

## A INCONSTITUCIONALIDADE DOS PLANOS COMUNITÁRIOS DE PAVIMENTAÇÃO URBANA

*Rodrigo Oliveira Ragni de Castro Leite\**

**Sumário:** 1 – Introdução; 2 – Breves Anotações aos Planos Comunitários Municipais de Pavimentação Urbana; 3 – Um Tributo Dissimulado de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana: inconstitucionalidade latente; 4 – A hipótese de Criação Disfarçada de um Novo Tributo sob a Alcinha de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana: outras inconstitucionalidades; 5 – A Conjectura de Criação de uma Inovadora Contribuição de Melhoria Travestida de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana: afronta ao Texto Supremo; 6 – Considerações Finais.

**Resumo:** Diversos municípios no país vem criando os denominados Planos Comunitários de Pavimentação Urbana como forma de custearem obras públicas. Todavia, a natureza jurídica destes institutos demonstra que os mesmos são verdadeiros tributos, notadamente porque compulsórios. Subsiste, portanto, verdadeira dissimulação a esconder a tentativa de se criar um novo tributo ou mesmo uma inovadora contribuição de melhoria diversa daquela prevista na Constituição Federal. Com efeito, seja em um como no outro caso, o que se tem é uma real e direta afronta a Constituição Federal e mesmo ao Código Tributário Nacional.

**Palavras chave:** Direito Tributário. Tributos. Contribuição de melhoria. Preço Público. Plano Comunitário de Pavimentação Urbana. Obra Pública. Remuneração por obra pública.

**Abstract:** Several municipalities in the country has created the so-called Urban Paving Community Plans as a way to onward public works. However, the legal nature of these institutes shows that the same is true taxes, notably because compulsory. There remains therefore true deception to hide the attempt to create a new tax or even an innovative diverse benefit charges that envisaged in the Constitution. Indeed, whether in one as in the other case, what you have is a real and direct affront to the Constitution and even the National Tax Code.

**Keywords:** Tax law. Taxes. Benefit charges. Public price. Community Plan of Urban Paving. Public Works. Remuneration for public work.

---

\* Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Brás Cubas, especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Estado de São Paulo – PUC/SP, mestrando em Direitos Difusos e Coletivos pela Universidade Metropolitana de Santos – UNIMES, Procurador Jurídico Municipal da Estância Balneária de Ilha Comprida/SP e Advogado.

## 1 – Introdução

Atualmente boa parte das cidades brasileiras experimenta um fenômeno capitaneado pelo Poder Executivo e que, finalisticamente, busca atender ao interesse público em sentido amplo: os chamados Planos Comunitários de Pavimentação Urbana.

Obviamente que o codinome de tais planos variam em razão da localidade, mas seu prisma e natureza jurídica são, invariavelmente, idênticos ou, ao menos, análogos, o que nos permite traçar uma análise geral de tal instituto.

Quando bradamos que tais planos almejam o atendimento do interesse público não estamos a fazer gracejo. Afinal, a pavimentação de vias e logradouros, conferindo leitos carroçáveis condizentes com as necessidades da população, muitas vezes traspassam a mera ideia de melhoria do trânsito de veículos e segurança aos pedestres para redundar em solução de saúde pública. Com efeito, buracos, poças de água, lamaçais, depósitos de lixo, entre outras barbáries são evitadas mediante a mera pavimentação de uma via, o que, ao fim e ao cabo, ainda redundava em novel percepção da concepção de cidadania para a população diretamente afetada.

Em que pese o viés declinado alhures, de atendimento do interesse público, e, até, dos direitos e garantias fundamentais<sup>1</sup>, tanto quanto os sociais<sup>2</sup>, o fato é que constantemente tais planos comunitários nada possuem de *comunitários*.

Deveras, se tal vocábulo busca implicar uma noção de participação em caráter solidário da população, o que se tem *in concreto* é algo totalmente diverso. Os referidos planos comunitários de pavimentação urbana, basicamente, se traduziriam, na óptica do órgão público, pela participação financeira de administrados, em maior ou menor grau, com eventual aporte financeiro do Estado, para que subsistisse a pavimentação da via que guarda referência com os próprios administrados. É, portanto, o calçamento da rua de suas casas financiado por eles mesmos.

A prática, entretanto, revela a inexistência deste caráter solidário e participativo, até lúdico e sublime conforme a administração pública, para redundar em algo que se revela arbitrário, compulsório, injusto e flagrantemente inconstitucional e ilegal.

---

<sup>1</sup> *V.g.*, da vida, saúde, etc.

<sup>2</sup> *V.g.*, da segurança pública.

Diante de tal quadro, no presente trabalho investigaremos as linhas gerais de tais institutos aberrantes para, sob um prisma constitucional e legal, identificarmos suas inconsistências e vícios.

## **2 – Breves Anotações aos Planos Comunitários Municipais de Pavimentação Urbana**

Devemos destacar inicialmente que os municípios criam os referidos planos municipais comunitários de pavimentação urbana por intermédio de lei, atendendo, então, ao Princípio da Legalidade.

Isto, infelizmente, não confere constitucionalidade e mesmo legalidade a tais institutos, como veremos a seguir, mas nos permite traçar, ainda que subsistam certas diferenças, as linhas gerais deste instituto, o que nos autorizará a comprovar no decorrer deste o quanto aduzido inicialmente nesta quadra.

Pois bem, os Planos Comunitários de Pavimentação Urbana visam, como é possível deduzir da sua nomenclatura, a pavimentação de vias e logradouros públicos, o que se dá mediante o rateio do custo integral das obras e serviços pelos proprietários dos imóveis beneficiados.

