

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**CLÁUDIO ESTEVÃO LIRA MENDES FILHO**

**CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:**  
formas de cobrança e destinação da contribuição

São Luís

2014

**CLÁUDIO ESTEVÃO LIRA MENDES FILHO**

**CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:  
formas de cobrança e destinação da contribuição**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão como requisito para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2014

Mendes Filho, Cláudio Estevão Lira

Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública: formas de cobrança e destinação da contribuição / Cláudio Estevão Lira Mendes Filho. — São Luís, 2014.

61 f.

Impresso por computador (Fotocópia).  
Orientador: Eliud José Pinto da Costa.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal do Maranhão, Curso de Direito, 2014.

1. Direito tributário. 2. Iluminação pública – custeio - contribuição. 3. COSIP - Cobrança. 4. Sistema Constitucional Tributário. I. Título.

CDU 34:336.23:631.31

**CLÁUDIO ESTEVÃO LIRA MENDES FILHO**

**CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA:  
formas de cobrança e destinação da contribuição**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da  
Universidade Federal do Maranhão como requisito para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em:        /        /

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa** (Orientador)  
Universidade Federal do Maranhão

---

(Examinador)  
Universidade Federal do Maranhão

---

(Examinador)  
Universidade Federal do Maranhão

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, fonte de todo o saber, inteligência, e acima de tudo, vida.

Aos meus pais, Cláudio Mendes e Giselle, assim como a minha irmã Maria Olívia, pelo suporte, incentivo, força e exemplo constante, sem vocês eu não teria chegado até aqui.

A todos os amigos com os quais convivo desde a infância, e certamente fazem parte de todas as minhas vitórias, em especial ao grupo “Place”.

Aos novos amigos que cultivei durante esses cinco anos de academia, pelo companheirismo e apoio durante todo o curso, em especial ao grupo “Diretoria”, seguramente firmamos laços que não mais se desatarão.

À minha namorada, Nathália Brito, pelo companheirismo, incentivo e compreensão, principalmente pela ausência muitas das vezes necessária no decorrer desta luta.

À toda a equipe do escritório de advocacia Directus Advocacia e Consultoria, na pessoa do Dr. Antonio José Garcia Pinheiro, os anos ali vividos foram uma segunda universidade para mim, uma fonte de saber única, que inclusive em muito colaborou na escolha do tema deste trabalho.

À Universidade Federal do Maranhão, seu corpo docente, principalmente os ilustres professores do curso de Direito, na pessoa do meu orientador, Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa, a quem agradeço, estendendo a toda a minha banca examinadora, não só pelos ensinamentos de sala de aula, mas pelo exemplo de vida que é esta universidade, saio daqui com orgulho de ter meu nome escrito em seus registros eternamente.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os amigos, familiares, colegas de turma, professores e profissionais que me ajudaram a alcançar esse tão sonhado dia. Muito obrigado!

“Viver é lutar. A vida é combate, que aos fracos abate. Que os fortes, os bravos, só pode exaltar.”

Gonçalves Dias

## RESUMO

Abordagem acerca da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), especialmente sobre sua forma de cobrança e a destinação da contribuição. Procura demonstrar, depois de percorrer noções básicas de Direito e de Direito Tributário, aspectos tais como: conceito de Estado, relação entre Estado e tributo, elementos e formas de Estado, o Princípio Federativo, o Sistema Constitucional Tributário, as limitações ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários, a norma tributária e seus elementos, e a classificação jurídica dos tributos, que a forma de cobrança da COSIP comumente utilizada pelos Municípios, inclusive pelo Município de São Luís/MA, através da Lei nº 4.135/02, fere os princípios constitucionais do Direito Tributário, vez que não dá opção aos contribuintes de pagarem a Contribuição e questionarem o consumo de energia elétrica, ou até mesmo o contrário, pagarem pelo consumo de energia elétrica e, oportunamente, questionarem o valor cobrado pelo tributo. Em relação a isso, oferece ainda uma sugestão que poderia resolver, em partes, tal infortúnio. Por fim, analisa também a destinação da Contribuição de Iluminação Pública, questão que está atualmente em trâmite no Supremo Tribunal Federal (STF) através do Recurso Extraordinário nº 0666404, recurso que já teve Repercussão Geral reconhecida pelo seu relator. Aborda se a COSIP pode ser usada para melhorar, expandir e investir, ou se deve ser destinada apenas ao custeio da manutenção da rede de iluminação pública, discussão que gira em torno do sentido amplo da palavra “custeio”.

Palavras-chave: Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Cobrança. Destinação.

## **ABSTRACT**

Approach on the Contribution to Funding the Public Lighting Service (COSIP), especially on its way to recovery and the allocation of the contribution. It aims to demonstrate, after covering the basics of law and Tributary Law, aspects such as: the concept of State, relationship between state and tribute, elements and forms of state, the federal principle, the Constitutional Tax System, limitations on the power to tax, tax constitutional principles, the tax law and its elements, and the legal classification of taxes, the form of collection of COSIP commonly used by municipalities, including the City of São Luís/MA, through Law No. 4,135 / 02, injures the constitutional principles of tax law, since it does not give option to taxpayers of paying the contribution and question the consumption of electricity, or even the opposite, pay for the electricity consumption and in due course question the amount charged by the tribute. In this regard, it still offers a suggestion that could solve, in part, such misfortune. Finally, we analyze the allocation of the public lighting contribution, an issue currently in progress in the Supreme Court (STF) through RE No. 0666404, resource that already had General Effect recognized by its rapporteur. Addresses if the COSIP can be used to improve, expand and invest, or should be intended only to fund the maintenance of public lighting, thread that revolves around the broad sense of the word “cost”.

**Keywords:** Contribution to funding the public lighting service. Recovery. Allocation.



## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
art.	artigo
CF	Constituição Federal
CIP	Contribuição de Iluminação Pública
COSIP	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
Kwh	Quilowatt-hora
PGM	Procuradoria Geral do Município
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2</b>	<b>ESTADO E TRIBUTO</b> .....	12
2.1	CONCEITO DE ESTADO .....	12
2.2	ELEMENTOS DO ESTADO .....	13
<b>2.2.1</b>	<b>População</b> .....	13
<b>2.2.2</b>	<b>Território</b> .....	14
<b>2.2.3</b>	<b>Governo soberano</b> .....	14
2.3	FORMAS DE ESTADO .....	15
<b>2.3.1</b>	<b>Princípio federativo</b> .....	16
2.4	O TRIBUTO COMO FONTE DE RECEITA DO ESTADO .....	17
<b>2.4.1</b>	<b>Sistema constitucional tributário</b> .....	18
<b>2.4.2</b>	<b>O poder de tributar</b> .....	18
<b>2.4.3</b>	<b>Competência tributária</b> .....	20
<b>2.4.4</b>	<b>Limitações constitucionais ao poder de tributar</b> .....	21
<b>2.4.5</b>	<b>Imunidades</b> .....	21
<b>2.4.6</b>	<b>Princípios constitucionais tributários</b> .....	22
2.4.6.1	Noção de Princípio .....	22
2.4.6.2	Princípio da legalidade .....	23
<b>3</b>	<b>ANÁLISE DOS TRIBUTOS</b> .....	25
3.1	CONCEITO DE TRIBUTO .....	25
<b>3.1.1</b>	<b>Análise da definição legal</b> .....	25
3.2	NORMA JURÍDICA .....	26
<b>3.2.1</b>	<b>Conceitos Iniciais</b> .....	26
<b>3.2.2</b>	<b>Estrutura</b> .....	27
3.3	NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	27
<b>3.3.1</b>	<b>Hipótese de incidência</b> .....	28
<b>3.3.2</b>	<b>Fato imponible</b> .....	29
<b>3.3.3</b>	<b>Aspectos da hipótese de incidência</b> .....	29
3.3.3.1	Aspecto pessoal .....	30
3.3.3.1.1	<i>Sujeito ativo</i> .....	30
3.3.3.1.2	<i>Sujeito passivo</i> .....	31
3.3.3.2	Aspecto espacial .....	31

3.3.3.3	Aspecto temporal .....	32
3.3.3.4	Aspecto material (critério quantitativo) .....	32
3.4	<b>ESPÉCIES DE TRIBUTOS</b> .....	34
3.4.1	<b>Classificação jurídica dos tributos</b> .....	34
3.4.2	<b>Impostos</b> .....	36
3.4.3	<b>Taxas</b> .....	37
3.4.4	<b>Contribuição de melhoria</b> .....	39
3.4.5	<b>Empréstimos compulsórios</b> .....	40
3.4.6	<b>Contribuições parafiscais</b> .....	40
4	<b>INSTITUIÇÃO, COBRANÇA E DESTINAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA</b> .....	44
4.1	<b>INSTITUIÇÃO</b> .....	44
4.1.1	<b>Julgamento no STF</b> .....	45
4.1.2	<b>Lei Municipal de São Luís/Ma (Lei nº 4.135/2002)</b> .....	47
4.1.2.1	Aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador) .....	47
4.1.2.2	Sujeição passiva .....	48
4.1.2.3	Base de cálculo .....	48
4.2	<b>FORMAS DE COBRANÇA DA COSIP</b> .....	48
4.3	<b>DESTINAÇÃO DA COSIP</b> .....	51
4.3.1	<b>Repercussão Geral no STF</b> .....	51
4.3.2	<b>Conceito amplo do termo “Custeio”</b> .....	54
5	<b>CONCLUSÃO</b> .....	57
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	59

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda aspectos da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), em especial a sua forma de cobrança e a destinação da contribuição.

