

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”

ISABELLA BENTO ESTEVES PIRES

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO
DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:
ANÁLISE E PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS DE SUA MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

Uberlândia/MG
2019

ISABELLA BENTO ESTEVES PIRES

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO
DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:
ANÁLISE E PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS DE SUA MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito “Professor Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Marcela Cunha Guimarães

UBERLÂNDIA/MG
2019

ISABELLA BENTO ESTEVES PIRES

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO
DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:
ANÁLISE E PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS DE SUA MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito “Professor Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Marcela Cunha Guimarães

Uberlândia, 04 de julho de 2019.

Banca Examinadora:

Professora Doutora Marcela Cunha Guimarães

Professor Doutor Luiz Carlos de Figueira Melo

RESUMO

O presente trabalho propôs analisar a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, com a finalidade de se expor, ao final, uma regra matriz de incidência tributária para sua cobrança. Para tanto, utilizou-se a pesquisa descritiva, traduzindo o resultado em conceitos e ideias. Frisa-se, inexistir em lei complementar normas gerais para a instituição da referida contribuição, ficando livre o legislador municipal e distrital na escolha dos critérios integrantes da hipótese de incidência do tributo. Assim, frente às inúmeras formas adotadas pelos legisladores para a cobrança dessa exação fiscal, partiu-se da Constituição e da própria natureza desse tributo para delimitar sua matriz, com a finalidade de contribuir com o estudo acerca dessa exação fiscal.

Palavras-chaves: serviço público; tributo; constituição federal; iluminação pública

ABSTRACT

This paper proposes to analyze the Contribution to the Cost of Public Lighting Service, with the purpose of exposing, at the end, a matrix rule of tax incidence for its levy. For that, the descriptive research was used, translating the result into concepts and ideas. It should be noted that there isn't complementary general law for the institution of this contribution, and the municipal and district legislators are free to choose the criteria that are part of the tax incidence hypothesis. So, in view of the numerous forms adopted by legislators for the collection of this tax exoneration, the Constitution and the very nature of this tax were used to delimit its matrix, in order to contribute to the studies on this tax exaction.

Keywords: public service; tax; federal constitution; street lighting

Sumário

1. INTRODUÇÃO	7
2. ASPECTOS INTRODUTÓRIOS	9
2.1 Sistema Tributário Nacional	9
2.2 Definição de tributo	11
2.3 Classificação dos tributos	13
2.4 Espécies tributárias brasileiras.....	15
2.5 Característica e repartição da competência tributária	22
3. CONTEXTO HISTÓRICO NORMATIVO JURISPRUDENCIAL COM RELAÇÃO À CRIAÇÃO DA COSIP	25
3.1 Serviço de Iluminação Pública	25
3.2 Inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública	27
3.3 Emenda Constitucional n. 39/02	30
3.4 Entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a COSIP	33
3.5 Princípios informadores	36
4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA COSIP	39
4.1 Critérios da Hipótese de Incidência	39
4.2 Exposição de critérios adotados em legislações vigentes.....	42
4.3 Regra matriz de incidência	45
5. CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	49

1. INTRODUÇÃO

A carga tributária total suportada pelo cidadão brasileiro é grande o suficiente para muitos contribuintes pagarem os tributos sem saber, de forma clara, o que se está pagando. É por essa razão que, quando questionados, os cidadãos comuns apenas identificam a figura dos impostos, por total ignorância das demais espécies tributárias brasileiras. Diante disso, paga-se sem se questionar quais são os parâmetros estabelecidos para aquela cobrança.

Nesse diapasão, o presente trabalho tem como objetivo contribuir na exposição de quais são os parâmetros que deverão ser observados pelo legislador, no exercício da sua competência tributária, com base em legislações já vigentes e no atual Sistema Tributário Nacional, para a instituição da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Buscar-se-á identificar um arquétipo constitucional para sua regra matriz de incidência, visto não possuir regulamentação em norma complementar.

Assim sendo, foi utilizada a metodologia de pesquisa descritiva ao relacionar e descrever o Sistema Tributário Nacional e a instituição e cobrança de um tributo, através do uso de fontes secundárias e pesquisa qualitativa, apresentando-se, ao final, os resultados através de percepções e análises.

Isso posto, partindo-se do pressuposto que todos os tributos deverão ser instituídos em total conformidade com o Sistema Tributário Nacional, delimitado pela Constituição Federal, é possível extrair da Carta Magna e da própria natureza jurídica do tributo a forma como deverá ser instituído e cobrado.

No presente trabalho escolheu-se o estudo da Contribuição de Iluminação Pública, ou Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, prevista no art. 149-A da Constituição Federal, com vistas a expor quais são as suas principais características e como deverá ser feita sua cobrança. Apesar de inúmeros trabalhos científicos que buscou explorá-la, ainda não há lei complementar com normas gerais dessa exação.

Anteriormente, o serviço de iluminação pública era custeado através da Taxa de Iluminação Pública. Essa, conforme será visto, havia sido instituída em total desconformidade com a Constituição Federal e teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Hoje, o entendimento do Tribunal Superior está previsto na Súmula Vinculante 41.

Assim, por ter sido instituída em total inobservância dos preceitos estabelecidos pela Carta Magna, a Taxa de Iluminação Pública foi substituída pela atual Contribuição de Iluminação Pública. Esta, foi inserida no texto constitucional através da Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Dessa forma, como resposta direta à declaração de

inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública, previu-se o art. 149-A na Carta Magna, com a possibilidade de instituição de contribuição com a finalidade específica de custeio do serviço de iluminação pública prestado pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Logo, inexistindo norma complementar, que regule ou determine quais os critérios a serem adotados na hipótese de incidência do tributo, ficou a cargo da discricionariedade dos Municípios e Distrito Federal estabelecê-los. Assim, no presente trabalho, buscar-se-á definir um arquétipo constitucional para a regra matriz de incidência da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, conforme a Constituição Federal e a própria natureza jurídica dessa exação fiscal.

2 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

2.1 Sistema Tributário Nacional

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece o Sistema Tributário Nacional nos arts. 145 ao 162. Determina quais são os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, a competência tributária e a repartição das receitas tributárias. Diante disso, é oportuno compreender a abrangência do conteúdo desse sistema.¹

Leciona Regina Helena Costa que além de resultar do texto constitucional, o Sistema Tributário Nacional também resulta da lei complementar e da lei ordinária. Para a autora, a lei complementar é vinculadora de normas gerais em matéria tributária, enquanto a lei ordinária se trata de um instrumento de instituição de tributos por excelência. Dessa forma, infere-se que esse sistema é composto por normas constitucionais e infraconstitucionais.²

Além disso, ensina Costa Machado, que o Sistema Tributário Nacional é um conjunto de princípios e regras, cujo objetivo principal é disciplinar e orientar a forma de transferência da riqueza dos contribuintes para o Poder Público. Para tanto, essa transferência é feita pela cobrança de tributos.³

De outro modo, ensina Kiyoshi Harada, o sistema instituído pela CF/88 se trata de um sistema parcial, denominado pelo autor como Sistema Constitucional Tributário, o qual é inserido dentro de um sistema global, o Sistema Constitucional. Assim,

(...) é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.⁴

No entanto, observa que é por essa razão que Geraldo Ataliba nega a existência de um Sistema Tributário Nacional. Para o jurista, se assim se admitisse, violaria o princípio

¹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 3 jun. 2019.

²COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 39

³MACHADO, Costa. **Constituição federal interpretada: artigo por artigo. parágrafo por parágrafo**. 9. ed. Barueri: Manole, 2018. p. 799

⁴HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. p. 235

federativo, pois os Estados e dos Municípios elaboram os seus respectivos Sistemas Tributários, ainda que com base nos princípios constitucionais comuns.⁵ Nas palavras de Ataliba:

Há um sistema tributário brasileiro, sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne as condições para ser considerado nacional. E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só, a dar tal caráter ao sistema. Para que este pudesse ser reputado nacional, seria necessário do legislador que o plasma também se revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do Sistema Tributário.⁶

Apesar disso, para Kiyoshi Harada, justamente porque existem princípios tributários, os quais são limitadores do exercício da competência tributária e, assim, aplicáveis aos entes políticos, é que cabe falar em Sistema Tributário Nacional.⁷

O art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN) entende que esse sistema é regido pelo disposto na Emenda Constitucional (EC) nº 18/65 (Reforma Tributária), em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.⁸

A referência à EC nº 18/65, de acordo com o professor Ricardo Alexandre, deve ser interpretada como uma referência à atual Constituição Federal. Ainda, de acordo com o professor, seguindo a linha de raciocínio adotada pelo legislador do CTN, todo ato normativo que verse sobre matéria tributária integraria a denominada "legislação tributária".⁹

Dessa forma, compreende-se que o conteúdo do Sistema Tributário Nacional é composto além da previsão constitucional, pelas normas infraconstitucionais. Assim sendo, os entes políticos deverão observar todas as normas que integram esse sistema, sob pena de configurar inválido os atos praticados em desconformidade.

Isso posto, no presente trabalho, verificar-se-á se a Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), nos moldes como instituída por determinados municípios brasileiros e pelo Distrito Federal, está em conformidade com o atual Sistema Tributário Nacional.

⁵HARADA, 2017. p. 235

⁶ATÁLIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 223-224.

⁷HARADA, 2017. p. 368

⁸BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 3 jun. 2019

⁹ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 264

2.2 Definição de tributo

A Carta Magna determina no art. 146, III, “a”, que cabe à lei complementar 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 na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Assim sendo, em obediência ao disposto, o art. 3º do CTN traz a definição de tributo.¹⁰

O dispositivo prevê “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.¹¹

Assim sendo, o legislador infraconstitucional estabeleceu seis elementos no art. 3º do CTN para a caracterização do tributo, a saber: a) prestação; b) pecuniária ou em valor que nela se possa exprimir; c) compulsória; d) que não constitua sanção de ato ilícito; e) instituída em lei; e f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Consoante Geraldo Ataliba, essa definição seria mero *precepto didactico*. Para ele, o conceito de tributo é constitucional, primário e fundamental, com a função de “categoria de pensamento” aglutinando todos os demais institutos do Direito Tributário, bem como não cabe à lei formular conceitos teóricos. Assim, a CF/88 adotaria um preciso, embora implícito, conceito de tributo, não sendo possível nenhuma lei alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.¹²

Isto posto, merece razão o jurista, pois ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, a Carta Magna permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito por ela adotado. Para tanto, explica Leandro Paulsen, trata-se, portanto, de:

(...) prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público.¹³

¹⁰BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Acesso em: 3 jun. 2019.

¹¹BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 3 jun. 2019.

¹²ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. [S.l.]: Malheiros Editores, 2003. p. 32-33

¹³PAUSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 33

É oportuno consignar que além da definição constitucional e infraconstitucional, leciona Luís Eduardo Schouer, existem outros cinco elementos da conceituação de tributo, desenvolvidos pelo Direito Financeiro, os quais estão previstos no art. 9º da Lei nº 4.320/64.¹⁴ O dispositivo enuncia um conceito financeiro de tributo, a saber:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.¹⁵

À vista disso, ao se comparar o art. 9º supracitado e o art. 3º do CTN, é possível afirmar que eles não se contradizem.¹⁶ Para Schouer, o art. 3º não se preocupou com a destinação dos tributos nem com a natureza da receita, pois seria matéria do Direito Financeiro. Isso posto, não se pode perder de vista que, apesar de silente, o tributo é receita derivada, instituída por entidades de direito público, nos termos da constituição e das leis vigentes, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas.¹⁷ Sobre isso, ensina Ruy Barbosa Nogueira,

(...) os tributos são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.¹⁸

Dessa forma, infere-se que a Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação pública é prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ainda, é instituída pelos Municípios e Distrito Federal, destinada ao custeio da atividade geral de iluminação pública em obediência à constituição e leis vigentes. Assim, é forçoso constatar que a COSIP se trata de um tributo que satisfaz o conceito presente tanto no art. 3º do CTN quanto no art. 9º da Lei nº 4.320/64.