Tal rateio, no mais das vezes, observa cálculos aritméticos simples para se identificar o *quantum* devido por cada administrado: divisão do custo total da obra pela área ou testada de cada imóvel particular. Todavia, é factível que em alguns casos subsista aporte financeiro do próprio órgão público de forma a reduzir este *quantum* a ser exigido dos particulares.

Também de forma costumeira tais planos exigem uma adesão mínima dos beneficiários, de sorte que somente são iniciados ou realizada a obra acaso parcela mínima dos proprietários de imóveis beneficiados pela pavimentação concordem com o pagamento do preço.

E falamos realmente em preço em razão de legalmente ser exigido um preço público por parte do ente criador do plano de pavimentação.

A sistemática empregada por tais entes públicos basicamente se dá de forma a que, tendo o administrado aderido ao plano de pavimentação, efetive o mesmo o pagamento do preço público, o qual custeará a obra pública de pavimentação. Tal pagamento, que eventualmente

pode ter descontos no caso de extinção do seu saldo à vista, normalmente pode ser parcelado pelo administrado.

Quanto aos beneficiários que não aderirem ao plano, temos que ou terão o *quantum* devido diretamente inscrito em dívida ativa para posterior cobrança por via judicial, mediante execução fiscal, ou ainda sofrerão o lançamento de um tributo, no caso a contribuição de melhoria<sup>3</sup>.

Outrossim, comumente as normas legais alusivas a tais planos ainda permitem que seja lançada contribuição de melhoria geral sobre todos os imóveis beneficiados acaso o preço público cobrado não seja suficiente para o custeio da integralidade da obra pública.

Do discorrido evidencia-se uma pretensa natureza contratual do vínculo, ou seja, o ente criador do plano comunitário ora tratado acaba por defender a natureza de adesão do mesmo, como se ato de mera liberalidade dos administrados isso se constituísse.

Sob tal véu, porém, se esconde um instituto inadmissível no Direito pátrio, pelo que agora começaremos a descortinar a obtusa figura.

### **3 – Um Tributo Dissimulado de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana**

No tópico antecedente pudemos divisar que a administração pública instituidora do plano comunitário de pavimentação basicamente pretende: a) cobrar preços públicos em forma de rateio, para a realização de obra pública, sob o nome de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana; b) cobrar, eventualmente e em caráter suplementar ou adicional, valores alusivos a contribuição de melhoria em decorrência de obra pública.

Mas isso se mostra inconstitucional, pois que é contrário à Constituição Federal um ente público buscar efetivar pavimentação de vias e logradouros públicos por intermédio de cobrança de preço público, taxa ou mero rateio do custo junto aos proprietários de imóveis lindeiros.

Quer dizer, se o ente público pretende perceber valores em razão de realização de obra pública, somente o pode fazer por intermédio de contribuição de melhoria, e isso unicamente se houver valorização imobiliária em decorrência da referida obra, conforme estatuído no art. 145, III, da CF/88, e nunca por intermédio das maneiras declinadas no parágrafo anterior.

---

<sup>3</sup> Eventualmente cobrada judicialmente.

Por primeiro temos que a Administração Pública subsiste para atender ao interesse público, o que, dentre outras coisas, implica em realizar obras públicas e prestar serviços públicos. Para tanto, obviamente, necessita de receitas.

E as principais receitas são os tributos, pois que se consistem estes na mais importante receita derivada da economia dos cidadãos, sendo a de maior vulto em todos os Estados Modernos.

Geraldo Ataliba, por seu turno, classifica os tributos em vinculados e os não-vinculados a uma atuação estatal:

O aspecto material da hipótese de incidência é a própria consistência material da descrição formulada pelo legislador. É o critério que se adota como ciência no mundo inteiro e no Brasil por expressa disposição constitucional, para classificar os tributos em duas grandes categorias, que são os tributos vinculados e os tributos não vinculados.<sup>4</sup>

Para o saudoso Professor os tributos vinculados consistiriam nas taxas e contribuições, enquanto que os não vinculados seriam os impostos<sup>5</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> segue a mesma linha ao também identificar os tributos em vinculados (taxas e contribuições de melhoria), e os não-vinculados (impostos), o que também se dá com o brilhante Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>7</sup>, que faz ainda veemente oposição a quaisquer outras classificações, e o grande jurista Roque Antonio Carrazza<sup>8</sup>, o qual a par de referendar tal classificação indica que tributo é o gênero do qual os impostos, às taxas e as contribuições de melhoria são as espécies.

Tal classificação, efetivada com base no texto constitucional, evidencia que o estado pode instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145, da CF/88).

As taxas (art. 145, II, da CF/88), podem ser instituídas pelo ente tributante quando o mesmo pretender ser ressarcido pela prestação de um serviço público ou pelo exercício do poder de polícia. Por seu turno, as contribuições de melhoria se consistem no tributo por intermédio do qual o ente tributante perceberá um valor em decorrência da valorização imobiliária trazida a um imóvel particular em decorrência da realização de uma obra pública (art.

---

<sup>4</sup> VI Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 22-3.

<sup>5</sup> Hipótese de Incidência Tributária, 6º ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 132.

<sup>6</sup> Curso de Direito Tributário, 17º ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 35.

<sup>7</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9º ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 443-459.

<sup>8</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 21º ed., São Paulo: Malheiros, 2005, p. 491.