Pretende-se, diante da análise de alguns aspectos da instituição da referida Contribuição, muitas das vezes tomando-se como base a própria Lei Municipal do Município de São Luís/MA, Lei nº 4.135/2002, tecer comentários sobre a abusiva forma de cobrança, que é realizada conjuntamente com a conta de consumo de energia elétrica, no mesmo código de barras, bem como questões relativas a sua destinação, ou seja, se deve servir para custear despesas com instalação, investimento e modernização, ou apenas custear a manutenção da rede de iluminação pública dos Municípios.

De início, cabe ressaltar que o aludido diploma legal, assim como vários outros semelhantes em todo o país, foi estabelecido pelo Município em decorrência da Emenda Constitucional (EC) nº 39 de 2002, que outorgou competência tributária aos Municípios e ao Distrito Federal para, por meio de lei, instituírem Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (BRASIL, 2002).

Desse modo, será analisada a questão da cobrança da referida contribuição, realizada conjunta e inseparavelmente da cobrança da tarifa de consumo de energia elétrica.

Além disso, será estudada também a destinação dessa contribuição, também prevista em leis municipais, que geralmente serve para custear a manutenção, expansão, modernização e outros investimentos da rede de iluminação pública.

Por conseguinte, para se chegar ao exame desses elementos legais, um caminho será percorrido, passando-se pela análise, ainda que sucinta, do Estado, do pacto federativo, do poder de tributar, da competência tributária, das limitações constitucionais ao poder de tributar, da estrutura da norma tributária, dos elementos da lei tributária, do conceito de tributo, da classificação jurídica dos tributos, e por fim, do conteúdo das Leis Municipais que instituem a COSIP, tomando-se como base a Lei do Município de São Luís/MA.

No primeiro capítulo, será abordado o Tributo e sua relação com o Estado, o tributo como principal forma de arrecadação do Estado e as relações daí advindas. A forma de tributar, o pacto federativo, os limites a esse poder de tributar, trazendo sempre a visão doutrinária sobre os temas.

Ultrapassada tais discussões, no segundo capítulo analisaremos o conceito de tributo, a norma tributária e seus elementos, a classificação jurídica dos tributos e seus

requisitos essenciais, tais como fato gerador, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

No terceiro e último capítulo, mergulharemos no cerne da questão, trazendo para o leitor como foi instituída a COSIP, primeiramente como taxa, sendo reputado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), mais tarde como contribuição pelo artigo 149-A da Constituição Federal de 1988, sendo entendida perfeitamente constitucional pelo STF. Falaremos também da lei que instituiu a COSIP no Município de São Luís/MA, analisando, à luz da lei, seu sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Ainda no terceiro capítulo demonstraremos a forma abusiva em que a Contribuição é cobrada, junto com a fatura de consumo de energia elétrica, no mesmo boleto e código de barras, tornando para o consumidor/contribuinte, o corte no fornecimento de energia elétrica, praticamente uma sanção pelo não pagamento do tributo, o que é totalmente vedado pelo nosso ordenamento jurídico. Assim, traremos uma sugestão para resolução, em partes, desse grave problema.

Ao fim, posicionando-se a favor do conceito amplo da palavra “custeio”, demonstraremos em que a COSIP é empregada, trazendo a discussão que está hoje em sede de Repercussão Geral no STF, se a Contribuição de Iluminação Pública deve ser utilizada apenas para a manutenção da rede, ou podemos ainda aplicá-la na expansão, melhoramento e modernização da rede de iluminação pública.

## 2 ESTADO E TRIBUTO

Analisar o fenômeno jurídico do tributo passa, necessariamente, por considerações, ainda que sucintas, sobre o Estado e seus elementos constitutivos, na medida em que aquele, segundo a lição de Ataliba (2004) constitui obrigação que prescreve o dever do particular de transferir pecúnia aos cofres públicos. Desse modo, somente deve ser concebido diante da existência do poder de tributar que é inerente ao Estado, ou melhor, decorre de sua soberania, no seu aspecto interno.

### 2.1 CONCEITO DE ESTADO

É imperioso esclarecer, antes de tudo, que não há uma definição única de Estado assente entre os doutrinadores. De modo que, os conceitos existentes refletem a preponderância de um, ou alguns de seus aspectos em detrimento dos demais.

Assim, o Estado pode ser conceituado tomando por base ou o aspecto político, ou econômico, ou social, ou cultural, sendo que, no entanto, um não exclui o outro, somente revela que quando da determinação de dado conceito, um ou alguns de seus aspectos serão enfatizados.

Destarte, lapidar a doutrina de Meirelles (2010, p. 60):

Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção; sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana; na conceituação do nosso código civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (art. 41, I). Como ente personalizado, o Estado tanto pode atuar no campo do Direito Público como no do Direito Privado, mantendo sempre única sua personalidade de Direito Público, pois a teoria da dupla personalidade do Estado acha-se definitivamente superada.

Desta forma, independentemente do aspecto preponderante quando da conceituação de Estado, é inegável que ele, enquanto instituição criada pela vontade coletiva, ou como preferem alguns doutrinadores, fruto da imposição de determinado grupo, constitui-se da reunião de elementos políticos, sociais, econômicos, jurídicos, culturais, além de outros.

Ademais, um dado é certo, o Estado sempre necessitou de recursos que possibilitassem o seu desenvolvimento, a própria manutenção dos governantes no poder, ou seja, em qualquer momento ou estágio de sua evolução, dispôs de meios que garantissem a sua própria existência.

Noutro giro, o Estado, enquanto criação da vontade humana, não deve possuir finalidade própria, não constitui um fim em si mesmo, ao contrário, deve possuir como

escopo os ideais de comunhão por ele representados. Desse modo, como exemplo de Estado que almeja o bem nacional, o progresso de seu povo, estão os Estado Democráticos de Direito, como o Estado Brasileiro, que visa à consecução dos seus objetivos elencados no artigo 3º da Constituição Federal.

Nada obstante a inexistência de um conceito único de Estado, Silva (2007, p. 97, grifo do autor) assim o define:

*Estado é, na justa definição de Balladore Pallieri, ‘uma ordenação que tem por fim específico essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um território’, na qual a palavra ordenação expressa a idéia de poder soberano, institucionalizado. O Estado, como se nota, constitui-se de quatro elementos essenciais: um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades.*

Por conseguinte, o Estado é composto de um poder soberano, emanado de um povo estabelecido em um dado território, com poder de autodeterminação.

A seguir, serão analisados os elementos constitutivos do Estado.

## 2.2 ELEMENTOS DO ESTADO

### 2.2.1 População

Como já aduzido, o Estado é formado por três componentes indissociáveis: população, território e governo soberano.

A população é o elemento humano integrante do Estado, sem ela não há que se cogitar sua existência.

Mas, quando se fala em população, seria qualquer agrupamento humano, apto, portanto, a formar um Estado?

Discute-se em doutrina se a homogeneidade da população constitui requisito essencial para a formação de um dado Estado, ou seja, a base humana deverá ser a reunião de indivíduos de variadas origens ou deverá ser formado por indivíduos que possuam certa identidade cultural, social?

Diante das indagações formuladas, pertinente a doutrina de Maluf (2013, p. 24):

Insistimos, assim, no requisito da homogeneidade em relação ao fator população. A base humana do Estado há de ser, em regra, uma unidade étnico-social que, embora integrada por tipos raciais diversos, vai ser formando como unidade política através de um lento processo de estratificação, de fusão de elementos no cadinho da convivência social.

Continua Maluf (2013, p. 24):

Os Estados criados arbitrariamente, por deliberação ocasional de aglomerados heterogêneos, como aqueles criados por imposição de tratados e convenções

internacionais, sempre tiveram existência precária e tumultuada [...] Os que originariamente surgiram com base numa população nacional, homogênea, vem atravessando os séculos e os milênios ostentando um caráter majestoso de eternidade.

Por conseguinte, o Estado é formado pela população não em sentido amplo, mas por aquele agrupamento que forma a unidade nacional, pois somente em relação a ele, pode e deve exercer sua soberania, via de regra.