Isso posto, sabe-se, assim, que o termo “tributo” é gênero. No presente trabalho será adotado a teoria pentapartida, segundo a qual existem cinco espécies em termos de direito positivo brasileiro, a saber: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimo

¹⁴SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 139

¹⁵BRASIL. **Lei 14.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm 3 jun. 2019.

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Comentários ao código tributário nacional. vol. 1** São Paulo: Atlas, 2003. p. 82-83.

¹⁷SCHOUERI, 2018. p. 140

¹⁸SABBAG, Eduardo De Moraes. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 508

Compulsório e Contribuições (ou, como prefere alguns autores, Contribuições Especiais). Para tanto, considerar-se-á que a COSIP se enquadra na quinta espécie, Contribuições.

2.3 Classificação dos tributos

Classificar, para Hugo de Brito Machado Segundo, “nada mais é que dividir objetos em grupos ou classes diferentes, a partir de algum critério previamente escolhido”.¹⁹ São infinitas, portanto, as possibilidades de classificação de quaisquer objetos. Na oportunidade, serão abordados apenas o critério da vinculação, da destinação e da devolução para classificação dos tributos.

Nesse diapasão, defendido por Geraldo Ataliba, os tributos seriam divididos em não vinculados e vinculados. Por meio desse critério se identifica a existência de um atividade prestada pelo Estado, que, de forma direta ou indireta esteja relacionada ao contribuinte ou não haja previsão de qualquer atuação nesse sentido. Relaciona-se, portanto, com a hipótese de incidência, especificadamente, ao critério material do tributo.²⁰

A COSIP se trata de um tributo vinculado à atuação estatal de prestar o serviço de iluminação pública para a população. Apesar de não ser possível identificar o *quantum* de pessoas beneficiadas pelo serviço, é mister compreender que se trata de um serviço essencial, prestado de forma universal. Com isso, há a necessidade de uma forma de arrecadação de receita destinada ao custeio desse serviço, criando-se assim, a figura da COSIP.

Nesta esteira, o tributo classificado como vinculado (retributivo, bilateral ou sinalagmático) é verificado quando os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) necessitarem realizar uma contraprestação ao contribuinte em troca do pagamento da exação. Como exemplo, além da COSIP, também pode-se citar as taxas e as contribuições de melhoria como tributos vinculados a uma atuação estatal.

Por outro lado, diz-se que o tributo é não vinculado (contributivos, desvinculados, unilaterais ou sem causa) quando para sua instituição e cobrança, os entes políticos não necessitam realizar contraprestação ao contribuinte. É o caso dos impostos, pois incidem pela

¹⁹MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018. p. 56

²⁰ATALIBA, 2003. p. 130

mera manifestação de riqueza, sem necessária contraprestação individualizada, conforme preceitua o art. 16 do CTN²¹.

Em face disso, o autor Rafael Novais destaca que o enquadramento dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e contribuições especiais (arts. 149 e 149-A da CF) não foi expressamente definido e, dependendo da forma de sua instituição, poderá ser vinculado ou não vinculado. Com isso, por esse critério de classificação, em relação aos empréstimos compulsórios e as contribuições, estas não seriam espécies tributárias autônomas, mas, estariam incluídos, a depender do caso, como impostos ou taxas.²²

Do mesmo modo, observa-se que não há definição constitucional ou legal que imponha que os fatos geradores dos empréstimos compulsórios ou das contribuições especiais sejam vinculados ou não vinculados. Assim, deve-se analisar cada tributo criado individualmente.

A segunda classificação é o critério da destinação. Por ele, se dividem os tributos com base na destinação da receita obtida com sua arrecadação. Dessa forma, serão tributos destinados aqueles instituídos para o custeio de uma atividade específica, cita-se a própria COSIP, segundo a qual deverá ter todo o produto obtido com a sua arrecadação revertido para o custeio do serviço de iluminação. Pode-se citar também os empréstimos compulsórios cuja receita deve ir para as despesas que lhe fundamentou.

Ao contrário, na hipótese de tributo não destinado, o poder público estará livre para aplicar as receitas alcançadas em diversas despesas públicas que entenda necessárias ao atual momento político e/ou social.²³ Dito isso, há quem defenda que o serviço de iluminação pública deve ser custeado com a receita obtida com a arrecadação dos impostos. Todavia, a destinação dos impostos é vedada constitucionalmente, conforme o art. 167, IV, da Carta Magna²⁴.

Atente-se que as taxas se caracterizam como tributo vinculado a uma contraprestação do poder público, mas que sua receita não, necessariamente, será vinculada a atividade desenvolvida. Neste caso, os valores ingressam aos cofres públicos como ressarcimento aos custos da máquina pública, mas isso não significa automática destinação à órgão, fundo ou despesa.²⁵

²¹BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Acesso em: 3 jun. 2019

²²NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018. p. 104

²³ALEXANDRE, 2017. p. 115-116

²⁴BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Acesso em: 3 jun. 2019.

²⁵MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Código tributário nacional: anotações à constituição**, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. p. 14

Finalmente, no critério da devolução, classificam-se os tributos diante do seu pagamento devido e a necessidade de sua restituição. Importante notar que a restituição do Imposto de Renda é devido a pagamento indevido. Com isso, no critério da devolução, apesar do pagamento devido, os valores pagos devem ser devolvidos ao contribuinte, e a única espécie que possui essa característica no Sistema Tributário Nacional é o empréstimo compulsório, devendo as condições de sua restituição serem observadas na lei que o instituir.

2.4 Espécies tributárias brasileiras

Conforme dito, à luz da intitulada teoria pentapartida, subsistem no atual sistema tributário constitucional brasileiro cinco espécies de tributo, quais sejam: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimo Compulsório e Contribuições. Diante dessa teoria, a Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública integraria a espécie Contribuição, ou Contribuições Especiais.

Ao se deparar com o tema, STF reconheceu essa teoria, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733-9/SP, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves²⁶. Merece destaque o seguinte resumo do entendimento do relator:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.²⁷

Nesse diapasão, o professor Eduardo de Moraes Sabbag destaca, à época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a teoria tripartite, também conhecida como tripartida ou tricotômica. De acordo com essa teoria, com fundamento também no art. 5º do CTN, os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, deveriam ser divididos em três espécies tributárias, a saber: impostos, taxas e contribuições de melhoria.²⁸

²⁶MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 11

²⁷ALEXANDRE, 2017 p. 54

²⁸SABBAG, Eduardo De Moraes. **Direito tributário**: Coleção saberes do direito. Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 112

Frisa-se, a teoria tripartite sempre gozou de grande prestígio entre os tributaristas. Foi influenciada pelo Código Tributário Alemão de 1919, estando presente na Constituição Federal de 1946, na posterior EC nº 18/65 e, após, no art. 5º do CTN, culminando com a inserção no atual texto constitucional (art. 145 da CF/88)²⁹.

Com efeito, para Ricardo Alexandre, alguns entendem que a CF/88 segue a mesma teoria. Para tanto, defendem que ao estabelecer, no art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, a Carta Magna de 1988 teria adotado a teoria tripartida. Todavia, o dispositivo constitucional apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos, se tratando de uma norma atributiva de competência.³⁰

É oportuno consignar, no passado também se desenvolveu a teoria bipartida, defendida pelo jurista Geraldo Ataliba. De acordo com essa teoria os tributos deveriam ser divididos conforme o critério da vinculação, ou seja, entre os tributos vinculados a uma atuação estatal específica e os não vinculados.³¹

Por seu turno, para Ricardo Cunha Chimenti³² e Eduardo de Moraes Sabbag³³, em razão da inclusão no texto constitucional do art. 149-A, pela Emenda Constitucional nº 39/02, já se fala de uma teoria hexapartida. Essa afirmativa decorre da análise das características da COSIP, a qual foi instituída com a finalidade de custeio do serviço público de iluminação pública. Todavia, para aqueles que entendem se tratar de uma nova espécie tributária, defendem que ela ora se identifica como taxa, ora como imposto.

De qualquer forma, em sede doutrinária e jurisprudencial, ainda não há uma definição precisa do enquadramento da citada contribuição no quadro das espécies tributárias existentes no Brasil. Assim, é forçoso reconhecer a inclusão das contribuições de iluminação pública como espécie das “contribuições especiais”, uma vez que, atualmente, tal rubrica já comporta um conjunto de contribuições com características bem diferenciadas entre si.³⁴

Vale ressaltar, ao outorgar competência para a instituição das diversas espécies tributárias, a CF/88 revela suas características intrínsecas e aponta o regime jurídico específico que lhes é aplicável. Embora todos os tributos se submetam a regras gerais comuns, há normas

²⁹SABBAG, 2017. p. 542

³⁰ALEXANDRE, 2017 p. 53

³¹CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 25

³²CHIMENTI, 2012. p. 25

³³SABBAG, Eduardo De Moraes. **Direito tributário essencial**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2018. p. 83

³⁴ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016 p. 75

específicas para as taxas, para os impostos, para as contribuições de melhoria, para os empréstimos compulsórios e para as contribuições.

Logo, destaca Leandro Paulsen, “a importância de distinguir as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está justamente no fato de que a cada uma corresponde a um regime jurídico próprio”.³⁵

À vista do exposto, são necessários breves apontamentos sobre as características de cada espécie tributária admitida pelo ordenamento jurídico. Diante disso, verificar-se-á os motivos do serviço de iluminação não poder ser remunerado pelas demais espécies tributárias, senão pelas contribuições.

Começando pelos Impostos, sua exigência é desvinculada de qualquer atividade estatal específica ou contraprestação ao contribuinte. Em virtude do art. 167, IV, da CF/88, a destinação do produto da arrecadação dos impostos a órgão, fundo ou despesa é expressamente vedada, com exceção das hipóteses previstas no mesmo dispositivo constitucional.

Precisamente, Hugo de Brito Machado Segundo leciona que devido os impostos terem como fato gerador uma realidade inerente à vida do contribuinte, a qual não está relacionada com uma atividade estatal específica, os impostos têm de ser divididos de modo específico entre os entes tributantes. Ainda, essa divisão deve ser feita pela Constituição.³⁶

Nesse sentido, observa o professor Costa Machado, “recentemente o STF considerou inconstitucional a vinculação de 1% do produto da arrecadação do ICMS paulista ao financiamento de programas habitacionais”.³⁷

À vista disso, a finalidade dos impostos é arrecadar numerário para custear as mais diversas despesas estatais, e correspondem à principal fonte de arrecadação para União, Estados, Distrito Federal e Municípios de receita desvinculada. Impende destacar, onde não há a COSIP, o serviço de iluminação pública poderá ser custeado com os recursos dos impostos, mas não se pode criar um imposto específico para esse custeio, por clara vedação constitucional.

Por outro lado, ao contrário do que acontece com os impostos, as taxas são uma espécie de tributo vinculada a uma atividade estatal específica. Seu objetivo é remunerar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios pelo custo de sua atuação em relação ao contribuinte (contraprestação) no exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, efetivamente prestados ou postos à disposição, conforme dicção do art. 145, II, da Carta Magna.

³⁵PAUSEN, 2017. p. 44

³⁶MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 11

³⁷MACHADO, 2018. p. 800

O Código Tributário Nacional regula essa espécie tributária nos arts. 77 ao 80. Diante disso, nos arts. 78 e 79 tem-se a definição do poder de polícia e de serviço público específico e divisível, como sendo:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.³⁸ (Grifei)

Dessa forma, a vinculação das taxas a uma atividade estatal específica impõe que seu valor representa o custo efetivo do serviço ou seu montante aproximado, quando não for possível a mensuração exata. Tal afirmação é importante para se evitar a criação de verdadeiros impostos com o rótulo de taxa.³⁹

Insta esclarecer, diante da definição do serviço público específico e divisível, muitos municípios tiveram a antiga Taxa de Iluminação Pública (TIP) questionada constitucionalmente. Por afronta aos conceito de específico e divisível e, portanto, contrária ao art. 145, II da CF/88 e arts. 77 e 79 do CTN, a TIP foi declarada inconstitucional. O tema será melhor explorado no tópico 3.2 do presente trabalho.