145, III, da CF/88). Os tributos alhures ventilados, portanto, decorrem de uma atividade estatal, isto é, subsistem porque o estado praticou uma atividade, de modo que tais tributos a esta atividade se vinculam (tributos vinculados a uma atividade estatal).

Já os impostos (art. 145, I, da CF/88) são tributos não vinculados a uma atividade estatal, isto é, o ente tributante não precisa prestar nenhuma atividade específica ao contribuinte para exigir o pagamento do imposto.

É assente no Direito pátrio que os impostos servem, grosso modo e dada a elevada participação nas receitas públicas, para custear as despesas gerais do estado, seja com serviços públicos destinados a toda a coletividade e usufruíveis *uti civis* (v.g. segurança pública, defesa nacional, etc.), como também para a realização de obras públicas, pagamento da remuneração de seus servidores, etc.

Neste sentido, aliás, pertinente a lição do mestre Hely Lopes Meirelles:

Serviços *uti universi* ou gerais: são aqueles que a Administração presta sem ter usuários determinados, para atender à coletividade no seu todo, como os de polícia, iluminação pública, calçamento e outros dessa espécie. Esses serviços satisfazem indiscriminadamente a população, sem que se erijam em direito subjetivo de qualquer administrado à sua obtenção para seu domicílio, para sua rua ou para seu bairro. Estes serviços são indivisíveis, isto é, não mensuráveis na sua utilização. Daí por que, normalmente, os serviços *uti universi* devem ser mantidos por impostos (tributo geral), e não por taxa ou tarifa, que é remuneração mensurável e proporcional ao uso individual do serviço.<sup>9</sup>

Nos importa, aqui, traçarmos o arquétipo constitucional das contribuições de melhoria, as quais se traduzem da seguinte forma:

(...) espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> in Direito Administrativo Brasileiro, 33º Ed., São Paulo: Malheiros, 2007, p. 333.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 32ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 446-447.

Nesta toada, se o ente público<sup>11</sup> quer se ver ressarcido por serviços públicos específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia, deve instituir uma taxa, e se pretende perceber algum valor em decorrência da obra pública que realizar cumpre instituir uma contribuição de melhoria, nos exatos termos dos arts. 145, III, da CF/88.

Não há nenhuma outra forma pela qual o ente público possa exigir do particular o pagamento de valores pela realização de obra pública a não ser por intermédio de uma contribuição de melhoria, e qualquer outro instituto que fuja da natureza jurídica de contribuição de melhoria ou mesmo não observe seu arquétipo constitucional e legal (arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional), independentemente de seu nome, haverá de ser reconhecido como inconstitucional e ilegal.

Tanto o afirmado é verdadeiro que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, por inúmeras vezes, reconheceu a inconstitucionalidade de “taxas de pavimentação asfáltica” ou “taxas de asfaltamento”, isto é, declarou inconstitucional quando os entes públicos quiseram ver-se ressarcidos da obra pública por intermédio de taxa, que só pode existir em razão de prestação de serviços e do exercício do poder de polícia, pois que pavimentação asfáltica é obra e não serviço. Neste sentido: RE´s nºs 89.749, 90.090, 95.348, 121.617.

E é em decorrência de tais aspectos que grafamos de forma indelével: os Planos Comunitários de Pavimentação Urbana Municipais são absolutamente inconstitucionais, além de afrontar o consignado nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, buscando subverter toda a sistemática constitucional das competências tributárias, pretendem os entes instituidores de tais planos comunitários cobrar valores compulsoriamente pela realização de obra pública por intermédio de outro instituto que não uma contribuição de melhoria!

E isso compulsoriamente, pois que a cobrança é realizada mediante a imposição de inscrição em dívida ativa e, até, execução judicial do crédito em caso de não pagamento pelo administrado. E, em vários casos, na hipótese de não pagamento é lançada uma, ou outra,

---

<sup>11</sup> Em nosso país a competência para a instituição de taxas e contribuições de melhoria é comum, pelo que tais tributos podem ser instituídos pelo ente federativo que prestará o serviço, exercerá o poder de polícia ou mesmo executará a obra pública.

contribuição de melhoria. É, então, compulsório o pagamento<sup>12</sup>, revelando, portanto uma natureza tributária<sup>13</sup>.

Pretende a Administração Pública, em verdade, criar novel forma de tributo decorrente da realização da obra pública, ou nova contribuição de melhoria, o qual, em qualquer caso, não leva em conta a valorização imobiliária decorrente da obra (o que é necessário e obrigatório para uma contribuição de melhoria, conforme arts. 145, III, da CF/88, e arts. 81 e 82 do CTN), mas simplesmente faz cálculo de rateio do custo da obra dividido por critério de tamanho do imóvel pertencente ao administrado, independentemente deste ter-se valorizado ou não. E chama isso de preço público!

Só que o município não detém tal competência tributária, isto é, não pode criar este novo tributo, pois que a Constituição Federal impede isso (arts. 145, 150 e 156 e ss.).

Divisemos que o ente tributante deve obedecer os arquétipos constitucionais dos tributos, ou seja, o desenho que a Carta Magna deu aos mesmos. No mais, deve ainda obedecer o que a Constituição Federal acaba por chamar de limitações ao poder de tributar, o que inclui, por óbvio, os princípios constitucionais tributários.

Desta feita, se pretende compulsoriamente exigir o pagamento de algo somente o pode fazer por intermédio de tributos, e o tributo, para ser validamente exigido, deve ser criado por lei e respeitar o arquétipo constitucional da espécie tributária. E não é o que se dá no caso em tela.