### 2.2.2 Território

O território é a base física onde se estrutura o Estado. Hoje não mais se concebe um Estado sem território, é o âmbito de incidência onde aquele exerce sua soberania.

Quando se fala em território, faz-se alusão a três dimensões, quais sejam: supra-solo, subsolo e mar territorial.

Para Maluf (2013, p. 26, grifo do autor), o território consiste em:

[...] espaço certo e delimitado onde se exerce o poder de governo sobre os indivíduos. *Patrimônio do povo*, não do Estado como instituição. O poder diretivo se exerce sobre as pessoas, não sobre o território. Tal poder é de *imperium*, não de *dominium*. Nada tem em comum com o direito de propriedade. A autoridade governamental é de natureza eminentemente política, de ordem jurisdicional.

Por fim, o território é o local onde o governo exerce seu poder de mando, onde os indivíduos constituem, de fato, uma unidade nacional.

### 2.2.3 Governo soberano

Governo é o terceiro elemento constitutivo do Estado, este somente se concebe genuinamente diante da existência daquele.

Quando se fala em governo, pressupõe-se a existência de soberania, esta como um poder de autodeterminação do Estado, tanto interna quanto externamente. Logo, está implícita, na ideia de governo, a soberania.

O poder soberano do Estado decorre, no plano interno, da legitimação que é conferida pelo povo aos governantes e, no plano externo, decorre do reconhecimento dos outros Estados.

Assim, para Maluf (2013, p. 27) a soberania consiste: “[...] exatamente a força geradora e justificadora do elemento governo”.



Já na visão de Meirelles (2010, p. 60), a soberania é aquele poder: “[...] absoluto, indivisível e incontestável de organizar-se e de conduzir-se segundo a vontade livre de seu povo e de fazer cumprir as suas decisões inclusive pela força, se necessário”.

A soberania é a força motriz do Estado, é por intermédio da qual este se organiza verdadeiramente.

Agora, como forma de melhor compreender o Estado, deve-se discorrer sobre quais formas ele se apresenta.

### 2.3 FORMAS DE ESTADO

O conceito de forma de Estado, segundo Silva (2007, p. 98) consiste em: “O modo de exercício do poder político em função do território [...]”.

Assim, em função do modo de exercício do poder político, os Estados podem ser apresentar sob a forma Unitária ou Federal.

No Estado Unitário, existe uma unidade de poder sobre o território, pessoas, bens, de modo que se pode afirmar a existência de um único no centro de poder. Contudo, isso não impede que ocorra uma descentralização administrativa no sentido de facilitar a gestão em dado território, diante dessa possibilidade, alguns doutrinadores chegam a cogitar a existência de dois centros de poder, ou seja, governo central e os governos periféricos.

Segundo Carrazza (2010, p. 134): “Não devemos confundir o Estado Federal com o Estado Unitário Descentralizado, embora em ambos coexistam, num mesmo território, sobre o mesmo povo, duas esferas de governo: a geral e a local”.

Nesse sentido o Autor chega a falar em autonomia nos Estados Unitários, entretanto, não se deve confundir descentralização administrativa com autonomia, haja vista que esta última é característica dos Estados Federais. Pois, ainda segundo Carrazza (2010, p. 134): “No Estado Unitário Descentralizado as competências dos governos locais estão subordinadas ao governo central, que, por seu Poder Legislativo, pode restringir-lhes a autonomia”.

Apesar de opiniões contrárias, a exemplo do autor citado, a maior parte da doutrina é assente quanto à inexistência de autonomia nos Estados Unitários, sendo essa característica própria dos Estados Federais.

Corroborando esse entendimento, Silva (2007, p. 99, grifo nosso):

[...] É certo que o *Estado Unitário* pode ser descentralizado e, geralmente, o é, mas essa descentralização, por mais ampla que seja, não é de tipo federativo, como nas federações, mas de tipo autárquico, gerando uma forma de *autarquia territorial* no

máximo, e não uma *autonomia político-constitucional*, e nele as coletividades internas ficam na dependência do poder unitário, nacional e central. (Grifo do Autor)

Já o Estado Federal, que segundo a doutrina é originário da Constituição norte-americana de 1787, sendo que, no caso específico do Brasil, assumiu a forma federativa em 1889, com a proclamação da República, de modo que as constituições posteriores somente mantiveram essa forma de Estado, é marcado pela coexistência de centros de poder, pois diferentemente do Estado Unitário, naquele o poder se reparte entre os chamados entes federados.

Porém, a característica marcante dessa forma de Estado é a autonomia político-constitucional dos entes federados, compreendidos pela União, Estados-membros e, no caso específico do Brasil, também os Municípios e o Distrito Federal.

Destarte, a autonomia, característica distintiva dos Estados Federais, é conferida aos entes políticos por uma Carta Maior que é comum a todos e lhes confere competências exclusivas, de modo a assegurar sua autonomia em face dos demais entes políticos.

### **2.3.1 Princípio federativo**

Primeiramente, importa ressaltar, que a forma federativa do Estado brasileiro foi elevada à categoria de princípio constitucional, ou seja, o modo como o poder se “reparte” no território nacional deverá ser sempre observado em face das modificações, infraconstitucionais ou constitucionais, engendradas pelo constituinte reformador.

Tanto que a doutrina utiliza a expressão pacto federativo para expressar como a repartição de competências entre os entes federados deve ser rigorosamente seguida, de modo a existir um verdadeiro pacto entre os entes políticos, devendo cada um exercer sua autonomia nos moldes em que delineado pela Constituição.

Assim, o pacto federativo foi alçado àquele núcleo imodificável da Constituição, denominado pelos doutrinadores de *cláusulas pétreas*, elencadas no artigo 60 da Constituição Federal (CF)/88: “Art. 60. A constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado [...]” (BRASIL, 1988, não paginado).

Ademais, o artigo 1º da Carta Política de 1988, inserido no título I, “Dos Princípios Fundamentais”, afirma ser “A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado

Democrático de Direito [...]”, donde se confirma a inclusão do pacto federativo entre os princípios fundamentais do Estado brasileiro (BRASIL, 1988, não paginado).

Vale dizer que os Municípios integram a estrutura federativa do país, sendo também pessoas jurídicas de direito público interno, possuidores de autonomia e destinatários de competências privativas atribuídas pela Constituição, assim como os Estados, o Distrito Federal e a União.

Repita-se, são da essência do Estado federativo a autonomia dos entes federados e a existência de competências privativas atribuídas pela Carta Magna a cada um deles.

A divisão de competência entre os diversos níveis de poder, o poder central da União e os poderes periféricos dos Estados e Municípios, constitui o cerne do Estado Federal.

Sob esse fundamento, primorosa é a lição de Almeida (2005, p. 166):

A base jurídica da Federação é sempre uma Constituição comum a todas as entidades federadas, onde estão fixados os fundamentos essenciais de suas relações recíprocas. A doutrina federativa baseia-se na idéia de que na Constituição se cristaliza o compromisso entre os interesses da unidade nacional e da autonomia regional, mantidas em proveito de todos os participantes.

Continua Almeida (2005, p. 170):

Aspecto fundamental a ser destacado é o relativo à repartição de competência entre os entes federados. Se a grande inovação do federalismo está na previsão de dois níveis de estatalidade, de dois centros de poder – um poder central e poderes periféricos –, que devem funcionar autônoma e concomitantemente, é manifesta a necessidade de tal partilha. A Federação, a rigor, é um grande sistema de repartição de competências. E essa repartição de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas.

Consequentemente, qualquer modificação que venha a ser provida no texto constitucional deverá observar rigorosamente os seus princípios fundamentais, em especial aqueles atinentes ao sistema de repartição de competências entre os entes políticos. Qualquer desvio dessa sistemática será acoimado de inconstitucional, incluindo-se, por óbvio, as alterações promovidas por meio de emendas constitucionais que também devem obediência aos ditames constitucionais.

## 2.4 O TRIBUTO COMO FONTE DE RECEITA DO ESTADO

Independentemente da forma de Estado adotada, é inegável que ele desenvolve atividade financeira.

Desse modo, o país, para atingir os seus objetivos fundamentais, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais

e na promoção do bem estar da coletividade (art. 3º, Constituição Federal), necessita de recursos financeiros e, para tanto, desenvolve atividades no intuito de obtê-los e aplicá-los na consecução desses fins.

Segundo Bastos (2002, p. 76), a atividade financeira do Estado é exercida, dentre outras formas, por meio da receita de tributos. Denomina-se receita, o ingresso definitivo de pecúnia aos cofres públicos, já o ingresso financeiro *lato sensu*, assim como a receita, também consiste na entrada de dinheiro nos cofres públicos, no entanto, difere daquela, quanto ao seu aspecto provisório, na medida em que o valor pago poderá voltar ao seu proprietário.