Por seu turno, é oportuno consignar que não se confundem as taxas com os preços públicos, pois esses não são compulsórios, têm natureza contratual e decorrem de atividades ou serviços públicos exercidos por pessoas jurídicas privadas. Esse é o entendimento da Súmula 545 do STF, *in verbis*: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

³⁸BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Acesso em: 3 jun. 2019.

³⁹MACHADO, 2018. p. 801

Importante observar, tendo em vista que não mais vigora, em nosso sistema jurídico, o princípio da anualidade, Hugo de Brito Machado Segundo ressalva que não é mais necessário prévia autorização orçamentária, como exige a Súmula 545 do STF. Subsiste, naturalmente, a sua natureza compulsória como elemento diferenciador, em relação às tarifas (que têm fundamento contratual).⁴⁰

Assim, exatamente por não serem compulsórios, os preços públicos não podem ser cobrados em função de serviços essenciais, de utilização indispensável, os quais somente podem dar ensejo à cobrança de taxas, por exemplo: coleta de lixo etc. Merece referência, a esse respeito, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo o qual:

(...) não tem amparo jurídico a tese de que a diferença entre taxa e preço público decorre da natureza da relação estabelecida entre o consumidor ou usuário e a entidade prestadora ou fornecedora do bem ou do serviço, pelo que, se a entidade que presta o serviço é de direito público, o valor cobrado caracterizar-se-ia como taxa, por ser a relação entre ambos de direito público; ao contrário, sendo o prestador do serviço público pessoa jurídica de direito privado, o valor cobrado é preço público/tarifa. [...] ‘Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias de tributo.’⁴¹

Por essas razões, entende o STJ que o valor cobrado, em função da coleta de esgoto, tem natureza de taxa. O STF⁴², contudo, tem considerado tratar-se de tarifa a cobrança a título de água e esgoto.⁴³ Assim, observa-se que acerca do serviço de coleta de esgoto não há entendimento pacificado. Por se tratar de serviço público que admite concessão, entende a doutrina e a jurisprudência, pode ser cobrado através de preço público. A título de exemplo cita-se o Departamento Municipal de Água e Esgoto em Uberlândia, no qual a natureza deste serviço já ficou consignada como preço.

⁴⁰MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. Regime tributário da venda da água. **Revista jurídica da procuradoria-geral da fazenda estadual/minas gerais**, [S./], n. 5 p. 11

⁴¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 665.738/SC**. Tributário. Serviço de fornecimento de água e coleta de esgoto. Taxa. Natureza Tributária. Precedentes. Recorrente: Knando Comércio de Combustíveis e Lubrificantes LTDA Recorrido: Município de Florianópolis. Relator: Min. José Delgado, 4 de novembro de 2004. p. 114 Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7234167/recurso-especial-resp-665738-sc-2004-0091298-0/inteiro-teor-12990178> Acesso em: 3 jun. 2019

⁴²BRASIL. Supremo tribunal federal (2. Turma). **Recurso extraordinário 447.536/SC-ED**. Embargos de declaração opostos à decisão do relator: conversão em agravo regimental. Constitucional. Tributário: taxa de esgoto sanitário. Prestação de serviço por concessionária. Natureza jurídica de preço público. Relator: min. Carlos Velloso, 26 de agosto de 2005, p. 65 Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14737393/embdeclno-recurso-extraordinario-re-447536-sc> Acesso em 3 jun. 2019.

⁴³MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 12

À vista disso, o serviço de iluminação pública, por se tratar de serviço essencial e prestado de forma universal, não poderia moldar sua cobrança na figura da Taxa. Igualmente, apesar de se tratar de um serviço prestado diretamente por concessionárias, as quais figuram como responsáveis tributárias, entende-se que não se trataria de cobrança de tarifa, nem de preço público.

Da mesma forma, por necessária a destinação do produto arrecadado, deve ser vinculada à despesa de custeio, não podendo figurar sua cobrança como Imposto. Finalmente, conforme será visto a seguir, diante das características da contribuição de melhoria e do empréstimo compulsório, o serviço de iluminação pública também não poderia ser custeado por tributo com essas naturezas jurídicas.

A contribuição de melhora possui previsão constitucional no art. 145, III, da CF/88, bem como definição no art. 81 do CTN. Diante disso, trata-se de:

(...) tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a 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.⁴⁴

Cumprе ressaltar, a jurisprudência assentada no âmbito do STF e do STJ entende que o cálculo do montante da contribuição de melhoria deve ser efetivado levando-se em conta o valor total da obra e a valorização individual de cada imóvel. Observa-se que a importância arrecadada com o pagamento do tributo não pode ser superior ao custo da obra.⁴⁵

Vale ressaltar, leciona Hugo de Brito Machado Segundo, que as contribuições de melhoria situam-se em uma posição intermediária entre impostos e taxas. Para ele, essas contribuições são “vinculadas a uma atuação estatal (obra pública), mas não tão diretamente como as taxas, exigindo também uma manifestação de riqueza do contribuinte (valorização do imóvel provocada pela obra pública)”.⁴⁶

Dessa forma, a contribuição de melhoria é tributo vinculado que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública. Importante frisar, somente ocorre o fato gerador com a efetiva existência do binômio obra pública e valorização, não podendo haver cobrança sem algum deles.

Já o empréstimo compulsório, previsto no art. 148 da CF/88, é tributo destinado a situações extraordinárias e possui o critério da devolução. Assim, uma vez pago devidamente

⁴⁴SABBAG, Eduardo De Moraes. **Código tributário nacional comentado**. 2. ed. rev., atual, e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018. p. 304

⁴⁵MACHADO, 2018. p. 801

⁴⁶MACHADO SEGUNDO, 2018. p. 59-60

o tributo, ele deverá ser restituído. Ainda, a exigência de lei complementar também se apresenta como garantia para os contribuintes dadas as suas características excepcionais.

De acordo com Costa Machado, o fato gerador do empréstimo compulsório nunca será a guerra, a calamidade ou o investimento, mas sim um signo de riqueza, como auferir renda, ser proprietário de imóvel rural etc. Assim, a base de cálculo escolhida deverá guardar uma relação de pertinência com o fato gerador, sendo capaz de mensurá-lo.⁴⁷

Ademais, para Machado, os fatos que podem ser incluídos na hipótese de incidência são somente os já outorgados à União ou reservados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Importante notar, o autor destaca que não irá configurar *bis in idem* ou bitributação a utilização de fato gerador típico de outro tributo reservado a outros entes da Federação, pois a jurisprudência tem se firmado no sentido de que essa restrição é exclusiva para os impostos, não se aplicando, por consequência, aos empréstimos compulsórios.⁴⁸

À vista do exposto, portanto, restou ao legislador apenas a figura das Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública. Assim sendo, inseriu-se o art. 149-A na CF/88 através da EC nº 39/02, autorizando a instituição, pelos Municípios e Distrito Federal, de contribuição com a finalidade específica de custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições, em sua origem, eram instituídas com o objetivo de arrecadar recursos em favor de entidades não integrantes da administração pública, mas que realizavam atividades de interesse público (atuando paralelamente ao Estado). Assim, eram conhecidas também como “contribuições parafiscais”. Contudo, como as contribuições do art. 149 também podem ser destinadas à própria administração pública, perdeu o sentido a adoção de tal terminologia.⁴⁹

Por esta forma, as Contribuições ou Contribuições Especiais caracterizam-se, essencialmente, pelo fato de serem instituídas para atender a finalidades específicas, podendo ser instituídas com a finalidade de: i) custear a seguridade social; ii) atender a outras finalidades de natureza social; iii) atender ao interesse de categorias profissionais ou econômicas; iv) intervir no domínio econômico; e v) custear o serviço de iluminação pública.⁵⁰

É mister esclarecer, a partir da edição da EC nº 33/01, não se pode mais dizer que as contribuições podem, em tese, onerar quaisquer fatos, com exceção das mencionadas no art. 195 da CF/88. A referida emenda introduziu no art. 149 da Constituição Federal um rol de bases imponíveis a serem alcançadas pelas contribuições (§ 2.º, III, “a”). Assim, o legislador não tem

⁴⁷MACHADO, 2018. p. 808

⁴⁸MACHADO, 2018. p. 808

⁴⁹ALEXANDRE, 2016. p. 76

⁵⁰MACHADO SEGUNDO, 2018. p. 317

mais a faculdade de, desde que presente alguma pertinência e atendidos outros requisitos, instituir contribuições sobre fatos diversos do faturamento, da receita bruta ou do valor da operação e, no caso das importações, do valor aduaneiro.⁵¹

Isso posto, a ideia de que existem várias espécies de tributos no atual Sistema Tributário Nacional é imediata, o que enseja a necessidade da análise das características dessas espécies para compreendê-las. Assim sendo, ao mesmo tempo que se encontram identidades suficientes para justificar a unificação das diversas espécies tributárias em um gênero comum (tributo), é claro que estas apresentam peculiaridades.⁵²

Diante disso, portanto, o serviço de iluminação pública não pode ser custeado por nenhuma das demais espécies tributárias, senão, pela quinta espécie tributária, as contribuições. Para tanto, será instituída com a finalidade específica de custeio desse serviço, configurando tributo vinculado e destinado. Assim sendo, diante de suas características, é tributo distinto das demais espécies tributárias, vinculado à disciplina do art. 149-A da Carta Magna.

2.5 Características e repartição da competência tributária

Conforme visto anteriormente, os tributos serão instituídos pelos entes políticos os quais possuem suas competências tributárias definidas pela Constituição Federal de 1988. Assim, ao definir o Sistema Tributário Nacional, o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos.

À vista disso, leciona Regina Helena Costa, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Carta Magna. Isso posto, a competência tributária é a aptidão para criar tributos, com obediência aos limites e princípios estabelecidos pela CF/88, em especial, o Princípio da Legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88. Assim, o veículo legislativo para a instituição do tributo deverá indicar todos os aspectos da hipótese de incidência.⁵³

⁵¹VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica: a descuidada especificação do seu objeto pela EC 33/2001 e os seus reflexos tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 149, 2008. p. 16-26

⁵²SCHOUERI, 2018. p. 157

⁵³COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 54

No tocante às características da competência tributária, o autor Roque Carrazza⁵⁴ leciona serem seis, a saber: i) privatividade ou exclusividade; ii) indelegabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) irrenunciabilidade; vi) facultatividade.⁵⁵

Nesse sentido, as pessoas políticas possuem faixas tributárias privativas, ou seja, a competência outorgada a um ente político priva ou exclui os demais da mesma atribuição. Tal afirmativa vale, inclusive, para os tributos vinculados a uma atuação estatal, uma vez que, conforme visto anteriormente, em relação a eles, o exercício da competência tributária depende do prévio exercício da competência administrativa.

Do mesmo modo, a competência tributária é indelegável, visto que, por receber suas competências da própria Constituição, os entes políticos não podem delegá-la a terceiros. Igualmente, é incaducável, pois, o seu não exercício, ainda que por longo tempo, não acarreta o efeito de impedir que a pessoa política venha, a qualquer tempo, exercê-la.

Ainda, a competência é inalterável por legislação infraconstitucional, vez que é impossível a competência tributária ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém. Outrossim, é irrenunciável, pois as pessoas políticas não podem abrir mão de suas atribuições em razão da indisponibilidade do interesse público. Em última análise, afirma-se que é facultativa, pois os entes políticos são livres para usar ou não de suas respectivas competências tributárias.

Passando à análise da repartição das competências tributárias, a partir do art. 145 da CF/88, é possível desenhar um sistema em que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoas jurídicas de direito público. Dessa forma, é possível sintetizá-la da seguinte forma⁵⁶:

a) Impostos – arts. 145, 147, 153, 154, 155 e 156 CF/88: competências i) privativa: União, Estados, Distrito Federal e Municípios; ii) cumulativa: União (territórios) e Distrito Federal (tributos municipais). iii) extraordinária: União (em caso de guerra externa ou sua iminência). iv) residual: União.

b) Taxa – art. 145 CF/88: competência comum União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

c) Contribuição de melhoria – art. 145 CF/88: competência comum União, Estados, Distrito Federal e Municípios

⁵⁴CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29. ed. rev., ampl., atual. São Paulo: Malheiros Editores. 2013. p. 526-743.