Tais normas instituidoras de Planos Comunitários de Pavimentação Urbana são inconstitucionais, desta feita, em razão de ser inconstitucional buscar efetivar pavimentação de vias e logradouros públicos por intermédio de cobrança de preço público, taxa ou mero rateio do custo junto aos proprietários de imóveis lindeiros ante o pagamento de cota-parte.

O quadro revelado alhures denota, portanto, que quando o ente federativo quer ver-se ressarcido pela realização de uma obra pública subsiste um único caminho: a instituição da contribuição de melhoria prevista no art. 145, III, da CF/88.

E duas lógicas óbvias devem ser aqui grafadas: a) se a cobrança criada pelo município for outro tributo que não contribuição de melhoria subsiste inconstitucionalidade (pois este ente não detém competência para instituí-lo em razão de uma obra pública, pois somente contribuição de

---

<sup>12</sup> Logo, se enquadra, a dita cobrança, no conceito de tributo, tal qual grafado no art. 3º, do Código Tributário Nacional.

<sup>13</sup> Neste sentido: TJSP – ADIN nº 0282947-50.2011.8.26.0000 – Órgão Especial – Rel. Des. MÁRIO DEVIENNE FERRAZ – j. 30/05/2012.



melhoria poderia ser criada para o recebimento do quanto gasto com a obra pública); b) se a cobrança criada for uma *pseudo* contribuição de melhoria também haverá inconstitucionalidade (pois não observada, entre outras coisas, a valorização imobiliária do imóvel do contribuinte, o que se afigura obrigatório, mas somente a área do imóvel ou mesmo sua testada).

#### **4 – A hipótese de Criação Disfarçada de um Novo Tributo sob a Alcinha de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana: outra inconstitucionalidade**

Como plasmado alhures, os municípios não detêm competência tributária para criar nova espécie tributária, isto é fugir dos arquétipos constitucionais grafados nos arts. 145, 150 e 156 e ss.<sup>14</sup> Só por isso já haveria a inconstitucionalidade do plano de pavimentação acaso se compreenda que este disfarça nova espécie de tributo.

Afora isso, e imaginando os contornos dados aos planos comunitários ora tratados, tomando ainda como base a concepção de que os mesmos disfarçariam uma nova espécie tributária, ainda subsistiria outra inconstitucionalidade.

É que se configuraria no caso o famigerado *in bis in idem*, pois que evidentemente o Fisco estaria percebendo tributos incidentes sobre a mesma fonte (novo tributo escondido sob o nome de Plano de rateio e depois a outra contribuição de melhoria para inteirar o custo da obra). Mas nosso Direito veda a prática do denominado *in bis in idem*!

Quando o detentor da competência tributária tributa duas ou mais vezes o mesmo fato jurídico, surge o instituto do *bis in idem* no Direito Tributário, o qual não pode subsistir no Direito Tributário nacional.

Sobre o tema, compete conferir:

(...) os Tribunais tiveram a sapiência de reconhecê-lo como um princípio implícito do nosso sistema tributário e dele extrair consequências de vulto para a tutela dos direitos dos contribuintes. Referimo-nos ao princípio do non bis in idem em matéria tributária. Por bis in idem, geralmente se entende a dupla tributação, por um mesmo ente federativo, de um determinado fato, seja mediante adicionais previstos de forma atécnica, seja por meio de

---

<sup>14</sup> Roque Antonio Carrazza bem assevera: “Verifica-se, destarte, que o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. Assim, o legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.” (*op. cit. p.*)

tributos distintos. Daí diferenciá-lo da bitributação, caracterizada pela instituição de tributos idênticos por entes tributantes diversos.<sup>15</sup>

E o Fisco daria nascimento ao *bis in idem* ao exigir a nova espécie tributária travestida de Plano de Rateio e a outra contribuição de melhoria, pelo que também por este ângulo a inconstitucionalidade é latente.

E o quanto aqui declinado felizmente vem sendo perfilhado por nossos Tribunais, pois que os mesmos reconhecem e declaram a inconstitucionalidade de tais “Planos de Pavimentação” quando disfarçam uma nova espécie tributária:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE OBJETIVANDO A DESCONSTITUIÇÃO DO ARTIGO 19, CAPUT, E PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 2 096, DE 12 DE SETEMBRO DE 1994, DO MUNICÍPIO DE FERRAZ DE VASCONCELOS, QUE DISPÕE SOBRE A INSTITUIÇÃO DE PLANO COMUNITÁRIO DE OBRAS E MELHORAMENTOS. DEFINIÇÃO DE NOVO TRIBUTO, SEMELHANTE À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, COM O FIM DE COBRAR POR EXECUÇÃO DE OBRAS EM VIAS E LOGRADOUROS PÚBLICOS. - O legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA BOA-FÉ DA ADMINISTRAÇÃO FRENTE AOS ADMINISTRADOS, E, POR DECORRÊNCIA, DA MORALIDADE, POR SE TRANSFERIR A PARTICULARES ÔNUS FINANCEIRO QUE É DO MUNICÍPIO. - Afronta dos artigos 111, 144, 159, caput, e 160, 111, da Constituição do Estado de São Paulo. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL RECONHECIDA. - Ação julgada procedente.” (TJSP – ADIN nº 84.889-0/0-00 – Órgão Especial – Rel. Des. Nigro Conceição – j. 18/12/2002).<sup>16</sup>

Por este ângulo, portanto, a inconstitucionalidade é patente.