Entre as várias fontes de receita do Estado, sem dúvida, o tributo é a principal, é a receita por excelência, constituindo o sustentáculo do Estado, a ponto de este não poder sobreviver sem o produto da arrecadação daquele.

#### **2.4.1 Sistema constitucional tributário**

Na lição de Bastos (2002, p. 169), um sistema é constituído por “[...] todo um conjunto de elementos organizados de tal sorte que a alteração em um deles cause alteração no todo”.

Na definição do que seja sistema constitucional tributário, Machado (2011, p. 88), ensina:

[...] O sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder de tributar, é razoável entender-se que sua preservação é um direito fundamental do cidadão.  
O poder constituinte originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, um dos quais consiste em que os tributos são somente os que nele estão previstos. E estabeleceu, ainda, os princípios aos quais se subordinam os tributos regularmente instituídos nos termos e limites do sistema.

É dizer, não há como falar de tributo e tudo o mais a ele relacionado, sem partir do disposto na Constituição Federal, principalmente no capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional.

#### **2.4.2 O poder de tributar**

Como exposto, somente diante da soberania estatal é possível falar em poder de tributar do Estado, pois o poder soberano é aquele que não encontra nenhum outro que possa se sobrepor a ele.

Ao se discorrer sobre poder de tributar, deve-se ter em mente o poder que é conferido ao Estado, enquanto entidade soberana, de invadir o patrimônio das pessoas (físicas e jurídicas) com o objetivo de auferir receitas.

A soberania é o poder de autodeterminação conferido aos Estados, sendo que ele se subdivide em duas esferas, no plano interno e no plano internacional. No plano interno, não existe nenhum poder acima do poder soberano do Estado, ele se impõe por si próprio a todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Já no plano internacional, representa a nação perante os demais Estados, de modo que nenhum país pode ingerir-se na esfera de poder do outro.

Nesse sentido, Machado (2011, p. 31) assim se manifesta: “No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.”

No entanto, não mais se concebe nenhum poder de forma absoluta, incontestável, pois, hodiernamente, mesmo o poder soberano encontra limites que, no plano interno, corresponde às Constituições.

Assim doutrina Bastos (2002, p. 167):

Um poder absolutamente infrene jamais existiu, a começar pela óbvia razão de que todo exercício do poder está condicionado a circunstâncias de ordem econômica, social, demográfica, até mesmo tecnológica, que não podem ser alteradas por manifestações unilaterais do poder. Na ordem externa, os Estados também se limitam reciprocamente na medida em que o próprio respeito à soberania de outrem implica uma limitação de seu próprio poder. Contudo, é necessário salientar que a evolução da ordem jurídica estatal não tem efeito senão restringir a margem de atuação livre e incondicionada do seu poder. O Estado constitucional é aquele que só pode atuar nos limites das competências que lhe são referidas pela Lei Maior.

Outra característica do poder estatal é a sua coercitividade, ou seja, apenas o poder emanado do estado possui a força de obrigar os indivíduos a realizar ou deixar de fazer determinadas ações, sem necessitar do auxílio de nenhum outro poder.

Desse modo, somente ao Estado, em estrita observância aos mandamentos constitucionais, através de lei, é permitido o poder de instituir tributo, de sorte a qualquer espécie de “exação” que venha a ser criada por ente diferente daquele, não configurará tributo.

### 2.4.3 Competência tributária

Como já dito, a autonomia dos entes políticos, é corolário do Estado Federal. Assim, somente faz sentido falar em autonomia na medida em que cada ente possua independência financeira e econômica para sua autogestão. E isso só é possível diante da atribuição de competência tributária, pela Constituição, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Assim, competência tributária pode ser conceituada, na lição de Carrazza (2010, p. 471) como:

[...] aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, CF/88) que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária [...], a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

É necessário, que se diga que essa outorga de competência tributária às pessoas políticas, é feita de forma exclusiva, tendo em vista que cada ente tributante só pode atuar no seu âmbito de atribuição.

Importa ressaltar, que a divisão de competência é feita levando-se em consideração as modalidades de tributo.

No que tange aos impostos, a Constituição confere competência privativa a cada ente tributante, enumerando quais impostos competem à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituírem, é a chamada competência privativa de impostos.

No que se refere as taxas, elas podem ser instituídas por qualquer pessoa política, desde que satisfaça o requisito estatuído na Constituição de prestar, ou pôr à disposição do contribuinte serviço público específico e divisível ou em face do exercício do poder de polícia.

A contribuição de melhoria segue no mesmo sentido das taxas, ou seja, poderá ser instituída por qualquer uma das pessoas políticas, sendo necessário e suficiente que ocorra a realização de obra pública da qual decorra valorização imobiliária. Assim como as taxas, decorre da competência tributária comum.

Já os empréstimos compulsórios, que serão instituídos por lei complementar, e as contribuições previstas no artigo 149 da CF, são de competência exclusiva da União.

Outra característica relevante da competência tributária é a sua irrenunciabilidade, a saber, apenas e tão somente a pessoa política indicada pela Constituição como apta a instituir determinado tributo, poderá fazê-lo. Isso não significa que ela estará obrigada a criá-

lo, possui a faculdade de instituir ou não. Caso não o faça, sua competência não se transfere a outro ente, permanecerá com o destinatário original.

Nesse sentido, o artigo 8º do Código Tributário Nacional: “Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído” (BRASIL, 1966, não paginado).

Outro aspecto proeminente é o da indelegabilidade da competência tributária, essa condição impede que uma pessoa política transfira o direito à instituição do tributo à pessoa diversa. Contudo, isso não evita que a capacidade tributária, ou seja, a arrecadação e a fiscalização sejam entregues à pessoa distinta da designada constitucionalmente para sua criação, como estatuído no artigo 7º<sup>1</sup> do Código Tributário Nacional (CTN).

#### **2.4.4 Limitações constitucionais ao poder de tributar**

As limitações constitucionais ao poder de tributar compõem a própria competência tributária, na medida em que restringem o campo de atuação de cada pessoa política, delimitando, portanto, o exato âmbito de cada um.

Na doutrina de Machado (2011, p.212), limitação ao poder de tributar consiste em: “[...] toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites.”

Na Constituição Federal, seção II, estão enunciadas as limitações do poder de tributar, artigos 150 a 152, compostas pelos chamados princípios constitucionais tributários e também pelas imunidades tributárias.

#### **2.4.5 Imunidades**

A imunidade constitui regra de competência, segundo alguns doutrinadores, de natureza negativa, que impede a União, Estados, Municípios e Distrito Federal do exercício de sua competência tributária em face de determinadas circunstâncias de fato, dos sujeitos, de determinadas condições.

---

<sup>1</sup> “Art. 7º - A Competência Tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3 do artigo 18 da Constituição” (BRASIL, 1966, não paginado).

Desse modo, ao legislador ordinário é vedado exercer sua competência tributária diante das situações indicadas pela Constituição como imunes à tributação.

O artigo 150, VI, da CF/88, assim enuncia:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988, não paginado).

Portanto, o legislador quando do exercício de sua competência tributária deverá observar os limites conferidos pela própria constituição, entre eles, a imunidade. Caso vá além, estará agindo sem competência.

## 2.4.6 Princípios constitucionais tributários

### 2.4.6.1 Noção de Princípio

Etimologicamente, o termo princípio designa início, origem, entrada. Consoante Carrazza (2010, p. 36): “[...] o termo “princípio” (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer”.

Um princípio constitui o fundamento de um determinado sistema, é sobre ele que se erigem as várias partes de um todo.

Os princípios não se encontram isolados dentro do ordenamento jurídico, estão em permanente contato uns com os outros, assim também como as regras, atribuindo consistência ao sistema do qual fazer parte.

A ordem jurídica é formada, segundo Carrazza (2010, p. 40, grifo do autor), por três ordens de princípios; “[...] há princípios *constitucionais, legais* e até *infralegais*. Dentre eles, os constitucionais, sem dúvida alguma, são os mais importantes, já que sobrepassam aos outros princípios e regras (inclusive as contidas na Lei Maior).”

Assim, observa Carrazza (2010, p. 41):



[...] em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito.

Por fim, quantos aos princípios constitucionais tributários, constituem o fundamento mesmo do exercício da competência tributária, na medida em que esta deverá rigorosamente obedecer aos ditames estatuídos pelo legislador originário.

#### 2.4.6.2 Princípio da legalidade

O princípio da Legalidade constitui umas das garantias do Estado de Direito, é dizer, impera no Estado atual a obrigatoriedade do respeito á lei, inclusive pelo próprio Estado. Tanto que o artigo 5º, II, localizado no título II, capítulo I – “Dos direitos e garantias fundamentais” – da Constituição Federal enuncia que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988, não paginado).

Somente com edição de normas editadas pelo Poder Legislativo, formado pelos representantes do povo, é que tem início o nascimento, modificação e extinção de direitos e obrigações. Ainda nesse sentido, o artigo 37 da Carta Magna: “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade [...]” (BRASIL, 1988, não paginado).