⁵⁵COSTA, 2018. p. 54

⁵⁶SCHOUERI, 2018. p. 249

d) Empréstimo compulsório – art. 148 CF/88: competência privativa da união

e) Contribuição Social – arts. 149 e 195 CF/88: Competência Privativa: União, cobrada:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada; incidente sobre: a) Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) Receita ou faturamento; c) Lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social (excepcionalmente, as demais pessoas jurídicas de direito público, para custeio de seus sistemas de previdência, têm competência para cobrar tal contribuição de seus funcionários); III – sobre receita de concursos de prognósticos; IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Residual: União.

f) Contribuições especiais (intervenção no domínio econômico, interesse de categoria profissional ou econômica e para o custeio do serviço de iluminação pública) – arts. 149 e 149-A: competências privativas da União e dos Municípios e Distrito Federal, respectivamente.

À vista do exposto, a COSIP somente poderá ser instituída pelos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da Carta Magna. Diante disso, no exercício da competência tributária, os entes políticos deverão observar os princípios e as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar previstos na CF/88.⁵⁷

Assim sendo, o Sistema Tributário Nacional é a base indispensável para análise constitucional do tributo instituído pelo ente competente. Isto posto, para retirada de conclusões em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro, foi necessário a compreensão de aspectos integrantes desse sistema, abordados no presente capítulo como aspectos introdutórios ao estudo dos tributos.

⁵⁷ALEXANDRE, 2017. p. 252

3 CONTEXTO HISTÓRICO NORMATIVO JURISPRUDENCIAL ENVOLVENDO A CRIAÇÃO DA COSIP

3.1 Serviço de Iluminação Pública

Antes de iniciar os estudos acerca dos aspectos envolvendo a criação da COSIP, é necessário compreender o serviço de iluminação pública para, finalmente, delimitar o que deverá ser custeado pela receita obtida com a cobrança do tributo. Vale destacar que a prestação desse serviço é questão de segurança pública e, por esta razão, além de necessária e em pleno funcionamento, torna-se indispensável que o seja em qualidade e quantidade, de forma a estar disponível em todos os bairros e regiões do Município, onde haja a circulação de pessoas ou a existência de patrimônio a ser protegido.⁵⁸

Isso posto, é mister esclarecer o que prevê o constituinte acerca desse tributo. Para tanto, é necessário a leitura do art. 149-A da Carta Magna, *in verbis*:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica⁵⁹.

Assim sendo, por ter sido abordado de forma genérica pelo texto constitucional, é necessário a delimitação da abrangência deste serviço, com vistas a garantir a constitucionalidade da sua cobrança pelos entes políticos competentes. Impede destacar, o serviço de iluminação pública vai muito além do pagamento, pelo Município e Distrito Federal, das contas relativas à energia consumida pelas lâmpadas instaladas em logradouros públicos.

Diante disso, ficou a cargo da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) definir a abrangência desse serviço. Trata-se de autarquia em regime especial vinculada ao Ministério de Minas e Energia, criada para regular e fiscalizar o serviço de energia elétrica no Brasil, por meio da Lei nº 9.427/1996 e do Decreto nº 2.335/1997. Importante destacar que a ANEEL foi criada em substituição ao antigo DNAEE - Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica.

Nesse passo, vários aspectos da prestação desse serviço foi definido pela Resolução Normativa nº 414/2010 da ANEEL, a qual estabelece as condições gerais de fornecimento de

⁵⁸PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. A constitucionalidade da EC 39/2002: contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 92, [S.l.], jun, 2010. p. 168-187

⁵⁹BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Acesso em: 3 jun. 2019.

energia elétrica de forma atualizada e consolidada, cujas disposições devem ser observadas pelas distribuidoras e pelos consumidores. Por meio dessa resolução temos a definição de iluminação pública, fatura e outros fatores essenciais referentes a esse serviço. Isso posto, segue a transcrição de alguns dispositivos para melhor compreensão das definições adotadas para fins e efeitos da Resolução:

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições: (...)

XXXVI – fatura: documento comercial que apresenta a quantia monetária total que deve ser paga pelo consumidor à distribuidora, em função do fornecimento de energia elétrica, da conexão e uso do sistema ou da prestação de serviços, devendo especificar claramente os serviços fornecidos, a respectiva quantidade, tarifa e período de faturamento de modo a possibilitar ao consumidor o acompanhamento de seu consumo mensal. A fatura pode ser apresentada impressa ou em meio eletrônico; (Redação dada pela RENA ANEEL 775, de 10.07.2017) (...)

XXXIX - iluminação pública: serviço público que tem por objetivo exclusivo prover de claridade os logradouros públicos, de forma periódica, contínua ou eventual; (Redação dada pela REN ANEEL 418, de 23.11.2010. (...)

XLIV – instalações de iluminação pública: conjunto de equipamentos utilizados exclusivamente na prestação do serviço de iluminação pública; (Redação dada pela REN ANEEL 418, de 23.11.2010)

Art. 11. São considerados serviços ou atividades essenciais aqueles cuja interrupção coloque em perigo iminente a sobrevivência, a saúde ou a segurança da população. Parágrafo único. **Para fins de aplicação do disposto neste artigo, classificam-se como serviços ou atividades essenciais** os desenvolvidos nas unidades consumidoras a seguir indicados: I – tratamento e abastecimento de água; produção e **distribuição de energia elétrica**, gás e combustíveis; (...)

Art. 21. A elaboração de projeto, a implantação, expansão, operação e manutenção das instalações de iluminação pública são de responsabilidade do poder público municipal ou distrital, ou ainda de quem tenha recebido deste a delegação para prestar tais serviços. (Redação dada pela REN ANEEL 768, de 23.05.2017)

§1º A distribuidora pode prestar os serviços descritos no caput mediante celebração de contrato específico para tal fim, ficando **a pessoa jurídica de direito público responsável pelas despesas decorrentes**. (Incluído pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012)

§2º A responsabilidade de que trata o caput **inclui todos os custos referentes à ampliação de capacidade ou reforma de subestações, alimentadores e linhas já existentes, quando necessárias ao atendimento das instalações de iluminação pública**, observado o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 43. (Incluído pela REN ANEEL 479, de 03.04.2012).⁶⁰ (Grifei)

Isto posto, cumpre destacar que a vinculação dos Municípios e do Distrito Federal a esta Resolução Normativa decorre diretamente do art. 22, IV, da Carta Magna. Esse dispositivo

⁶⁰AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (Brasil). **Resolução Normativa 414 de 9 de setembro de 2010**. Estabelece as Condições Gerais de Fornecimento de Energia Elétrica de forma atualizada e consolidada. Disponível em: <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/ren2010414.pdf> Acesso em: 3 jun. 2019

constitucional atribuiu competência privativa à União para legislar sobre energia elétrica. Ainda, essa competência foi interpretada de forma ampla pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário 581.947-RG/RO⁶¹.

Infere-se, apesar da Carta Magna ter sido silente quanto às características do serviço de iluminação pública a ser custeado pela COSIP, é possível extraí-las das resoluções normativas editadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica. Assim, o custeio do serviço de iluminação deverá abranger, além das despesas com energia consumida pelos serviços de iluminação pública, as despesas com administração, operações, manutenção, efficientização e ampliação desse serviço.

3.2 Inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública

Com a finalidade de custeio do serviço de iluminação pública, à época de criação da Taxa de Iluminação Pública (TIP), os prefeitos alegavam a penúria dos cofres públicos municipais. Dessa forma, sem condições de utilizar uma parcela relevante da limitada arrecadação oriunda de impostos próprios (art. 156, CF/88) e de transferências constitucionais de impostos alheios (arts. 158 e 159, b, CF/88) para o custeio do serviço de iluminação pública, criou-se a TIP.⁶²

Ocorre que, essa espécie tributária possui características e peculiaridades que impedia sua cobrança, por desobediência ao art. 145, II, da CF/88 e art. 77 do CTN, dando azo à declaração de sua inconstitucionalidade. Conforme visto anteriormente, a taxa somente será instituída 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.⁶³

Assim sendo, por se tratar de um serviço público geral, também chamado de serviço universal (prestado *uti universi*), isto é, não é possível a determinação do *quantum* utilizado

⁶¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 581.947-RG/RO**. Retribuição Pecuniária. Cobrança. Taxa de uso e ocupação de solo e espaço aéreo. Concessionárias de serviço público. Dever-poder e poder-dever. Instalação de equipamentos necessários à prestação de serviço público em bem público. Lei Municipal 1.199/2002. Inconstitucionalidade. Violação. Artigos 21 e 22 da Constituição do Brasil. Recorrente: Município de Ji-Paraná. Recorrido: Centrais Elétrica de Rondônia S/A Ceron. Relator: Min. Eros Grau, 27 de maio de 2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613782> Acesso em: 3 jun. 2019

⁶²ALEXANDRE, 2016. p. 88

⁶³MARTINS, Alan. YAMADA, Dimas. LEITE, Scardoelli. CAIRO, Thiana. **Coleção Revisão: Direito Tributário**. 3. ed. rev., ampl., atual. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 47

individualmente por cada contribuinte, abrangendo indistintamente toda a população, o serviço de iluminação pública não configura serviço público específico e divisível que justificaria a cobrança por Taxa. Frisa-se, o serviço de iluminação pública é prestado a qualquer pessoa sobre a qual incidem os raios de luz, advindos dos postes públicos de iluminação, nos logradouros públicos.⁶⁴

Diante disso, somente poderá ser remunerado mediante Taxa, os serviços públicos específicos, também chamados singulares (prestados *uti singuli*). Neste caso, os usuários são identificados ou, ao menos, identificáveis, bem como sua utilização é individual e mensurável.⁶⁵

A esse respeito merece transcrição da seguinte lição de Hugo de Brito Machado Segundo, apresentada pelos autores Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri,

quando se trate de atividade provocada pelo próprio contribuinte, individualmente, como acontece, por exemplo, no caso de fornecimento de certidões, ou da prestação da atividade jurisdicional, parece indubitável o caráter específico e divisível do serviço. Por outro lado, serviço como o de iluminação pública, por exemplo, não nos parece ser específico nem divisível, posto que é usufruível por todos de forma indistinta.⁶⁶

Com base nisso, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos REs nº 233.332-RJ⁶⁷ e 231.764-RJ⁶⁸, sob relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em 10 de março de 1999, declarou a inconstitucionalidade da TIP, no sentido de o serviço de iluminação pública não poder ser remunerado mediante taxa.⁶⁹ Na oportunidade, o Tribunal consignou que se trata de

tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais.⁷⁰

Nesse diapasão, o STF tem entendido por inválidas leis que pretenderam criar taxas para o custeio de serviços que não atendiam ao art. 145, II, da CF/88. Cita-se, por exemplo, o serviço

⁶⁴ALEXANDRE, 2016. p. 56

⁶⁵ALEXANDRE, 2016. p. 56

⁶⁶CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 57

⁶⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno) **Recuso Extraordinário 233.332-6/RJ**. Tributário. Município de Niterói. Taxa de Iluminação Pública. Arts. 176 e 179 da Lei Municipal n. 480, de 24.11.83, com a redação dada pela Lei n. 1.244, de 20.12.93. Recorrente: Município de Niterói. Recorrido: Sylvio de Almeida. Relator: Min. Ilmar Galvão, 10 março de 1999. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254319> Acesso em: 3 jun. 2019

⁶⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno) **Recuso Extraordinário 231.764-6/RJ**. Tributário. Município de Niterói. Taxa de Iluminação Pública. Arts. 176 e 179 da Lei Municipal n. 480, de 24.11.83, com a redação dada pela Lei n. 1.244, de 20.12.93. Recorrente: Município de Niterói. Recorrida: Julinha Valério. Relator: Min. Ilmar Galvão, 10 março de 1999. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253813> Acesso em: 3 jun. 2019