<sup>15</sup> VELLOSO, Andrei Pitten, *in* O princípio do non "bis in idem" e a intributabilidade dos valores resgatados de fundos de previdência privada, disponível em <http://www.cartaforense.com.br/Materia.aspx?id=3626>. Acesso> 19/03/2015.

<sup>16</sup> No mesmo sentido: TJSP – ADIN nº 137 156-0/6 – Órgão Especial – Rel. Des. Sousa Lima – j. 27/06/2007; TJSP – AC 9204899-94.2006.8.26.0000 – 9ª Câmara. Dir. Público – Rel. Des. Rebouças de Carvalho – j. 24/08/2011; TJSP – Apel. Nº 00009988020088260650 SP 0000998-80.2008.8.26.0650 – 15ª Câmara. Dir. Público – Rel. Des. Euripedes Gomes Faim Filho – j. 28/07/2015.

## 5 – A Conjectura de Criação de uma Inovadora Contribuição de Melhoria Travestida de Plano Comunitário de Pavimentação Urbana: afronta ao Texto Supremo

Ainda que se entenda que a referida cobrança da cota-parte do rateio do plano comunitário de pavimentação (preço público) disfarce não uma nova espécie tributária mas sim uma contribuição de melhoria, o que se tem ainda é o mesmo resultado: é inconstitucional.

Pois bem, para uma correta Contribuição de Melhoria a municipalidade teria de cumprir, antes do início da obra pública, uma série de requisitos constitucionais e legais.

Na teoria do Direito Tributário a obrigação tributária designa a relação jurídica, o vínculo, que adstringe o devedor a uma prestação a que o devedor está adstrito. Surge, portanto, o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) efetivar uma prestação em favor do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária), cujo crédito tributário é constituído pelo lançamento.

A lei (no caso de obrigação tributária principal lei em sentido estrito, nos termos do art. 150, I, da CF/88), assim, descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. E este fato previamente descrito na lei recebe o nome de “fato gerador”, que vem a ser o fato ou situação que cria ou gera a obrigação tributária, encontrando-se disciplinado nos arts. 114 e 115 do CTN. Geraldo Ataliba<sup>17</sup>, como outros doutrinadores, indicam que a acepção *fato gerador* possui duas concepções, sendo que uma, a *hipótese de incidência*, denominaria a descrição abstrata contida na lei (descrição legal hipotética), e a outra, chamada *fato imponible*, representaria a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos (ocorrência concreta da hipótese prevista na lei).

Este fato gerador deve conter certos aspectos ou elementos, quais sejam: aspecto material ou nuclear, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, e, segundo outros, o elemento temporal.

Devemos salientar, outrossim, que o festejado Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup> desenvolveu notável doutrina ao tratar de fato gerador, denominada de Regra-matriz de Incidência Tributária. E pela Regra-matriz de Incidência Tributária o fato gerador do tributo possuiria 5 critérios: critério material, critério espacial, critério temporal, critério pessoal e critério quantitativo. Para um fácil entendimento podemos indicar, de modo laico, que tais critérios assim se traduziriam: Critério Material: situação jurídica ou fática prevista na norma legal geral e

---

<sup>17</sup> *Op. cit.* fls. 51 e seguintes.

<sup>18</sup> *Op. cit.*, p. 258 e ss.

abstrata; Critério Espacial: localidade em que incidirá a norma; Critério Temporal: momento que identifica o instante do surgimento da obrigação tributária; Critério Pessoal: sujeito ativo e passivo, ou seja, quem tem direito de perceber a obrigação e quem tem o dever de prestá-la; Critério Quantitativo: base de cálculo e alíquota, ou seja, a forma de cálculo do montante do tributo.

Do ventilado resta claro que para o nascimento da relação jurídica tributária (obrigação tributária) cumpre que toda a regra-matriz do tributo seja prevista em lei, pois que somente assim pode-se falar em eventual ocorrência do fato gerador (que é o que dá nascimento a obrigação tributária). Há de estar prevista em lei a hipótese de incidência para que o sujeito passivo possa realizar o fato imponible, pois que somente assim nasceria validamente a obrigação tributária.

E isso se dá porque no Direito Tributário vigora o **Princípio da Estrita Legalidade**, o qual se trata da reafirmação do próprio princípio da legalidade já encontrado nos arts. 5º, II, e 37, *caput*, da CF/88, sendo que o art. 150, I, veio somente a reafirmar o mesmo. Assim, a lei deve prever toda a regra-matriz tributária da exação, sob pena de ser inconstitucional.

Isso ainda significa que cada exação criada deva o ser por intermédio de uma lei específica, não podendo uma lei genérica reger o fato gerador de vários tributos ou pretender que ela se aplique indistintamente a qualquer caso, pois que cada tributo tem de ter uma lei específica. É vedado, portanto, que, por exemplo, uma lei geral preveja que o ente tributante possa cobrar taxas pela prestação de serviço e o referido ente tributante queira aplicar tal lei como fundamento de cobrança de toda e qualquer taxa, v.g. de fotocópias, certidões, ou alvarás de licença.

A lei que pretende criar uma contribuição de melhoria, portanto, há de ser uma lei específica, ou seja, cada obra pública que venha a ser objeto de contribuição de melhoria em razão da valorização de imóvel exige uma lei específica. É o que se depreende do art. 150, I, da CF/88 (Princípio da Estrita Legalidade), bem como dos vocábulos constantes do art. 82, *caput*, c/c os incisos I e II do mesmo dispositivo, todos do CTN (repcionados pela Constituição Federal de 1988 ante a redação do art. 150, I).