Em matéria de tributação, não poderia ser diferente, haja vista que o Estado, apenas por meio de lei, poderá exercer sua atividade tributária. Isto é, as pessoas políticas, no exercício de suas competências tributárias privativas, somente poderão instituir os tributos assinalados pela Constituição, desde que estabelecidos em lei. Como corolário desse princípio, o artigo 150, I, da CF: “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” (BRASIL, 1988, não paginado).

Além disso, para que o princípio da legalidade, no ramo do direito tributário se perfaça em toda sua inteireza, é necessário que a lei instituidora do tributo indique de forma expressa todos os elementos necessários para sua exata constituição, quais sejam, hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e ativo.

Nesse sentido, salutar a lição de Carrazza (2010, p. 244):

[...] em nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o princípio da estrita legalidade tributária. Aliás, hoje mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção feita

aos empréstimos compulsórios, aos impostos residuais da União e às contribuições sociais previstas no §4º, do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos.

É importante ressaltar que o princípio da legalidade se aplica a todos os tributos, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições previstas no artigo 149 e 149-A da CF/88. Por óbvio, a lei instituidora do tributo deverá sempre estar em consonância com as diretrizes constitucionais.

Assim, para a exata configuração do princípio da legalidade no direito tributário, a lei tributária deverá trazer todos os elementos necessários para uma adequada identificação do tributo, repita-se, hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, alíquota e base de cálculo, sendo que este último deverá guardar relação com o aspecto material da hipótese de incidência.

Para uma melhor compreensão do fenômeno jurídico do tributo, necessário se faz uma análise de seu conceito.

### 3 ANÁLISE DOS TRIBUTOS

#### 3.1 CONCEITO DE TRIBUTO

O Código Tributário Nacional enuncia que tributo é: “Art. 3º [...] toda prestação 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” (BRASIL, 1966, não paginado).

Não obstante o conceito de tributo vir instituído em lei, é ele, sobretudo, uma definição constitucional, ainda que implícita. Neste liame é o entendimento de Ataliba (2004, p. 32):

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O Art. 3º do C.T.N. é mero preceptodidactico, [...]. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modifica-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal. Cujá admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Destarte, ainda que o conceito de tributo não esteja explícito na Constituição, é forçoso reconhecer que sua definição legal decorre da análise e observância das normas jurídicas constitucionais. Isto é, o art. 3º do CTN nada mais é senão a sistematização, reunião das diretrizes constitucionais tributárias.

##### 3.1.1 Análise da definição legal

Agora, tomando por base a clássica lição de Ataliba (2004, p. 35), cabível apreciação dos termos da definição legal de tributo:

**OBRIGAÇÃO** – vínculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui, ao sujeito ativo, o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

**PECUNIÁRIA** – circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.

“EX LEGE” – a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato impositivo) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (exvoluntate), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.

**QUE NÃO SE CONSTITUI EM SANÇÃO DE ATO ILÍCITO** – O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = físico) do sujeito ativo decorre do fato impositivo. Este, por definição, é fato jurídico constitucional qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, caput e inciso I da

CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso, não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.

CUJO SUJEITO ATIVO É, EM PRINCÍPIO, UMA PESSOA PÚBLICA – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou “meramente administrativa” – como bem designa às autarquias Ruy Cirne Lima. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas – o que, embora excepcional, não é impossível – desde que estas tenham finalidades de interesse público.[...]

CUJO SUJEITO PASSIVO É UMA PESSOA NESTA SITUAÇÃO PELA LEI – a lei designa o sujeito passivo. A lei que qualifica o sujeito passivo explícito, o “destinatário constitucional tributário”. Geralmente, são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de acordo com os desígnios constitucionais. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da

imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que também, as pessoas públicas deles sejam contribuintes.

Como já dito, a competência tributária é indelegável, salvo as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN). Apesar de o CTN fazer referência apenas e tão somente à incumbência da função de arrecadar e fiscalizar de uma pessoa de direito público à outra, é assente na doutrina, que essa atribuição também poderá ser delegada às pessoas privadas, desde que persigam finalidade de interesse público.

Importante ressaltar a doutrina de Carrazza (apud ATALIBA, 2004, p. 85):

[...] é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos.

## 3.2 NORMA JURÍDICA

### 3.2.1 Conceitos Iniciais

Falar do fenômeno jurídico do tributo pressupõe o conhecimento da definição e estrutura das normas jurídicas, em especial, as tributárias, haja vista que, de acordo com Ataliba (2004, p. 22) “o conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado [...] certa soma em dinheiro”.

Assim, segundo Carvalho (2010, p. 35), “as normas jurídicas são espécies do gênero ‘proposições prescritivas’, estas fundamentalmente são divididas em comandos e normas”.

Por fim, conclui Carvalho (2010, p. 35) “[...] o que interessa saber, para bem qualificar a proposição como norma jurídica, é se o comportamento previsto assume a forma

de ação-tipo que deve repetir-se quantas vezes seu destinatário se encontrar na situação descrita”.

### 3.2.2 Estrutura

É importante frisar a existência de dissensões doutrinárias quanto à estrutura das normas jurídicas, assim, será aqui analisada, basicamente, a posição da doutrina dominante.

Um primeiro posicionamento, liderado por Ataliba (2004, p. 42), aduz que: “[...] a estrutura das normas jurídicas é complexa; não é simples, não se reduz a conter um mandamento pura e simplesmente. Toda norma jurídica tem hipótese, mandamento e sanção [...]”.

Assim, a hipótese constitui a descrição abstrata de um fato, ou seja, o conteúdo da hipótese é uma situação que, quando ocorrida no mundo fático, nos exatos termos da proposição legal, dará ensejo à incidência do mandamento.

Já o mandamento, só tem relevância quando ocorre o fato previsto na hipótese, é dizer, incide apenas e tão somente mediante o acontecimento fático do disposto na hipótese.

Por conseguinte, a sanção é uma consequência jurídica advinda do não cumprimento do mandamento principal contido na norma. Senão vejamos, Ataliba (2004, p. 44): “[...] É um preconceito que precisa ser dissipado [...], a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica [...]”.

Portanto, conclui-se, na análise da doutrina dominante, que as normas jurídicas são compostas por hipótese, mandamento e sanção.

### 3.3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A norma tributária, por ser norma jurídica, não foge a estrutura: hipótese, mandamento e sanção. Assim, observa-se que não é por meio da estrutura que será permitido identificar determinada norma jurídica como tributária. O elemento distintivo para sua individualização será a hipótese, na medida em que o mandamento é similar ao de outras normas também consistente em levar dinheiro ao Estado.

Segundo Ataliba (2004, p. 53), para que seja norma tributária, sua hipótese será a seguinte: “Para que de tributo se trate, é mister que o comando ‘pague dinheiro ao estado’ seja preso à hipótese se acontecer um fato X que não seja ilícito”.

Nesse sentido, para que tenha nascimento uma relação jurídica tributária, é necessário que a hipótese da norma contenha de modo exaustivo todos os elementos necessários, para, caso se realize concretamente as situações previstas, determinado sujeito que nela se encaixe terá a obrigação legal de pagar determinada quantia ao estado.

Ainda de acordo com Ataliba (2004, p. 53): “Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.”

Logo, a descrição abstrata do fato, ou seja, a hipótese contida na lei é o elemento determinante para o reconhecimento da norma jurídica que, repita-se, deverá descrever um fato ou conjunto de circunstâncias que, realizadas, darão ensejo ao nascimento de uma relação jurídica tributária.

### 3.3.1 Hipótese de incidência

A hipótese de incidência, que compõe a norma tributária, é a hipótese da lei tributária. Deve-se entender por hipótese de incidência, a descrição abstrata, contida na lei, de um fato ou de determinada situação ou estado de fato.

Oportuna, a doutrina de Ataliba (2004, p. 58):

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, seu desenho). É portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘Previsão Legal’[...].

Inicialmente, vale ressaltar, que a terminologia hipótese de incidência, apesar de mais adequada, não é a mais aplicada por parte da doutrina, legislação e jurisprudência, muitos a chamam de ‘fato gerador’, para fazer referência à descrição legal de fato, sua formulação hipotética.

Apesar dessa divergência, a doutrina mais abalizada emprega a terminologia hipótese de incidência para indicar a formulação hipotética de um fato.

Além disso, outra característica da hipótese de incidência consiste em que nela devam estar presentes todos os elementos necessários para, quando da realização do pressuposto legal, ocorra de forma válida a obrigação tributária.

A descrição hipotética, contida na lei, do fato ou conjunto de fatos aptos a ensejarem o nascimento da obrigação, é a chamada hipótese de incidência tributária. É dizer, a

hipótese legal deverá trazer todos os elementos hábeis à correta identificação do tributo, quais sejam, o aspecto pessoal, temporal, espacial e material.