⁶⁹SABBAG, 2018. p. 110

⁷⁰BRASIL. **Recuso Extraordinário 233.332-6/RJ** Acesso em: 3 jun. 2019

de limpeza urbana genericamente considerada.⁷¹

Contudo, o Tribunal Superior julgou ser possível a criação de taxa para remunerar o serviço de coleta, remoção e tratamento de lixo e resíduos oriundos de imóveis. Para tanto, não se confundem com a limpeza urbana de forma ampla, prestada à população em geral de forma indivisível.⁷²

Nessa esteira, o entendimento de forma reiterada do Tribunal Superior ensejou a edição da Súmula 670, segundo a qual “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.⁷³ Frisa-se, em 11 de março de 2015, o Plenário do STF sumulou o entendimento, estabelecido na Súmula Vinculante n.º 41.⁷⁴

A taxa, por essa razão, termina sendo exigida em função de um fato que nenhuma vinculação tem com esse serviço (consumo de energia). Diante disso, o autor Hugo de Brito Machado Segundo afirma que o mesmo pode ser dito do serviço de segurança pública.⁷⁵

Assim sendo, destaca Regina Helena Costa, os prefeitos de todo o País, inconformados com a perda de arrecadação derivada da declaração de inconstitucionalidade da TIP pelo STF, articularam a apresentação de emenda constitucional visando introduzir na CF/88 previsão de um tributo especificamente com essa finalidade.⁷⁶

Isto posto, frente à necessidade de custeio do serviço de iluminação pública, a EC n.º 39/02 incluiu no texto da Constituição Federal previsão de contribuição específica com essa finalidade. Diante disso, observa Eduardo de Moraes Sabbag, muitos municípios instituíram suas COSIPs aproveitando o teor das leis instituidoras das já inconstitucionais taxas de iluminação pública, em uma “exótica reciclagem normativa”.⁷⁷

A título de exemplo, cita-se o Município de Fortaleza, em cuja Lei n.º 8.678/2002, art. 3º, previu-se, textualmente, que a COSIP substituiu a Taxa de Iluminação Pública, adotando-se

⁷¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno) **Recurso Extraordinário 206.777/SP**. Tributário. Município de Santo André. IPTU progressivo. Taxas de limpeza pública e de segurança. (...) Recorrente: Município de Santo André. Recorrido: Maria Sampaio Franco. Relator: Min. Ilmar Galvão, 25 de fevereiro de 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=240707> Acesso em: 3 jun. 2019

⁷²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno). **Recurso Extraordinário 576.321 QO-RG/SP**. Constitucional. Direito tributário. Taxa. Serviços de limpeza pública. Distinção. Elementos da base de cálculo própria de impostos. Ausência de identidade. Art. 145, ii e § 2º, da constituição. Recorrente: Município de Campinas. Recorrido: Helenice Bérghamo De Freitas Leitão e Outro. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 4 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025> Acesso em: 3 jun. 2019

⁷³MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 40

⁷⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015] Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218> Acesso em: 3 jun. 2019

⁷⁵MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 14

⁷⁶COSTA, 2018. p. 125

⁷⁷SABBAG, 2018. p. 110

o mesmo fato gerador, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota.⁷⁸

É mister esclarecer, conforme visto anteriormente, que a COSIP também não possui natureza jurídica de imposto nem de contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório. Para Ricardo Alexandre, restaria dizer, a nova exação é a velha “taxa de iluminação pública”, travestida numa roupagem de “contribuição”.⁷⁹

Assim, é possível afirmar que a EC nº 39/02 decorre diretamente da declaração de inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública. Logo, muitos autores questionam sua constitucionalidade. Todavia, entende-se pela conformidade com o ordenamento jurídico, visto a ausência de declaração de sua inconstitucionalidade pela Corte Suprema do país.

3.3 Emenda Constitucional nº 39/02

Como visto, o fornecimento do serviço de energia elétrica demanda diversos fatores, como sua manutenção, expansão e instalação. Assim sendo, para o Município suportar sozinho os custos deste serviço, torna-se um valor muito elevado. Entretanto, dividindo-se os custos por toda a população, o preço desse serviço sairia bastante razoável. Consoante Ricardo Alexandre, esse argumento econômico é um grande problema, pois sempre subjacente às discussões relativas à matéria tributária.⁸⁰

Nesse diapasão, editada após a declaração de inconstitucionalidade da Taxa de Iluminação Pública, a EC nº 39/02, visou claramente fugir às restrições do art. 145, II, da CF/88 e do art. 77 do CTN. Diante disso, muito se tem discutido acerca da constitucionalidade do art. 149-A da CF/88, tanto no campo formal (edição da lei de acordo com o processo legislativo constitucional, art. 59 a 69 e em especial art. 60, § 2.º, todos da CF/88) quanto no material (infringe direitos fundamentais dos contribuintes).

Leciona Hugo de Brito Machado Segundo que a própria emenda constitucional pode ser considerada inconstitucional. Para o autor, a emenda tende a abolir direitos fundamentais dos contribuintes, entre os quais o de serem tributados dentro dos limites que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu. Dessa forma, a lei municipal que institui uma contribuição simplesmente

⁷⁸BRASIL. **Lei 8.678 de 31 de dezembro de 2010**. Dispõe sobre a contribuição para o custeio da iluminação pública. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-8678-2002-fortaleza_174215.html Acesso em: 3 jun. 2019

⁷⁹ALEXANDRE, 2016. p. 48

⁸⁰ALEXANDRE, 2017. p. 109

mudando o nome da antiga taxa é de inconstitucionalidade flagrante, na medida em que ignora as características da contribuição como espécie de tributo⁸¹.

Assim, a inconstitucionalidade da EC nº 39/02 decorreria, em suma, por violação ao art. 60, § 4º, I, III e IV, da CF/88, nos seguintes aspectos: (i) quebra a racionalidade do sistema tributário, tornando-o sem sentido, e gerando bitributação entre ICMS e CIP sobre energia, pois a CIP não têm natureza de “contribuição”, sendo verdadeiro imposto com outro nome; (ii) fraude à jurisprudência firmada pelo STF a respeito da “taxa” de iluminação pública, o que torna sem sentido a distinção entre as espécies tributárias e a divisão de competências tributárias; (iii) ofensa à tripartição de poderes, pois, com a contribuição, o legislativo determina ao Executivo onde aplicar os recursos arrecadados; (iv) ofensa ao pacto federativo, pois a contribuição representa invasão dos Municípios no âmbito do ICMS, que é Estadual.⁸²

Da mesma forma, entende o Sr. Min. Marco Aurélio que esta Emenda afastou garantia constitucional que, para ele, era uma cláusula pétreia quanto aos contribuintes, a saber: a exclusividade da União para instituir contribuições sociais e contribuição no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Aduz, neste sentido, que a possibilidade de alargar esta competência atribuindo o poder para os Municípios e Distrito Federal dá margem a inconstitucionalidade desta Emenda. Em suas palavras:

Presidente, vislumbro, com a devida vênia, flagrantemente inconstitucional a emenda que introduziu o artigo 149-A - e já devo acostumar-me com essa singular forma de enumerar artigo da Constituição - na Carta de 1988 - que parece que, pouco a pouco, vai deixando de ser uma Carta Cidadã, como proclamada por Ulysses Guimarães. Em primeiro lugar, porque afastou garantia constitucional que, para mim, era uma cláusula pétreia quanto aos contribuintes: a exclusividade da União para instituir contribuições sociais e contribuição - essa contribuição seria, mas não é, ou é, sob o ângulo estritamente formal e não considerado o conteúdo - no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. É algo que o legislador constituinte originário quis concentrado, tendo em conta a extravagância, a excepcionalidade que é a criação de contribuições outras além das previstas no corpo inicial da Carta. A possibilidade foi alargada para atribuir-se a competência visando à criação não apenas ao Distrito Federal, mas também aos 5.564 municípios existentes no País. Isso equivale a dizer que se pode ter esse ônus - que inicialmente só podia ser criado pela União, pelo Congresso Nacional - colocado nas costas dos contribuintes por 5.564 Câmaras de Vereadores existentes no País.⁸³

⁸¹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Estudos contrinários: contribuição de iluminação pública. *In*: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito . Hugo Machado. Disponível em: www.hugomachado.adv.br. Acesso em: 03 jun 2019.

⁸²MACHADO SEGUNDO, 2017. p. 41

⁸³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno) **Recurso Extraordinário 573.675-0/SC** Constitucional. Tributário. Re interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - cosip. Art. 149-a da constituição federal. Lei complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. [...] Recurso

Outrossim, o processo elaborativo da EC nº 39/02 também deu ensejo à dúvidas quanto a constitucionalidade da referida emenda. Ocorre que, durante a sua votação, junto à Câmara dos Deputados, não foi respeitado o interstício mínimo de cinco sessões entre os dois turnos de votação, o que configura afronta reflexa ao art. 60, §2º da Carta Magna, por violação direta ao art. 202, §6º do Regimento Interno da Casa, que regulamenta a referida norma constitucional.

Assim, os dois turnos de votação da emenda foram realizados, cumulativamente, no mesmo dia, para que se evitassem os efeitos da aplicação do princípio da anterioridade tributária, caso houvesse a transposição de ano que se findava. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, em casos semelhantes, tem entendido que a interpretação do regimento interno das Casas Legislativas é matéria *interna corporis*, não sendo suficiente para a declaração de inconstitucionalidade formal do tributo.⁸⁴

Contudo, não obstante todas as teses levantadas, em virtude da inexistência de declaração de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal e da presunção de constitucionalidade das normas editadas pelo parlamento, considerar-se-á, com o devido respeito da corrente que sustenta entendimento contrário, que inexistente vício formal ou material na EC nº 39/02. Vale destacar, não se verifica nenhuma ofensa a eventual direito fundamental, tratando-se de tributo com característica de generalidade e abstração, conforme análise do STF.⁸⁵

Isso posto, é possível afirmar que a perplexidade causada pela atribuição de competência tributária aos Municípios e Distrito Federal para a instituição da contribuição ao custeio da iluminação pública, refletida em pronunciamentos doutrinários, somente se justifica como resposta ao custo fiscal total suportado pelos contribuintes. Todavia, trata-se de questão meramente política, a qual não é suficiente para a declaração de inconstitucionalidade da EC nº 39/02.⁸⁶

extraordinário improvido. Recorrente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina Recorrido: Município de São José Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 22 de maio de 2005 Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?doctp=ac&docid=593814> Acesso em: 3 jun. 2019

⁸⁴PELEGRINI, 2010. p. 10

⁸⁵ALEXANDRE, 2016. p. 89

⁸⁶PELEGRINI, 2010. p. 11

3.4 Entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a COSIP

No âmbito do Tribunal Superior, a COSIP ganhou destaque no julgamento em plenário do RE 573.675-0/SC, em 25.03.2009, ocasião em que foram definidos importantíssimos aspectos relativos ao tributo. Por maioria de votos, o Plenário do STF entendeu pela constitucionalidade da COSIP classificando-a como tributo de caráter *sui generis*, sem confusão com as demais contribuições do Sistema Tributário Nacional. Vale ressaltar, em decisão publicada no DJE de 11/4/2008, reconheceu-se a repercussão geral da questão constitucional ora discutida.⁸⁷

O caso concreto submetido à Corte se tratou de um recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público do Estado de Santa Catarina contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele Estado que, em ação direta de inconstitucionalidade, julgou improcedente o pedido. Na ADI estadual questionou-se a Lei Complementar nº 7, de 30 de dezembro de 2002, editada pelo Município de São José, Estado de Santa Catarina, que instituiu a Contribuição para o Custeio dos Serviços de Iluminação Pública naquele município.