Concretamente, entretanto, os referidos Planos Comunitários de Pavimentação Urbana se consistem em leis genéricas e abstratas, aplicáveis para a pavimentação de quaisquer

logradouros, os quais somente são especificados mediante ato administrativo. Mas ato administrativo não é lei em sentido estrito!

Leandro Paulsen bem trata do assunto:

O DL 195/67 dispõe sobre a contribuição de melhoria em nível de lei complementar, assim como o CTN. Estabelece as obras que viabilizam a instituição de contribuição, como abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, obras de abastecimento de água potável, esgotos, construção de aeroportos e seus acessos. Cuida, ainda, do procedimento a ser observado, impondo a publicação de edital com a delimitação da área beneficiada, orçamento e plano de rateio. Indispensável, porém, de qualquer modo, que o ente político institua, por lei, a contribuição de melhoria relativa a cada obra. Isso porque a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação. Cada tributo depende de lei específica que o institua.<sup>19</sup>

E os Tribunais pacificamente esposam tal entendimento:

“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 07 do 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, restando 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) 2. (...) 3. (...) 4. (...) 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido”. (STJ - REsp 927846/RS – 1ª T. - Rel. Ministro Luiz Fux - DJe 20/08/2010)<sup>20</sup>

<sup>19</sup> in Curso de Direito Tributário completo, 5ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 41.

<sup>20</sup> No mesmo sentido: a) STJ: REsp 1326502/RS AREsp 672405 RS 2015/0040330-6, REsp 739.342/RS, AgRg no AREsp 539.760/PR, REsp 1460975/RS, AREsp 608289 SP 2014/0286726-5, REsp 950538 RS 2007/0107765-6, REsp 1196636, REsp 1199869, Ag 1391562, AREsp 857 (2011/0027940-0), AREsp 1005 - RS (2011/0033777-6), AREsp 1458 - RS (2011/0034261-0), AREsp 767 (2011/0027336-0), Ag 1369101, AREsp 771 - RS (2011/0027372-7), Ag 1.369.101 - RS (2010/0214596-1), AREsp 574680 PR 2014/0221508-6, AREsp 713974 PR 2015/0118561-1, AREsp 709599 PR

Mas isso não é tudo, pois que os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional ainda impõem uma série de requisitos para que uma contribuição de melhoria seja regularmente criada.

Nesta medida, o Fisco, se pretende efetivar a instituição correta de contribuição de melhoria, deve, **antes do início da obra**, a teor do art. 82, I, “e”, e § 1º, do CTN, efetivar a publicação dos fatores individuais de valorização dos imóveis servidos pela referida obra.

Ocorre que vigora no campo tributário o **Princípio da Irretroatividade**, pelo que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, “a”, da CF/88). Desta forma, se o fato gerador já se realizou ou já teve seu início não há como a novel lei dispor sobre o fator de valorização retroagir para atingi-lo.

Desta maneira, se a obra que valoriza o imóvel do contribuinte já se iniciou é inconstitucional que seja posteriormente editada uma lei que vise instituir contribuição de melhoria relativa aquela obra, pois que haveria ofensa ao contido no art. 150, III, “a”, da CF/88, na medida em que o fato gerador (grosso modo a valorização do imóvel em decorrência da obra pública) já ocorreu antes da edição da lei.

Lembremos que a valorização individual do imóvel é elemento essencial a ser considerado na base de cálculo da contribuição de melhoria, o qual vem a ser um dos aspectos do fato gerador do tributo. Desta forma, deve estar devidamente comprovada e discriminada pelo Fisco na lei em sentido estrito, não sendo presumível, conforme comanda o Princípio da Estrita Legalidade.

Os Tribunais pátrios referendam o aqui plasmado:

---

2015/0107668-9; b) TJSP: Apelação nº 0011469-30.1999.8.26.0438, Apelação nº 205017420078260019 SP, Apelação nº 0262294-95.2009.8.26.0000, Apelação nº 0013584-59.2009.8.26.0604, Apelação nº 0256322-47.2009.8.26.0000, Apelação nº 1000992-09.2014.8.26.0048, Apelação nº 0005171-02.2012.8.26.0653, Apelação nº 9196951-67.2007.8.26.0000, Apelação nº 1000973-03.2014.8.26.0048, Apelação nº 1000908-08.2014.8.26.0048, Apelação nº 0539328-46.2007.8.26.0223, Apelação nº 1001027-53.2014.8.26.0408, Apelação / Reexame Necessário nº 0014049-35.2013.8.26.0408, Reexame Necessário nº 0008042-27.2013.8.26.0602, Apelação nº 9097839-91.2008.8.26.0000, Apelação nº 0011825-35.2010.8.26.0019, Apelação nº 0002402-29.2001.8.26.0581, Apelação nº 0212465-82.2008.8.26.0000, Apelação nº 1000938-43.2014.8.26.0048, Apelação nº 0502202-83.2012.8.26.0126, Apelação nº 0034197-95.2010.8.26.0562, Apelação nº 0001014-46.2013.8.26.0266, Apelação nº 1005263-61.2014.8.26.0048, Reexame Necessário nº 0003120-11.2008.8.26.0248, Apelação nº 0506357-95.2013.8.26.0126, Apelação nº 0007091-09.2012.8.26.0201, Apelação / Reexame Necessário nº 0003087-07.2011.8.26.0348, Apelação / Reexame Necessário nº 0131106-47.2007.8.26.0000, Apelação nº 0018985-82.2008.8.26.0019. E não podemos deixar de grafar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o tema e reiteradamente decidiu que a análise da necessidade de existência de lei específica para a contribuição de melhoria é de competência do STJ (que, como visto, exige lei específica): ARE 680023/RS, ARE 680023/RS, ARE 723929/RS, ARE 686083/RS, AI 694.836-AgR, ARE 720310/RS, AI 846.208, ARE 698234, ARE 697.612/RS; ARE 776104/RS, RE 772.738/SC, e ARE 700504/RS.

