SP, Relator. Min. Carlos Velloso, 2<sup>a</sup> Turma. Brasília, julgado em 30.09.1994, Diário da Justiça, 02 de nov. 1994.

\_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. RE 116.148/SP, Relator. Min. Octavio Gallotti, 1<sup>a</sup> Turma. Brasília, julgado em 16.02.1993, Diário da Justiça, 21 de mai. 1993.

CARNEIRO, Cláudio. *Manual de direito tributário: teoria, jurisprudência e mais de 700 questões*. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FIGUEIREDO, Carlos Mauricio Cabral, Nóbrega, Marcos Antônio Rios da. *Lei Responsabilidade Fiscal: teoria, jurisprudência e questões*. 5<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

GIAMBIAGI, Fabio, ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 3<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Coordenadores). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Finanças Públicas para concursos*. 3<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. *Direito financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 400 questões*. 7<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

PESSOA, Leonel Cesarino. *O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações*. XV Congresso Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito CONPEDI, Manaus, p. 7, 2006. Disponível em <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel\\_cesarino\\_pessoa.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel_cesarino_pessoa.pdf)>. Acesso em 10 jan. 2011.