A lei definiu como contribuintes os consumidores residenciais e não residenciais de energia elétrica, bem como o valor a ser pago era calculado mediante o rateio do custo do serviço, de acordo com os níveis individuais de consumo mensal de energia elétrica, seguindo-se tabelas progressivas (quanto maior o consumo, maiores as alíquotas) constantes da própria lei (art. 2º).⁸⁸

Nesse RE, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição, o Ministério Público Estadual argumentou ofensa aos arts. 149-A e 150, II, da mesma Carta Política, sustentando, em suma, que: i) o princípio da isonomia tributária deve ser observado mesmo que o art. 149-A não tenha feito menção expressa ao inciso II do art. 150, e ao não abarcar como contribuintes todos os efetivos beneficiários do serviço custeado pelo tributo, viola o referido princípio; ii) a base de cálculo deve guardar relação com o fato gerador, e o consumo de energia elétrica não é fato gerador da COSIP, logo o critério de diferenciação entre contribuintes embasado no consumo de energia elétrica é inconstitucional por ferimento à isonomia tributária; e iii) a progressividade das alíquotas também afronta o princípio da isonomia tributária, visto que "não há diferenciação na situação dos contribuintes que enseje a razoável discriminação da regra impositiva".

⁸⁷BRASIL. **Recurso Extraordinário 573.675-0/SC**. Acesso em: 3 jun. 2019

⁸⁸ALEXANDRE, 2017. p. 111

Em contrarrazões, o Município de São José, em síntese, defendeu a constitucionalidade do diploma legal atacado, afirmando que não se registrou a alegada violação ao princípio da isonomia tributária. Argumenta que a COSIP não se confunde com a extinta TIP, e a teor do que dispõe o parágrafo único do art. 149-A da Constituição Federal, a COSIP pode ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica. Assenta, ainda, que a COSIP não configura um imposto nem uma taxa, cuidando-se de uma contribuição especial cuja base de cálculo não se confunde com a do ICMS. Isso porque ela não incide sobre o consumo da energia elétrica, mas corresponde ao "rateio do custo de iluminação pública municipal entre os contribuintes". Afirma, finalmente, que nada impede que o Município distribua desigualmente esse rateio da COSIP, segundo a maior ou menor capacidade contributiva indicada pelo maior ou menor consumo de energia elétrica, com total respeito aos princípios da isonomia geral e da isonomia tributária.

Nesse diapasão, o Supremo Tribunal Federal entendeu que seria impossível identificar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública, para deles exigir uma contribuição. Relembrou que na própria regra constitucional que prevê a cobrança do tributo, é possibilitada a cobrança deste na fatura de consumo de energia elétrica, deixando implícito que os contribuintes seriam as pessoas físicas e jurídicas consumidoras.

De outro modo, quanto à natureza jurídica do tributo, não obstante as críticas apresentadas, o Tribunal entendeu que a contribuição de iluminação pública é um tributo *sui generis*, com peculiaridades próprias que a individualizam. Consoante o voto do Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, a COSIP é exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do art. 149-A da CF/88, sujeita, contudo, aos princípios constitucionais tributários, visto enquadrar-se inequivocamente no gênero tributo.

Quanto à sistemática de cálculo, a Corte entendeu que a progressividade atendia ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, pois, a Tarifa de Iluminação Pública é auferida a cada trinta dias, levando-se em conta o valor gasto pelo Município com a iluminação pública. Esse montante é rateado pelos contribuintes, segundo alíquotas que variam conforme o tipo de usuário do serviço, classificado em consumidor primário, residencial, comercial, industrial e serviço público, e de acordo com o respectivo gasto de energia elétrica.

Ademais, o Tribunal entendeu que a base de cálculo da exação fiscal não se confunde com a do ICMS, configurando tributo que se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Nesse sentido, ao instituir um sistema progressivo de alíquotas, o fez sem ofensa ao princípio da isonomia e com respeito à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

É oportuno consignar, afastou-se a alegação de ofensa ao princípio da isonomia, por não ser possível identificar todos os beneficiários da iluminação pública, para deles exigir uma contribuição, bem como repeliu a alegação de ofensa ao princípio da capacidade contributiva porque a progressividade resultaria do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica.

A ementa, verdadeiro resumo do pensamento da Corte, segue transcrita abaixo:

Constitucional. Tributário. Re interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - cosip. Art. 149-A da Constituição Federal. Lei Complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. Progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. I - **lei que restringe os contribuintes da cosip aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública.** II - **a progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva.** III - **tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte.** IV - **exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.** V - recurso extraordinário conhecido e improvido. (Re 573675, Relator(A): Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, Julgado Em 25/03/2009, Repercussão Geral - Mérito Dje-094 Divulg 21-05-2009 Public 22-05-2009 Ement Vol-02361-07 Pp-01404 Rtj Vol-00211-01 Pp-00536 Rddt N. 167, 2009, P. 144-157 Rf V. 105, N. 401, 2009, P. 409-429 Jc V. 35, N. 118, 2009, P. 167-200)⁸⁹ (Grife)

À vista disso, vale destacar, em novembro de 2013, o STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema relativo à destinação da COSIP, suscitado no RE 666.404, em que se discutiu a possibilidade de ser destinada a investimento em melhorias e ampliação da rede de iluminação pública. O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão.

Forçoso reconhecer, portanto, que a COSIP, nos moldes como incluída no texto constitucional pela EC nº 39/02 e instituída pelo Município de São José, Santa Catarina, é constitucional. Para tanto, a presente exação fiscal não se confunde com nenhuma das demais

⁸⁹BRASIL. **Recurso Extraordinário 573.675-0/SC** Acesso em: 3 jun. 2019

espécies tributárias brasileiras, devendo obediência aos princípios e limites ao poder de tributar, estabelecidos pela Constituição Federal.

Assim sendo, apesar de silente quanto aos critérios a serem utilizados para a definição da regra matriz de incidência do tributo, a CF/88 estabelece quais são os parâmetros de análise para instituição deste, de forma constitucional. Diante disso, impende concluir que poderá figurar como sujeito passivo os consumidores de energia elétrica, bem como o rateio do custo total do serviço pelos contribuintes poderá ser de acordo com o limite individual de consumo, o que não ofende os princípios da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade.

3.5 Princípios informadores

Conforme visto, ao fazer uso da competência tributária, o legislador ordinário deverá observar os limites impostos pela Carta Magna. Assim, devem respeitar as materialidades cuja competência para tributar pertence aos demais entes federativos e observar os princípios que regem a tributação no ordenamento jurídico brasileiro.

Leciona Luis Eduardo Schoueri, os princípios surgem ainda com mais vigor no Direito Tributário, pois não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. Assim, a ideia de “princípio” leva a “início”, ou “base”.⁹⁰

À vista disso, o art. 149-A associa expressamente a COSIP a apenas três princípios constitucionais tributários, quais sejam: o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade e o princípio da anterioridade. Observa-se que o dispositivo constitucional não exigiu obediência à anterioridade mitigada do § 6º do art. 195, própria das contribuições para a seguridade social.

Salienta-se, não se exigia à época da inclusão do art. 149-A no texto constitucional obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal. Tal previsão somente foi inserida posteriormente, pela EC nº 43, de 19 de dezembro de 2003, com a inclusão da alínea “c” ao art. 150, III, da CF/88. Com isso, muitos municípios brasileiros instituíram a COSIP nos últimos dias de dezembro de 2002, após a entrada em vigor da EC nº 39/02, em 20 de dezembro de 2002. Vale destacar, hoje é necessário obediência à anterioridade de exercício e à anterioridade nonagesimal.

⁹⁰SCHOUERI, 2018. p. 273

De pronto, a remissão feita ao art. 150, I e III, da CF/88, não dispensa a observância dos incisos II, IV e V, que tratam da isonomia tributária, da vedação do confisco e da proibição de tributo interestadual ou intermunicipal que implique limitação ao tráfego de pessoas ou bens.

Os dispositivos preveem, *in verbis*:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

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

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.⁹¹

Para tanto, ensina Leandro Pausen, o Princípio da Isonomia tributária é decorrente do princípio geral da isonomia, aplicado à matéria tributária, desde que observe o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, da CF.⁹²

Por sua vez, o Princípio da Vedação do Confisco impede que as ingerências tributárias venham a comprometer o direito de propriedade e do livre exercício de profissão e de atividade econômica que implicam, por óbvio, o direito à manutenção da propriedade e aos frutos da atividade profissional e econômica, sujeitas apenas à tributação que seja razoável, suportável, não excessivamente onerosa.⁹³

Já o princípio da proibição de tributo interestadual ou intermunicipal que implique limitação ao tráfego de pessoas ou bens, consoante Ricardo Cunha Chimenti e Andréa de Toledo Pierri, visa proibir que o tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, ou seja, o ir e vir dentro do território nacional.⁹⁴

⁹¹BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Acesso em: 3 jun. 2019.

⁹²PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 150

⁹³PAULSEN, 2006. p. 150

⁹⁴CHIMENTI, Ricardo Cunha. PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p.43

Acerca do Princípio da Legalidade, previsto no art. 150, I, da CF/88, para Luis Eduardo Schoueri, em matéria tributária, é anterior mesmo ao Estado de Direito. Com efeito, “é o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados”.⁹⁵ O Código Tributário Nacional, em geral, cumpre a função de explicitar o conteúdo do Princípio da Legalidade no seu art. 97. Diante disso, o autor aduz, que:

não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é o *an* e o *quantum debeat*, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias de lei.⁹⁶

Assim sendo, a regra matriz de incidência tributária deverá constar de forma expressa na lei instituidora do tributo. Na hipótese da lei ser omissa quanto a algum critério da hipótese de incidência tributária, configura indevido a cobrança do tributo. Nesse caso, a exação não poderá ser cobrada, pois foi instituída em desobediência ao princípio da legalidade.

Explica Leandro Pausen, a referência não apenas a “exigir”, mas especificamente a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, “seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido”.⁹⁷

Por fim, o Princípio da Irretroatividade, previsto no art. 150, III, “a”, CF/88 determina que os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. Destarte, a lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados, conforme o art. 105 do CTN.

Com base no exposto, portanto, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública deverá ser instituída conforme os princípios gerais comuns do Direito Tributário previstos no art. 150, além da obediência àqueles expressamente elencados no texto do art. 149-A. Isto posto, é oportuno consignar que além dos princípios previstos no art. 150, a COSIP deve respeito a todos os demais princípios previstos no Sistema Tributário Nacional estabelecido pela Constituição Federal.

⁹⁵SCHOUERI, 2018. p. 279

⁹⁶SCHOUERI, 2018. p. 291-292

⁹⁷PAULSEN, 2017. p. 130

4 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA COSIP

4.1 Critérios da hipótese de incidência tributária

Criar um tributo, para Roque Antônio Carrazza, não é simplesmente nominá-lo, mas descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Assim, é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária.⁹⁸

Insta esclarecer, para Vittorio Cassone, o cerne do direito tributário é a obrigação tributária, com todas suas complexidades, quer em relação à forma pela qual ela ocorre, quer quanto a sua exigibilidade.⁹⁹

Nessa esteira, o autor Alexandre Mazza salienta, a hipótese de incidência tributária se trata de uma técnica utilizada em todos os países ocidentais modernos para dar nascimento à obrigação tributária. Assim, primeiramente, o legislador descreve uma certa conduta (hipótese de incidência) e quando determinado sujeito a realiza no mundo concreto (fato gerador) passa a ter o dever de pagar o tributo, surgindo a obrigação tributária.¹⁰⁰

Dito de outra maneira, para o autor Paulo de Barros Carvalho, concretizando-se os fatos descritos na hipótese, “dever-ser a consequência”, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o “dever-ser modalizado”.¹⁰¹

Isso posto, é imperioso destacar que a hipótese de incidência desdobra-se em antecedente e consequente. Diante dessa divisão, explica Regina Helena Costa, no antecedente, se descreve o fato, apontando as coordenadas de espaço e tempo de sua ocorrência. Já no consequente, se prescreve uma relação jurídica dela decorrente, indicando seus sujeitos, bem como seu objeto.¹⁰²

Assim sendo, iniciando pelo antecedente da hipótese de incidência tributária, se verifica que é subdividido em três critérios, quais sejam: o critério material, o critério temporal e o critério espacial.