A instituição da contribuição de melhoria depende de lei prévia e específica, bem como da valorização imobiliária decorrente da obra pública, cabendo à Administração Pública a respectiva prova. Recurso especial conhecido, mas desprovido. (STJ - REsp: 1326502 RS 2012/0112060-4 – 1ª T. – Rel. Min. ARI PARGENDLER – j. 18/04/2013)<sup>21</sup>

Superado tal ponto, temos ainda que normalmente os Planos Comunitários de Pavimentação indicam que o *quantum* a ser pago pelos administrados beneficiados deve se dar por intermédio do rateio por cota-parte, a qual se traduziria por uma base de cálculo equivalente ao custo da obra pública dividido pelo quantidade de imóveis a ela lindeiros, e que ainda leva em consideração a metragem da área do terreno ou a sua testada.

Ocorre que a base de cálculo da contribuição de melhoria só pode ser a valorização imobiliária. Na contribuição de melhoria a base de cálculo é a mais valia do imóvel em decorrência da obra realizada. Não há, claro, contribuição de melhoria sem obra pública, mas é óbvio que não há contribuição de melhoria sem melhoria.

E é isso que se depreende do art. 145, III<sup>22</sup>, da CF/88, bem como do quanto contido nos arts. 81 e 82 do CTN, de tal sorte que a contribuição de melhoria incide sobre o quantum da valorização imobiliária, e não sobre o custo total da obra<sup>23</sup>.

Já por este parâmetro, portanto, afigura-se inconstitucional e contrária ao CTN a base de cálculo de contribuição de melhoria disfarçada do chamado Plano Comunitário de Pavimentação.

E tomar o rateio do custo da obra como equivalente a valorização do imóvel individualmente considerado, afora ser inconstitucional e ilegal, é um absurdo também sob o prisma da lógica. Pode haver uma obra pública de baixo custo que valoriza muito um imóvel, ao passo que pode existir uma obra pública de elevado valor que não valoriza um imóvel (e para comprovar isso basta lembrarmos do famoso “Minhocão”, como é comumente chamado o “Elevado Costa e Silva” na cidade de São Paulo, pois que esta obra pública na verdade desvalorizou os imóveis).

<sup>21</sup> Neste idêntico sentido: STJ - AgRg no AREsp. 539.760/PR, STJ - AREsp 709599 PR 2015/0107668-9, TJSP - Apelação nº 0007190-71.2008.8.26.0248, e TJSP - Apel. Nº 0046829-98.2008.8.26.0506.

<sup>22</sup> Afinal, o texto constitucional grafa expressamente o vocábulo “melhoria”, pelo que esta deve existir em razão de uma obra pública, decorrendo, então, que tal melhoria deve integrar a base de cálculo do tributo. Se não fosse isso o almejado pelo legislador constituinte originário este não criaria uma “contribuição de melhoria” mas sim uma “contribuição de obra pública”. Só depois de pronta a obra e verificada a existência da valorização imobiliária que ela provocou é que se torna admissível a tributação por via de contribuição de melhoria.

<sup>23</sup> STF - AI 694.836-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Dje 18.12.2009.

Bem salienta Roque Antonio Carrazza:

Ora, na medida em que a Constituição autorizou a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a criarem impostos, taxas e contribuição de melhoria, segue-se, logicamente, que contribuição de melhoria não é nem imposto, nem taxa. É tributo diferente de imposto. Deve, em conseqüente, ter hipótese de incidência e base de cálculo diversas das do imposto. Logo, a contribuição de melhoria não pode se confundir com nenhum imposto; nem mesmo com o IPTU ou com o ITR. Deve, sim levar em conta a mais-valia do imóvel, causada pela obra pública.<sup>24</sup>

O entendimento pacífico da jurisprudência, aliás, se revela:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO: CUSTO DA OBRA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. (...) A matéria é de natureza constitucional, conforme precedentes deste Supremo Tribunal Federal. Todavia, a superação desse óbice não permite acolher a pretensão do Agravante, pois a ele não assiste razão na forma do direito vigente. 6. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente da obra pública. Confirmam-se, a propósito, os seguintes julgados (...) (STF - AI 797058 - Relator Min. CARMEN LÚCIA – j. 05/11/2010)<sup>25</sup>

<sup>24</sup> *Op. cit.*, p. 526.