### **3.3.2 Fato imponible**

Conforme dito, a hipótese de incidência consiste na descrição abstrata de um fato que, quando ocorrido nos exatos moldes em que delineado, originará uma obrigação tributária.

O fato descrito na hipótese de incidência legal, quando materializado, constitui o fato imponible.

Portanto, necessário se faz distinguir esses dois momentos, quais sejam, o momento anterior à ocorrência do fato, que o prevê abstratamente, constituindo a hipótese de incidência. Noutro passo, a ocorrência concreta daquela situação fática, de forma única e individual, necessariamente posterior à lei, que é o fato imponible.

Além disso, importa ressaltar, que o surgimento da obrigação tributária está condicionado à verificação do fato imponible, isto é, quando da realização do conteúdo previsto na hipótese legal surgirá necessariamente a obrigação tributária, já que esta decorre da lei e não do fato imponible como a princípio poderia se deduzir.

Assinala Ataliba (2004, p. 72):

Fato imponible é, como visto, aquele fato concreto do mundo fenomênico que é qualificado pelo direito como apto a determinar o nascimento da obrigação tributária – fato jurígeno, portanto. Esta qualificação contém-se em lei. Um fato empírico poderá assim ser qualificado quando se subsume, se enquadra na hipótese de incidência.

Desse modo, o fato imponible é a concretização da hipótese de incidência, é ela que qualifica determinados fatos como aptos, se e quando realizados, a originar a obrigação tributária.

### **3.3.3 Aspectos da hipótese de incidência**

Na lição de Ataliba (2004), os aspectos relevantes da hipótese de incidência são os seguintes: aspecto pessoal, aspecto material, aspecto temporal e aspecto espacial.

### 3.3.3.1 Aspecto pessoal

O critério pessoal para Carvalho (2010, p. 162) é aquele pelo qual: “[...] podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.”

#### 3.3.3.1.1 *Sujeito ativo*

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é a pessoa a quem compete a exigibilidade do tributo, via de regra, os entes da federação.

No entanto, nada impede que a lei instituidora do tributo confira à outra pessoa, pública ou privada, a capacidade tributária ativa. É dizer, pessoa diversa daquele que instituiu o tributo, poderá, mediante determinação legal, figurar no polo ativo de dada relação tributária.

Vale dizer que a capacidade tributária ativa somente poderá ser exercida por pessoa pública diversa da que instituiu o tributo, ou privada, desde que persiga finalidade pública ou de interesse público. Esse é o fenômeno da parafiscalidade.

Observa Ataliba (2004, p. 85): “A circunstancia de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei – que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades – em nada altera o regime tributário, que deverá persistir [...].”

Como dito alhures, o sujeito ativo, em regra, é a pessoa política eleita pela Constituição como detentora de competência tributária. Nesses casos, quando o ente político instituidor do tributo é o mesmo responsável pela atividade de arrecadar, sua determinação não necessita vir de forma explícita na lei tributária.

Somente diante da parafiscalidade, conceito já analisado, é que a lei deverá indicar explicitamente quem será o sujeito ativo de dada relação jurídica tributária.

Destarte, por meio da hipótese de incidência legal será possível detectar a formação do polo ativo de dada relação jurídica tributária, pois, se a lei não indicar de modo expresso o sujeito ativo, infere-se que seja o ente instituidor do tributo, todavia, caso seja pessoa diversa, deverá vir explícito.



### 3.3.3.1.2 Sujeito passivo

Salutar é a doutrina de Carvalho (2010, p. 165) ao definir o sujeito passivo da relação jurídica tributária: “[...] é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal”.

Assim, para a determinação dessa pessoa, deverá haver indicações na hipótese de incidência tributária que permitam sua adequada identificação.

De acordo com a doutrina, o polo passivo será formado por aquelas pessoas que de alguma forma tenham relação econômica como fato jurídico tributário.

A sujeição passiva é ainda classificada como direta e indireta. Aquela, se dá quando, no caso dos impostos, por exemplo, a capacidade contributiva da pessoa é revelada no momento da realização da circunstância prevista na hipótese legal. No caso das taxas e contribuições, o sujeito passivo será a pessoa que utiliza o serviço público específico e divisível ou é atingida por um ato de polícia, ou ainda, no caso da contribuição, é a pessoa beneficiada pela valorização imobiliária decorrente da utilização de obra pública.

Já a sujeição passiva indireta é a atribuição, pela lei instituidora do tributo ou pela própria Constituição, da capacidade passiva, a pessoa que não possui uma relação econômica com o fato jurídico tributário.

Arguta a observação de Ataliba (2004, p. 89):

Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa. Isto só é possível quando o desígnio constitucional não seja desacatado.

Cabe ressaltar ainda, que o fenômeno da sujeição passiva indireta é um meio de facilitar a arrecadação do Estado, pois através dela, o ente tributante identifica e arrecada de forma mais simplificada o montante devido. Todavia, aqui não comportará o estudo da sujeição passiva indireta em todas as suas peculiaridades, restringindo-se apenas à sua referência.

### 3.3.3.2 Aspecto espacial

O aspecto espacial é determinado pela hipótese de incidência, implícita ou explicitamente, como sendo a delimitação territorial aonde o pressuposto legal, ao se concretizar, dará ensejo à relação jurídica tributária.

Para Ataliba (2004, p. 104) consiste em:

[...] descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.

Isso porque o fato imponible somente estará apto a concretizar a relação jurídica tributária, abstratamente prevista na hipótese de incidência, quando ocorrido em determinado espaço abrangido por lei.

Desta forma, determinada lei tributária somente será aplicada àqueles fatos imponíveis ocorridos em dado território por ela alcançado.

### 3.3.3.3 Aspecto temporal

O aspecto temporal é conceituado por Carvalho (2010, p. 134) como: “[...] aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato, limitando-o no tempo”.

Desse modo, pode-se inferir que a principal função do critério temporal consiste em determinar com precisão a partir de qual momento surge o direito subjetivo de o Estado exigir prestação pecuniária das pessoas, pela realização do fato imponible.

Prossegue Carvalho (2010, p. 134):

Não há de esquecer-se que, por via de regra, o legislador deixa implícita a indicação desse critério, abrindo ensanchas à análise científica que só o jurista pode promover. Em algumas oportunidades, todavia, a fórmula legislativa, aponta com clareza a condição temporal, obviando a tarefa interpretativa e impedindo que prosperem entendimentos errôneos a respeito do momento em que se reputa consumado o fato descrito hipoteticamente.

Consequentemente, o aspecto temporal é critério que se presta também a certificar ao sujeito passivo a partir de quando ele deverá adimplir com suas obrigações tributárias.

### 3.3.3.4 Aspecto material (critério quantitativo)<sup>2</sup>

Como consabido, as relações jurídicas tributárias, de natureza notadamente obrigacional, tem por objeto o comportamento dos particulares consistente numa prestação pecuniária devida ao Estado, desde que realizado o fato previsto na hipótese de incidência tributária.

<sup>2</sup> Expressão utilizada por Carvalho (2010).

Alguns elementos devem servir como nortes para se chegar ao valor devido, eles são a base de cálculo e alíquota, dados que deverão constar expressamente da hipótese de incidência tributária.

Ademais, o legislador poderá estipular a soma devida sob estas formas: ou estabelece um valor fixo, apresentando, desde logo, a quantia exata a ser paga quando da materialização do fato hipoteticamente previsto; ou então fornece elementos suficientes para dimensionar a situação descrita na hipótese legal, estipulando uma grandeza que possa, de fato, retratar o fato descrito na lei. Juntamente com essa grandeza será aplicado outro fator – alíquota – no intuito de apurar o valor devido.

Aqui, será objeto de análise tão somente aquela segunda situação, já que a primeira é destituída daquele elemento dimensionador do aspecto fático descrito hipoteticamente.

Por base de cálculo, deve-se entender, segundo a definição apresentada por Carvalho (2010, p. 171), aquela grandeza: “[...] instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa.”

O ponto nuclear a ser destacado, no estudo da base de cálculo, é de que esse elemento deverá, necessariamente, guardar relação direta com a situação fática prevista na hipótese legal, de modo a verdadeiramente dimensioná-la.

Nesse sentido, o exemplo apresentado por Carvalho (2010, p. 172) é bastante elucidativo:

[...] tomemos como exemplo o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Sua base de cálculo é o valor do rendimento líquido percebido no ano civil imediatamente anterior, [...], ou o valor do rendimento líquido computado no último dia do exercício, [...]. De qualquer forma, quer isso dizer que a grandeza fixada pelo legislador, além de servir de base para a aplicação de um fator – alíquota –, com o que se estará determinando o montante devido a título de imposto, está a demonstrar que o critério material<sup>3</sup> da hipótese endonormativa é, verdadeiramente, ‘auferir rendas’.