⁹⁸ CARRAZZA, 2013. p. 279

⁹⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 187

¹⁰⁰ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 618.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 306-307

¹⁰² COSTA, 2018. p. 156

Leciona Vittorio Cassone, o critério material é identificado na conduta propriamente dita que produz o dever de pagar o tributo. Já o critério espacial ou territorial, indica o lugar em que terá que ocorrer o critério material, que deverá situar-se dentro dos limites territoriais que o ente político tem a competência tributária. Finalmente, o autor explica que o critério temporal é o lapso que determina o exato momento em que se considera ocorrido o critério material do tributo, ou seja, o exato momento da incidência da norma jurídica sobre o fato, fazendo nascer a relação jurídica tributária.¹⁰³

Por seu turno, o conseqüente da hipótese de incidência tributária é subdividido nos critérios pessoal e quantitativo. Consoante Regina Helena Costa,

descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito, o dever de pagá-lo (critério subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (critério quantitativo).¹⁰⁴

Assim sendo, no critério subjetivo ou pessoal do conseqüente se identifica os sujeitos da relação jurídico-tributária, divididos em sujeito ativo e sujeito passivo. Importante observar, frisa Paulo de Barros Carvalho, no caso das obrigações tributárias, o centro de convergência do direito subjetivo do sujeito ativo e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro.¹⁰⁵

Nesse passo, nos termos do art. 119 do CTN, chama-se de sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento.¹⁰⁶

Por outro lado, a definição do sujeito passivo da relação jurídico-tributária é estabelecida no art. 121 do CTN e, consoante Hugo de Brito Machado Segundo, é aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, sendo titular do dever jurídico de observar a conduta prescrita na norma jurídica tributária ou da responsabilidade de suportar os efeitos de seu não cumprimento.¹⁰⁷

No caso em tela, é fácil perceber que o serviço de iluminação pública exterioriza, por si só, uma dificuldade na identificação do sujeito passivo. Para instituição da COSIP não é possível identificar com precisão quais pessoas deverão ser contribuintes nessa relação jurídico-tributária. Assim sendo, para o Supremo Tribunal Federal, justamente por ser impossível

¹⁰³CASSONE, 2018. p. 190

¹⁰⁴COSTA, 2018. p. 157

¹⁰⁵CARVALHO, 2018. p. 293

¹⁰⁶CASSONE, 2018. p. 108

¹⁰⁷MACHADO SEGUNDO, 2018. p. 150.

identificar todos os beneficiários do serviço, não configura violação ao princípio da isonomia a redução dos contribuintes àqueles beneficiados com o serviço de energia elétrica.

No tocante ao critério quantitativo, a autora Regina Helena Costa afirma que “é o revelador do *quantum* a ser desembolsado pelo sujeito passivo”, e “resulta da conjugação de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota”.¹⁰⁸

Desta feita, explica Paulo de Barros Carvalho, uma das funções da base de cálculo é “medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador”. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Assim sendo, a base de cálculo é uma exigência constitucionalmente obrigatória, destinando-se a mensurar a expressão econômica do fato e, conjugada à alíquota, enseja a apuração do valor do débito tributário, sem sentido a existência isolada de uma ou de outra.¹⁰⁹

Nesse diapasão, ensina José Almeida Júnior que as contribuições de iluminação pública podem ser classificadas, quanto a base de cálculo, em: a) contribuições com o valor fixo; b) contribuições com valor pouco variável; e c) contribuições com valor absolutamente variável.¹¹⁰

Nas contribuições com o valor fixo cada contribuinte pagará um valor invariável, sendo irrelevante o seu consumo de energia elétrica para fixar o valor. O Município de São Paulo/SP, por exemplo, utiliza um valor fixo, a saber: os consumidores residenciais contribuem com R\$ 3,50 (três reais e cinquenta centavos), e não-residenciais R\$ 11,00 (onze reais).¹¹¹

Com essas contribuições os Municípios poderiam fixar um valor que se aproximasse dos custos do serviço de iluminação pública. Todavia, nestes casos, observa-se que não se desconta o excesso arrecadado frente ao montante despendido com a prestação do serviço. Com isso, pode dar ensejo à desvio da verba, não sendo utilizada apenas para o custeio do serviço de iluminação pública. Se essa hipótese for verificada, configurar-se-á tributo inconstitucional, por afronta à finalidade pela qual foi instituído.

Já nas contribuições com valor pouco variável, os Municípios que utilizam essa espécie de base de cálculo também se munem de um valor estável, só variando de acordo com algumas faixas de consumo. É o caso do Município de Ribeirão Preto/SP, onde os contribuintes pagam

¹⁰⁸COSTA, 2018. p. 173.

¹⁰⁹CARVALHO, 2018. p. 294

¹¹⁰JÚNIOR, José Almeida. **Contribuição de Iluminação Pública**: a base de cálculo e o destino da sua arrecadação. Revista de Direito e Liberdade, v. 3. 2006. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/103133/contribuicao_iluminacao_publica_almeida.pdf Acesso em: 3 jun. 2019

¹¹¹BRASIL. **Lei 13.479 de 30 de dezembro de 2002**. Institui no Município de São Paulo a Contribuição Para Custeio da Iluminação Pública – Cosip, prevista no artigo 149-A da Constituição da República. Disponível em: https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/Lei-13479-2002_1452515244.pdf Acesso em: 3 jun. 2019

um valor de R\$ 2,00 (dois reais) para residências que consomem de 71 kWh até 200 kWh, e R\$ 4,00 (quatro reais) para o consumo acima de 201 kWh.¹¹²

Neste caso, verifica-se uma dificuldade de manutenção de uma arrecadação compatível com as despesas, pois os contribuintes poderão oscilar entre as faixas de consumo, por uma série de fatores. Assim, os Municípios que utilizam essa base de cálculo desconsideram o binômio receita-despesas, considerando-se apenas o consumo residencial do serviço, não o custo. Dessa forma, se a arrecadado for a menor, o município deverá utilizar outras fontes de renda para o sustento da prestação do serviço, o que, por si só, não justifica a cobrança da COSIP.

Finalmente, as contribuições com valor absolutamente variável é quando a cobrança da contribuição de iluminação pública é feita com esteio em uma porcentagem sobre o consumo de energia elétrica, de cada contribuinte. Assim, quanto mais o indivíduo utilizar energia, mais contribuirá para financiar o serviço de iluminação pública. A título de exemplo, cita-se o Município de Uberlândia/MG, segundo o qual determina-se uma porcentagem da tarifa de iluminação pública a ser aplicada conforme a quantidade de Kwh utilizados pelos contribuintes.¹¹³

Nessa base de cálculo, o fato gerador da contribuição é o consumo de energia elétrica, que pode variar conforme o crescimento da economia, temperatura etc. Assim sendo, pode acarretar o crescimento vertiginoso da arrecadação, em algumas épocas do ano, enquanto o custo do serviço permanecer estagnado, ou variar pouco. Essa forma de cobrança gera dúvidas, pois, o simples fato de gastar-se mais ou menos energia não significa que se utilizará uma quantidade maior ou menor do serviço de iluminação pública.

À vista do exposto, é imperioso observar que nenhuma das classificações apresentadas por José Almeida Júnior, satisfaz ao binômio receita-despesas, podendo todas elas gerar um excesso ou falta de arrecadação. Diante disso, é necessário estabelecer qual forma de cobrança entende-se em conformidade com a Constituição Federal e a natureza jurídica do tributo.

De acordo com o art. 149-A da CF/88 a COSIP deve ser instituída para o custeio do

¹¹²BRASIL. **Lei 1.430 de 30 de dezembro de 2002**. Institui a contribuição de iluminação pública prevista no artigo 149-a da constituição federal. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/r/ribeirao-preto/lei-complementar/2002/143/1430/lei-complementar-n-1430-2002-institui-a-contribuicao-de-iluminacao-publica-prevista-no-artigo-149-a-da-constituicao-federal?q=1430> Acesso em: 03.06.2019

¹¹³BRASIL. **Lei Complementar 387 de 27 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, revoga a lei complementar nº 295 de 26 de dezembro de 2002 e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/mg/u/uberlandia/lei-complementar/2004/38/387/lei-complementar-n-387-2004-dispoe-sobre-a-contribuicao-para-o-custeio-do-servico-de-iluminacao-publica-revoga-a-lei-complementar-n-295-de-26-de-dezembro-de-2002-e-da-outras-providencias> Acesso em: 3 jun. 2019

serviço de iluminação pública. Dito isso, o critério quantitativo deverá observar um limite total (a despesa total com a prestação do serviço) e um limite individual (rateio do custo entre os contribuintes). O constituinte ainda estabelece no parágrafo único que poderá ser feita a cobrança da exação fiscal na fatura de energia elétrica.

Assim sendo, é forçoso concluir, não há inconstitucionalidade da norma instituidora da COSIP que admitir como *quantum* a ser pago o rateio do custo com base no consumo de energia elétrica do imóvel beneficiado por esse serviço. Por seu turno, deve-se ter em mente que, apesar das críticas à essa forma de cobrança, a CF/88 não a estabeleceu, ficando a cargo da lei municipal e distrital a escolha dos critérios da hipótese de incidência.

Logo, será exposto a seguir algumas hipóteses de incidência adotadas por municípios brasileiros e pelo Distrito Federal. Frisa-se, ao final, será exposto uma regra matriz de incidência tributária extraída conforme os pressupostos constitucionais trabalhados no decorrer do presente trabalho.

4.2 Exposição de critérios adotados em legislações vigentes

À vista de todo o exposto, é mister a análise de algumas legislações instituidora da COSIP, de forma esquematizada, visto a discricionariedade que os Municípios e o Distrito Federal possuem na adoção da regra matriz de incidência tributária da COSIP. Os critérios integrantes das hipóteses de incidência da COSIP instituídas pelos Municípios de Uberlândia/MG e São Paulo/SP, e pelo Distrito Federal são:

a) Lei Complementar Municipal nº 387/2004 do Município de Uberlândia, Estado de Minas Gerais: i) critério material: ser proprietário, titular de domínio útil ou possuidor a qualquer título de unidade imobiliária servida por iluminação pública; ii) critério temporal: mensalmente; iii) critério espacial: serviço de iluminação prestado nos limites territoriais do Município de Uberlândia; iv) critério pessoal: a) sujeito ativo: Município de Uberlândia; b) sujeito passivo: o contribuinte é o proprietário, o titular de domínio útil ou o possuidor a qualquer título, de unidade imobiliária servida por iluminação pública, enquanto o responsável tributário é a Concessionária de Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica; e v) critério quantitativo: a) base de cálculo: valor da Tarifa de Iluminação Pública, aplicada pela Concessionária de Distribuição de Energia Elétrica do Município incluindo-se acréscimos ou adições determinados pela ANEEL ou outro órgão que vier a substituí-la; b) alíquota: Prevista

de forma percentual variável de acordo com o consumo mensal de energia elétrica¹¹⁴.

b) Lei Ordinária Municipal nº 13.479/02 do Município de São Paulo, Estado de São Paulo: i) critério material: possuir ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia; ii) critério temporal: mensalmente; iii) critério espacial: serviço de iluminação prestado nos limites territoriais do Município de São Paulo v) critério pessoal: a) sujeito ativo: Município de São Paulo; b) sujeito passivo: contribuinte é todo aquele que possua ligação de energia elétrica regular ao sistema de fornecimento de energia e o responsável tributário é a Concessionária de Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica ; e vi) critério quantitativo: o valor da Contribuição será incluído no montante total da fatura mensal de energia elétrica emitida pela concessionária desse serviço e obedecerá a seguinte classificação: I – R\$ 3,50 (três reais e cinquenta centavos) para os consumidores residenciais; II – R\$ 11,00 (onze reais) para os consumidores não-residenciais.¹¹⁵

c) Lei complementar nº 673/02 do Distrito Federal: i) critério material: ser proprietário, titular de domínio útil ou possuidor a qualquer título de unidade imobiliária servida por iluminação pública; ii) critério temporal: anual (divisão do valor total em 12 parcelas mensais); iii) critério espacial: serviço de iluminação prestado nos limites territoriais do distrito federal; iv) critério pessoal: a) sujeito ativo: distrito federal; b) sujeito passivo: contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, de unidade imobiliária localizada em área servida por iluminação pública, enquanto o responsável tributário é a concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica; v) critério quantitativo: é o resultado do rateio do custo dos serviços de iluminação das vias e logradouros públicos pelos contribuintes, em função do número de unidades imobiliárias servidas pelo sistema de iluminação pública. O valor do rateio, apurado com base no custeio anual do serviço de iluminação das vias e logradouros públicos, observará a distinção entre contribuintes de natureza industrial, comercial, residencial, serviços públicos e poder público e será pago em 12 (doze) parcelas mensais, fixadas em ato do poder executivo.¹¹⁶

Assim sendo, comparando-se os critérios das hipóteses de incidências supracitados é possível observar que não são normas muito distintas entre si, alterando-se de forma significativa apenas o critério quantitativo.