<sup>25</sup> Neste sentido: a) STF: AI 694.836-AgR, ARE 713371 SP, AI 768667 SP, ARE 642279 DF, ARE 850313 SP, ARE 700504 RS, ARE 752656 RS, ARE 827203 PR, ARE 716056 RS, ARE 688408 RS, ARE 681503 RS, ARE 682226 RS, AI 703790 RS, ARE 707041 PR, AI 846102 RS, ARE 682261 RS, AI 803542 RS, AI 741694 RS, AI 633395 RS, ARE 705112 PR, ARE 704230 RS, ARE 763575 RS, ARE 779167 RS, ARE 740431 RS, ARE 681530 RS, ARE 681530 RS, AI 848794 RS, ARE 695735 RS, ARE 723293 RS, ARE 721594 RS, ARE 705112 PR; b) STJ: REsp 1137794/RS, AgRg no AREsp 417.697/PR, REsp 1.326.502/RS, AgRg no REsp 1.304.925/RS, AgRg no Ag 1.237.654/SP, AgRg no Ag 1.159.433/RS, AgRg no AREsp 406.324/PR, AgRg no AREsp 417.697/PR, 1075101/RS, REsp 1137794/RS, REsp 671.560/RS, AgRg no REsp 1079924/RS, AgRg no REsp 613.244/RS, REsp 629.471/RS, REsp 647.134/SP, REsp 280.248/SP, REsp 615.495/RS, REsp 1.076.948/RS, Ag 1165503, REsp 629471 RS 2004/0021647-2, REsp n. 280.248/SP, AgRg no AREsp 406324 PR 2013/0332193-8, REsp 1075101 RS 2008/0157487-2, REsp 147094 PR 1997/0062530-3, REsp 1076948 RS 2008/0163605-5, AgRg no REsp 1311249 RS 2012/0042620-3, AgRg no REsp 1079924 RS 2008/0175315-2, REsp 200283 SP 1999/0001431-6, REsp 200283 SP 1999/0001431-6, AgRg no Ag 1190553 RS 2009/0075001-8, REsp 671560 RS 2004/0092956-8, REsp 671560 RS 2004/0092956-8; c) TJSP: Apelação nº 990102371000, Apelação nº 0216141-38.2008.8.26, Apelação nº 0151500-12.2006.8.26.0000, Apelação nº 0034197-95.2010.8.26.0562, Apelação nº 0006602-73.2009.8.26.0266, Apelação nº 1002271-17.2014.8.26.0408, Apelação nº 9083820-46.2009.8.26.0000, Apelação nº 0008537-51.2009.8.26.0266, Apelação nº 0150691-56.2005.8.26.0000, Apelação nº 994070582037, Apelação nº 990101176211, Apelação nº 8241535400, Apelação nº 8241525000, Apelação nº 8180655300, Apelação nº 8183365000, Apelação nº 7246435100, Apelação nº 5245415800, Apelação nº 7248315000, Apelação nº 0169334-28.2006.8.26.0000, Apelação nº 1002271-17.2014.8.26.0408.



Desta sorte, a base de cálculo normalmente prevista nas leis dos Planos Comunitários de Pavimentação consistente no custo da obra pública a ser dividido pelos contribuintes é absolutamente inconstitucional, por afrontar o art. 145, III, da CF/88, e ilegal, já que destoa dos arts. 81 e 82, do CTN, visto que somente é juridicamente possível uma contribuição de melhoria que elencasse como base de cálculo a valorização do imóvel.

O retrato tirado, então, denota que se o quanto instituído pela administração pública municipal com o codinome de Plano Comunitário de Pavimentação for uma inovadora contribuição de melhoria esta será absoluta e integralmente inconstitucional e ilegal.

## **6 – Considerações Finais**

Após a caminhada trilhada, foi-nos permitido observar que a tática empregada por inúmeros municípios de instituir os chamados Planos Comunitários de Pavimentação Urbana mostra-se abusiva e, antes de tudo, inconstitucional e contrária ao *Codex Tributário Nacional*.

Deveras, sob o pretexto de atendimento do interesse público e tergiversando sobre as concepções solidárias da população estes entes vem trazendo ao mundo institutos jurídicos que ofendem a boa-fé objetiva e mesmo a transparência que deve existir no trato com os administrados, frustrando ainda, quiçá, o postulado da veracidade.

Tais Planos Comunitários de Pavimentação, que nada possuem de consensual, se revelam não mecanismos contratuais mas sim imposições de natureza tributária, pois que absolutamente compulsórias.

Desta maneira, o Fisco dissimula um tributo cognominando-o do insuspeito nome de Plano Comunitário de Pavimentação, obrigando os contribuintes a arcarem com a despesa de uma obra pública que, de início, haveria de ser custeada pelas receitas gerais do Estado.

Outrossim, tal tributo criado pelo Fisco ora traveste-se de inovadora espécie tributária e em outros casos em nova forma de contribuição de melhoria.

Em quaisquer dos casos, entretanto, o tributo disfarçado de Plano Comunitário de Pavimentação se mostra inconstitucional, visto que ofende inúmeros princípios constitucionais tributários, as limitações constitucionais ao Poder de Tributar, a competência tributária marcada na Carta Magna, além de discrepar e desobedecer os arquétipos constitucionais das contribuições de melhoria.

E como se isso não bastasse, também desatende o quanto contido nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, vislumbrando-se ainda, portanto, uma afronta a esta norma que, no caso debatido, foi recepcionada como lei complementar ante o contido no art. 146, III, a, da CF/88.

Patente, desta feita, a inconstitucionalidade e ilegalidade destes Planos Comunitários de Pavimentação Urbana que vem sendo instituídos inadvertidamente por vários municípios brasileiros.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**, 12° ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **VI curso de especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- \_\_\_\_\_. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6° ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coords.). **Curso de iniciação em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, p. 37-50, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2° ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21° ed. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17° ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4° ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 4° ed., São Paulo: Saraiva, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9° ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 3° ed., São Paulo: Saraiva, p. 583-614, 2002.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito Tributário aplicado**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NUNES, Luiz Antônio Rizzatto. **Manual da monografia jurídica**. 10a ed. rev. atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**, 5ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 41.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 77.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 13º ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio do non "bis in idem" e a intributabilidade dos valores resgatados de fundos de previdência privada**, disponível em <http://www.cartaforense.com.br/Materia.aspx?id=3626>. Acesso em: 19/03/2015.