O outro critério que aplicado à base de cálculo, servirá para quantificar o montante exato a ser pago, é a alíquota. Ela possui caráter auxiliar na identificação do valor a ser apurado, está intimamente ligada à base de cálculo, via de regra, apresentando-se sob a forma de porcentagem.

---

<sup>3</sup> Com base em Carvalho (2010), a expressão critério material utilizada por Carvalho, faz referência ao núcleo da hipótese tributária, despido das condicionantes de tempo e de espaço. Segundo ele, esse núcleo é formado por um verbo e seu complemento.

### 3.4 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

#### 3.4.1 Classificação jurídica dos tributos

A classificação jurídica dos tributos só adquire importância em sede de Estado Federal, é o que sublinha Carrazza (2010, p. 492) “Este estudo [...] só se justifica em um Estado como o nosso, em que a aptidão para instituir tributos é partilhada, pela Carta Magna, entre várias pessoas; a saber: entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal”.

Tomando por base a clássica lição de Ataliba (2004), para quem a classificação dos tributos leva em conta principalmente o aspecto material da hipótese de incidência, estes somente podem ser categorizados em vinculados e não-vinculados à determinada atividade estatal, sendo tal postura seguida por boa parte da doutrina, com algumas alterações de uma para outra.

Assim, oportuno citar Ataliba (2004, p. 130):

Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecido inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados.

Diante disso, para o mencionado Ataliba (2004), existem tão-somente três espécies tributárias, a saber: “Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos”.

Nesse mesmo sentido, o artigo 5º do Código Tributário Nacional, adotando uma classificação tricotômica, enuncia que os tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

A constituição Federal, em um primeiro momento, também pronuncia que os tributos são:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988, não paginado, grifo nosso).

Não obstante, o mesmo diploma constitucional faz alusão a duas outras modalidades de exações, quais sejam, empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais, respectivamente, artigos 148 e 149 da CF.

Porém, diante do atual cenário constitucional, a clássica definição de tributo mostra-se incompleta, na medida em que, diante das novas espécies tributárias – empréstimos compulsórios e contribuições especiais – já recepcionadas pela nova ordem constitucional, deveria acrescentar em seu bojo, no caso das contribuições, o aspecto da destinação constitucional do produto da arrecadação.

Nesse sentido, conclui Santi (2008, p. 621-622, grifo do autor):

É nesse sentido que, remodelando o conceito do Código Tributário Nacional, propomos definição de tributo que abarque tanto sua *cobrança* mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como a *destinação do produto* da arrecadação, no caso das contribuições, de acordo com a CF/88, também mediante atividade administrativa plenamente vinculada: 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, *cobrada e destinada* mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, sob a ótica Constitucional, além dos tributos expressamente previstos no artigo 145 (impostos, taxas e contribuições de melhoria), os artigos 148 e 149 também preveem mais duas espécies tributárias, repitam-se, empréstimos compulsórios e as contribuições para fiscais, que se subdividem em: contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição no interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais. Além da contribuição de iluminação pública, tributo *sui generis*, como será tratado com mais rigor no próximo capítulo, prevista no artigo 149-A.

Assim, com a Constituição de 1988, a clássica categorização dos tributos, embasada principalmente na vinculação da hipótese tributária à atividade estatal, não mais corresponde a atual conjuntura do direito tributário. Pois, ao lado desse critério, outros se mostram relevantes para a adequada classificação dos tributos atualmente existentes.

Nesse sentido é o entendimento de Santi (2008, p. 616, grifo do autor):

[...] entendemos que três são os critérios relevantes no direito posto para a identificação das espécies tributárias:

- (i) Presença da atuação estatal na hipótese normativa;
- (ii) Previsão de restituição do valor arrecadado;
- (iii) Destinação do produto da arrecadação.

O *primeiro critério* nos é fornecido implicitamente pela Constituição e explicitamente pelo Código Tributário Nacional. O *segundo critério* integra a tipologia constitucional dos empréstimos compulsórios. O *terceiro critério* integra, especialmente, a tipologia constitucional das contribuições.

Dessarte, a outra conclusão não se deve chegar, diante da análise do texto constitucional, senão a se que o sistema tributário pátrio contempla a existência das cinco espécies tributárias citadas.

Portanto, com a inserção dessas duas outras espécies de exações no rol dos tributos discriminados pela Constituição, ao lado da classificação lastreada no aspecto material da hipótese de incidência, aqueles dois outros critérios citados, previsão de restituição do valor arrecadado e destinação do produto da arrecadação também se mostram relevantes para uma adequada classificação dos tributos.

Na lavra de Bastos (2002, p. 223, grifo nosso):

*A pergunta que cumpre ser feita com relação a essa classificação é se ela é útil ou não à luz do direito positivo Brasileiro. Para nós a resposta é negativa. Na medida em que a Constituição conferiu regimes próprios a cinco modalidades tributárias diferentes, importa conhecer o respectivo regime jurídico. Não nos parece que seja, portanto, uma questão de palavras diferentes a encobrir coisas idênticas.*

Para selar a discussão, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que, a par das três espécies de tributos enumerados no art. 145 – impostos, taxas e contribuições de melhoria -, integram o Sistema Tributário Nacional as demais contribuições e os empréstimos compulsórios Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-8, rel. Min. Carlos Velloso: 146.733; Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC)-1/DF. Adotando, assim, a classificação pentapartida dos tributos, atribuindo regime próprio a cada espécie tributária.

### 3.4.2 Impostos

Quando se fala de imposto, de pronto, faz-se referência à espécie de tributo *wur* não possui relação direta com qualquer atividade estatal relativa aos membros da sociedade.

Na definição do Código Tributário Nacional, ele consiste em: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”.

Diante da acepção legal, fica evidente que a hipótese que poderá originar a obrigação de pagar o imposto está relacionada a um fato do contribuinte, a uma situação na qual ele deverá se encaixar perfeitamente e não, como dito, uma atividade estatal.

Corroborando tal entendimento, está a lição de Machado (2011, p. 235, grifo nosso):

*A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.*

Vale dizer que, a expressão fato gerador, conquanto seja utilizada pelo CTN, aqui equivalerá a fato imponível, conforme mencionado em linha pretéritas.

No que tange a sujeição passiva, o contribuinte do imposto será aquele que corresponder ao disposto na hipótese de incidência, ou seja, a situação descrita pela lei será necessária e suficiente para o nascimento da obrigação de pagar o tributo, desde que o contribuinte realize, no mundo fenomênico, o conteúdo do dispositivo legal.

Desse modo, os impostos são destinados ao custeio dos serviços chamados *utiuniverse*, aqueles prestados indistintamente à coletividade.

Nesse desiderato, é a doutrina de Bastos (2002, p. 224): “[...] o imposto se paga para financiar serviços públicos indivisíveis, é dizer, ‘*utiuniversi*’, enquanto que as taxas se cobram pela prestação de um serviço ‘*uti singuli*’, divisível”.

Tendo em vista o fato impositivo ser uma situação inerente ao particular, a própria Constituição Federal, nos seus artigos 153, 155 e 156 indica quais situações deverão ser postas na hipótese de incidência dos impostos.

Pertinente, é a doutrina de Carrazza (2010 p. 228):

[...] o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica.

Assim, a nota característica dessa exação é a desvinculação do fato impositivo a qualquer atividade estatal específica, prende-se a um fato, ato do particular, indicador de sua capacidade contributiva. Nesse sentido, o artigo 145, § 1º, da CF, preceitua

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988, não paginado).

Portanto, em decorrência de expressa reserva constitucional atribuída a cada pessoa política, os impostos somente poderão ser instituídos, por meio de lei, no âmbito de incidência de cada ente federado e apenas, via de regra, naquelas situações previstas com exclusividade a cada ente.

### 3.4.3 Taxas

A instituição de taxas decorre da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, proporcionados efetivamente ao contribuinte, ou postos à sua disposição; ou então, relacionadas ao exercício do poder de polícia (art. 145, II, CF), donde se infere que o requisito essencial na exigência da taxa constitui uma atividade estatal específica referida diretamente ao contribuinte.

O artigo 79 do CTN considera como serviços públicos:

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 necessidade públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (BRASIL, 1966, não paginado).

O particular, para ser contribuinte das taxas, tem que usufruir, efetiva ou potencialmente, de forma isolada, os serviços públicos<sup>4</sup>, ou seja, devem estar presentes os requisitos da divisibilidade e especificidade. São os chamados serviços públicos prestados *utisinguli*.

Além disso, o serviço deverá ser de uso obrigatório pelo particular, é dizer, ainda que este não utilize efetivamente o serviço, pelo só fato de estar à sua disposição, enseja a cobrança de taxas. Vale dizer que somente a lei constitui instrumento hábil a elencar os serviços a serem compulsoriamente prestados pelo Estado e, portanto, cogente também aos particulares.