¹¹⁴ BRASIL. **Lei Complementar 387 de 27 de dezembro de 2002**. Acesso em: 3 jun. 2019

¹¹⁵ BRASIL. **Lei 13.479 de 30 de dezembro de 2002**. Acesso em: 3 jun. 2019

¹¹⁶ BRASIL. **Lei Complementar 673 de 27 de dezembro de 2002**. Altera a Lei Complementar nº 004, de 30 de dezembro de 1994, que institui o Código Tributário do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.tc.df.gov.br/SINJ/Norma/52500/Lei_Complementar_673_27_12_2002.html Acesso em: 3 jun. 2019

É oportuno consignar que tanto a hipótese, quanto o consequente das referidas normas são muito similares aos estabelecidos pelo Município de São José, Santa Catarina. Conforme visto, o STF no julgamento do RE 573.675-0/SC entendeu pela constitucionalidade da exação fiscal, nos moldes como foi estabelecida.

Logo, entende-se que a lei instituidora do tributo poderá definir como contribuintes os consumidores residenciais e não residenciais de energia elétrica, bem como o valor a ser pago poderá ser calculado mediante o rateio do custo desse serviço. Este rateio, por sua vez, poderá ser efetuado de acordo com os níveis individuais de consumo mensal de energia elétrica, seguindo-se tabelas progressivas (quanto maior o consumo, maiores as alíquotas) constantes da própria lei e/ou alíquotas que variam conforme o tipo de usuário do serviço, classificado em consumidor primário, residencial, comercial, industrial e serviço público.

Forçoso reconhecer, portanto, que a COSIP, nos moldes como instituída pelos Municípios de Uberlândia/MG e São Paulo/SP e pelo Distrito Federal, não violam os pressupostos constitucionais trabalhos no decorrer do presente trabalho. Para tanto, a COSIP não se confunde com nenhuma das demais espécies tributárias brasileiras, possuindo natureza jurídica específica com base no art. 149-A da Constituição Federal.

4.3 Regra matriz de incidência

Como visto anteriormente, a regra matriz de incidência do tributo é composta pelo antecedente e pelo consequente. Aquela, é composta pelos critérios material, temporal e espacial, enquanto o este é composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Assim sendo, possuindo como parâmetros os critérios das hipóteses de incidência da COSIP, previstos nas leis dos Municípios de Uberlândia e São Paulo e também do Distrito Federal, bem como a Constituição Federal e a própria natureza jurídica da exação, foi possível estabelecer uma regra matriz de incidência admissível pelo atual Sistema Tributário Nacional.

À vista disso, é oportuno consignar que será necessária a vinculação do contribuinte da COSIP ao serviço de energia elétrica. Esta, por sua vez, é transmitida ao imóvel pertencente ao contribuinte e também utilizada no serviço de iluminação pública. Dessa forma, o custo do serviço de energia elétrica utilizado pelo poder público também é incluído no valor a ser pago com a arrecadação da COSIP.

Dito isso, entende-se que o critério material da contribuição de iluminação pública é ser proprietário, titular de domínio útil ou possuidor a qualquer título de unidade imobiliária

localizada em área servida por energia elétrica prestada pelo ente político. O critério temporal é mensalmente, pois a cobrança deverá abordar os custos do serviço prestado referente àquele mês, incluindo-se o déficit e o superávit da arrecadação do mês anterior. Já o critério espacial é o serviço de energia elétrica prestado nos limites territoriais do ente competente.

O conseqüente da norma, por sua vez, possui como integrante do critério pessoal no polo ativo os Municípios e do Distrito Federal, conforme dicção do art. 149-A da CF/88. Ainda, no polo passivo, o contribuinte é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, de unidade imobiliária localizada em área servida por energia elétrica prestada pelo ente político. O responsável tributário será a Concessionária de Serviço Público de Distribuição de Energia Elétrica. Importante observar, na hipótese do serviço ser prestado de forma direta pelo Município inexistente a figura do responsável tributário, visto que o contribuinte será o responsável em pagar o tributo diretamente para o ente.

Finalmente, o critério quantitativo deverá incluir na base de cálculo o custo total mensal da prestação do serviço de iluminação pública rateado entre os contribuintes, incluindo-se as despesas com a energia consumida pelos serviços de iluminação pública; administração, operações, manutenção, eficientização e ampliação do sistema de iluminação pública; e arrecadação e cobrança da COSIP. Por fim, a alíquota deverá incluir o valor de uma Tarifa de Iluminação Pública, criada e aplicada conforme a natureza da unidade imobiliária, incluindo-se acréscimos ou adições determinados pela ANEEL ou outro órgão que vier a substituí-la, multiplicada pelo valor da quantidade de kwh efetivamente consumida. O resultado dessa multiplicação figurará como o divisor no momento do rateio do custo do serviço de iluminação pública.

Diante disso, percebe-se que a relação direta com a prestação do serviço de energia elétrica é devido à impossibilidade de se delimitar, com precisão, quem são os beneficiados pelo serviço de iluminação pública e *quantum* efetivamente utilizado desse serviço. Ademais, todo produto arrecado deverá ser revertido para o custeio do serviço. Dessa forma, na hipótese da existência de déficit ou superávit da arrecadação do mês anterior, esses valores deverão ser somados ou subtraídos na base de cálculo, visto se tratar de tributo destinado.

Assim, observa-se que em leis vigentes, na Constituição Federal de 1988 e na própria natureza jurídica do tributo é possível se extrair um arquétipo, que acaso não respeitado poderá ensejar na alegação de inconstitucionalidade da referida contribuição.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como principal objetivo o estudo da Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública, prevista no art. 149-A da Constituição Federal de 1988, inserido através da Emenda Constitucional nº 39/02.

Se buscou identificar um arquétipo para a regra matriz de incidência tributária da COSIP, conforme o atual Sistema Tributário Nacional estabelecido pela Carta Manga, a natureza jurídica do tributo e as leis instituidoras da exação nos municípios de Uberlândia e São Paulo, bem como no Distrito Federal.

Para tanto, foi exposto aspectos integrantes desse sistema importantes para um primeiro contato com a disciplina de Direito Tributário. Foi abordado a abrangência do Sistema Tributário Nacional; a definição de tributo; as classificações com base nos critérios da vinculação, da destinação e da devolução; as espécies tributárias admitidas no ordenamento jurídico brasileiro, adotando-se a teoria pentapartida; e as características e repartição constitucional da competência tributária nacional.

Também foi exposto o contexto normativo-jurídico envolvendo a criação da Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública e o art. 149-A da Constituição Federal. Nesse sentido, foi trabalhado a definição desse serviço, os motivos da declaração de inconstitucionalidade da antiga Taxa de Iluminação Pública, breves apontamentos das críticas à constitucionalidade da EC nº 39/02, o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da exação fiscal e os princípios previstos no art. 150 da CF/88 que deverão ser observados.

Seguindo nos estudos da contribuição, foi trabalhada sua regra matriz de incidência. Por inexistir em lei complementar normas gerais, ficou a cargo dos Municípios e do Distrito Federal estabelecer os parâmetros para sua cobrança, tendo por base a própria Constituição Federal.

Assim, foi exposto os conceitos doutrinários para compreensão dos critérios integrantes da hipótese de incidência da norma tributária e, posteriormente, exposto os critérios das leis dos Municípios de Uberlândia e São Paulo, e também do Distrito Federal.

Dito isso, conforme os parâmetros estabelecidos pelas leis dos Municípios de Uberlândia e São Paulo e também do Distrito Federal, bem como pela Constituição Federal e a natureza jurídica do tributo, foi apresentado um arquétipo para cobrança da Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública.

Para tanto, consignou-se que será necessária a vinculação do contribuinte da COSIP ao serviço de energia elétrica, transmitido a imóvel e também utilizado pelo Poder Público na

prestação do serviço de iluminação pública. Assim, devido à impossibilidade de se delimitar, com precisão, quem são os beneficiados pelo serviço e o *quantum* efetivamente utilizado, é necessário a observância da Constituição Federal e o Sistema Tributário Nacional que ela estabelece.

Outrossim, no critério quantitativo o tributo deverá ser composto pelo custo total mensal da prestação do serviço de iluminação pública rateado entre os contribuintes, incluindo-se as despesas com a energia consumida pelos serviços de iluminação pública, a administração, a operações, a manutenção, a efficientização, a ampliação do sistema, bem como a arrecadação e a cobrança da COSIP. Ainda, na hipótese da existência de déficit ou superávit da arrecadação do mês anterior, esses valores deverão ser somados ou subtraídos na base de cálculo, visto se tratar de tributo destinado e cobrado mensalmente.

Por esta forma, apesar da existência de inúmeros trabalhos científicos, a partir de 2002, que exploram as características da Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública, o presente buscou contribuir, identificando um arquétipo constitucional da regra matriz de incidência tributária da COSIP, com base principalmente nas legislações atualmente admitidas pelo Sistema Tributário Nacional. Com isso, apesar das críticas ao art. 149-A da Carta Magna e à própria Emenda Constitucional nº 39/02 que a inseriu no texto constitucional, se trata de uma cobrança constitucional.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. [S.l.]: Malheiros Editores, 2003.
- ATÁLIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BARCELLOS, Ana Paula De. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- BRASIL. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 03.06.2019
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 29. ed. rev., ampl., atual. São Paulo: Malheiros Editores. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 25
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- JÚNIOR, José Almeida. **Contribuição de Iluminação Pública: a base de cálculo e o destino da sua arrecadação**. Revista de Direito e Liberdade, v. 3. 2006, p. 150-156
- MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. 1 São Paulo: Atlas, 2003.

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Estudos doutrinários:** contribuição de iluminação pública. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Hugo Machado. Disponível em: www.hugomachado.adv.br. Acesso em: 03 jun 2019.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Manual de direito tributário.** 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Regime tributário da venda da água.** Revista jurídica da procuradoria-geral da fazenda estadual/minas gerais, [S.L.], n. 5.
- MACHADO, Costa. **Constituição federal interpretada:** artigo por artigo. parágrafo por parágrafo. 9. Barueri: Manole, 2018.
- MARTINS, Alan. YAMADA, Dimas. LEITE, Scardoelli. CAIRO, Thiana. Coleção Revisação: Direito Tributário. 3. ed. rev., ampl., atual. Salvador: JusPodivm, 2017.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 618.
- NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado.** 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário.** 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006,
- SABBAG, Eduardo De Moraes. Direito tributário: Coleção saberes do direito. Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 112
- SABBAG, Eduardo De Moraes. **Código tributário nacional comentado.** 2. ed. rev., atual, e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2018.
- SABBAG, Eduardo De Moraes. **Direito tributário essencial.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2018.
- SABBAG, Eduardo De Moraes. **Manual de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo De Brito. **Código tributário nacional:** anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.
- VELLOSO, Andrei Pitten; PAULSEN, Leandro. **Controle das contribuições interventivas e sociais pela sua base econômica:** a descuidada especificação do seu objeto pela EC 33/2001 e os seus reflexos tributários. In: Revista Dialética de Direito Tributário 149.