Corroborando tal entendimento, preleciona Ataliba (2004, p. 157):

A taxa pela disponibilidade do serviço só é exigível, quando o serviço é, por lei administrativa válida (conforme a Constituição), obrigatório. É o caso, p. ex., do abastecimento de água, coleta de esgoto, vacinação, [...] Em casos semelhantes, se a lei administrativa, com base na constituição, tornar o serviço obrigatório, sua simples disponibilidade pode tornar a respectiva taxa obrigatória.

O poder de polícia, a seu turno, é definido pelo próprio CTN:

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 (BRASIL, 1966, não paginado).

Importa ressaltar, de acordo com Carrazza (2010, p. 292), que:

A taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração Pública, em favor do contribuinte, removendo-lhe obstáculos jurídicos, mantendo-os, fiscalizando a licença que foi concedida etc.; [...] se consubstancia num documento, denominado alvará, que implica uma exceção, manutenção ou fiscalização de exceção aberta.

<sup>4</sup> Para Carrazza (2010 p. 139) os serviços públicos custeados pelas taxas, são: “[...] de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada. É o caso dos serviços de telefone, de transporte coletivo, de fornecimento domiciliar de água potável, de gás, de energia elétrica etc. Estes, sim, podem ser custeados por meio de taxas de serviços”.



Em síntese, não é o simples ato do poder de polícia ensejador da cobrança de taxa, deve haver, para tanto, uma efetiva atuação por parte do Poder Público, relacionada diretamente ao administrado.

Por derradeiro, a existência das taxas somente é justificável diante da atuação específica do Estado, referida diretamente ao particular e apenas e tão somente naqueles serviços que são de competência obrigatória do Poder Público.

#### 3.4.4 Contribuição de melhoria

O artigo 145, III<sup>5</sup>, da CF, outorga competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituírem contribuição de melhoria em face da realização de obra pública da qual decorra valorização de imóveis (BRASIL, 1988).

Desse modo, o primeiro aspecto a ser destacado é o atinente a sua hipótese de incidência, a saber: a valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública. Assim, é uma espécie de tributo relacionada à realização de obras públicas por parte do Estado, da qual decorra uma especial vantagem ao contribuinte. Portanto, terá como base impositiva, a valorização do imóvel decorrente de obra pública realizada.

Assim é o entendimento de Navarro (apud MELLO, 2010, p. 65): “[...] o aspecto material da hipótese normativa (a descrição do fato jurígeno) é composto de: a) realização da obra pública mais b) valorização ou benefício para os imóveis situados na área de influência da obra.”

Uma questão deve ser diferenciada desde logo, obra pública, ensejadora da contribuição de melhoria e serviços públicos como pressuposto da taxa.

Nesse sentido, a doutrina de Mello (2010, p. 66): “[...] significando esta – obra pública – a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público.”

Vale dizer, a contribuição de melhoria somente é cobrada mediante a valorização do imóvel, sendo que se calcula essa valorização com a diferença entre o valor do imóvel antes da realização da obra pública, e o seu valor depois dela materializada.

Segundo Mello (2010, p. 66): “[...] O gabarito da contribuição de melhoria é sempre a valorização, não importando o custo da obra.”

---

<sup>5</sup> “**Art. 145** - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” (BRASIL, 1988, não paginado, grifo nosso).

Portanto, dúvidas não há quanto à natureza jurídica de tributo da espécie em comento, pois além de ter como parâmetro os princípios constitucionais da tributação, é um tributo que não se assemelha ao imposto nem a taxa, ou seja, possui regime jurídico próprio.

### **3.4.5 Empréstimos compulsórios**

A Constituição Federal, em seu artigo 148, dispõe que:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir Empréstimo Compulsório:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, (b) (BRASIL, 1988, não paginado).

Inegável a natureza tributária dos empréstimos compulsórios, pois, consoante a doutrina, nas palavras de Carrazza (2010, p. 301):

O empréstimo compulsório corresponde, seja a noção genérica de tributo, contida na Constituição (relação jurídica que se estabelece entre o Poder Público e o contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato ilícito qualquer), seja à definição de tributo que o art. 3º do CTN nos oferece [...] é uma prestação em dinheiro que, nos termos da lei (complementar), a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos ilícitos. Posto sob o regime tributário, o empréstimo compulsório é um tributo.

Além disso, conforme dito alhures, o próprio Supremo Tribunal Federal já declarou ser o empréstimo compulsório tributo.

De acordo com a doutrina, a materialidade dos empréstimos compulsórios não foi delineada pela Constituição, no entanto, a guerra, a calamidade pública, o investimento público, são as condicionantes para a instituição dessa espécie de tributos e não suas hipóteses de incidência.

Assim, pode-se afirmar, que os empréstimos compulsórios são caracterizados por possuírem finalidade constitucionalmente indicada, além da restituição dos valores pagos, desde que sustadas as caudas que deram ensejo à sua instituição.

Sua principal característica, aliás, reside em ser ele um tributo especial de cunho restituível, ou seja, cessada a causa que originou sua cobrança, aos seus contribuintes serão devolvidos os valores pagos.

### **3.4.6 Contribuições parafiscais**

A Constituição prevê, em seu artigo 149, que compete exclusivamente à União instituir:

[...] contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º - Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (BRASIL, 1988, não paginado).

Diante da leitura do texto Constitucional, fica evidente que o sistema tributário comporta três modalidades dessas contribuições: as interventivas, as corporativas e as sociais. Por óbvio, todas elas possuem natureza jurídica de tributo, conforme dito alhures.

A Carta Magna não sugeriu de forma direta a regra-matriz dessas contribuições, limitou-se apenas a indicar suas finalidades. Desse modo, o traço característico dessa espécie de tributo é a sua destinação específica indicada de modo expresso pela Constituição, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar a atuação da União nos setores da ordem social, domínio econômico e no interesse das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais.

A doutrina de Carrazza (2010, p. 557), segue a mesma linha:

[...] as ‘contribuições’ ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá esse tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.

Apesar de o artigo 4º, II, CTN, preceituar que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo não lhe determina a natureza jurídica, isso não é aplicável às contribuições (BRASIL, 1966). Na medida em que o texto constitucional é bastante elucidativo quando à característica essencial da finalidade das contribuições

Outra característica nodal das contribuições, juntamente com o seu caráter de tributo finalístico, é a existência de determinado grupo que tenha relação direta com a finalidade constitucionalmente prevista, ou seja, o polo passivo das contribuições é formado por um círculo de pessoas que comungam do mesmo objetivo.

Nesse diapasão é o pensamento de Greco (2000, p. 243):

Outro elemento relevante para aferir a constitucionalidade da contribuição é identificar a existência de um grupo econômico ou social em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição da contribuição se relaciona. Se não há um grupo ao qual a finalidade se refira, falta um elemento do modelo constitucional das contribuições.

Destarte, tanto as contribuições interventivas, como as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, possuem como sujeito passivo somente as pessoas integrantes desses grupos, com exceção das contribuições destinadas à seguridade social que são custeadas por toda a sociedade, conforme prevê o texto constitucional.

Assim, doutrina Greco (2000, p. 242):

Esse requisito é nítido, ‘pertinência a um grupo’, em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, pois não há fundamento para exigir tal contribuição de quem não faça parte da respectiva categoria. [...] Também nas contribuições de intervenção no domínio econômico, o requisito é nítido, de modo que só cabe a exigência da contribuição de quem pertencer ao grupo formado pelo respectivo setor econômico. Nas contribuições de seguridade social, a nitidez resulta esfumada, pois a própria constituição prevê universalidade da cobertura (todos integram o grupo) e a contribuição por toda sociedade (todos participam). [...] De qualquer modo, isto não compromete o critério da integração ao grupo.

Nesse viés, as contribuições, satisfazendo aos ditames constitucionais, deverão ser instituídas tendo em vista a existência de um grupo específico, ou seja, é ínsita à ideia de contribuição a noção de grupo, de parte, de determinado círculo de pessoas que possuam relação direta com a atividade estatal constitucionalmente eleita para a consecução de determinada finalidade.

Ademais, há doutrinadores que vão além, pois, somam à noção de grupo específico de pessoas, a ideia de que tal grupo deverá, necessariamente, auferir vantagem especial de determinada atividade realizada pelo Estado ou, então, gerar despesa especial.

A exemplo, Ataliba (2004, p. 195):

Outro traço essencial da figura financeira da contribuição, que parece ser encampado – pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade – está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes) [...].

Continuando, ainda Ataliba (2004, p. 194):

O arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa); é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se uma atividade estatal a eles referida indiretamente. Assim, ter-se-á um mínimo de elementos, para configuração da contribuição.

Consequentemente, esse benefício ou despesa serão utilizados como parâmetro para o cálculo da soma a ser adimplida, ou seja, segundo Ataliba (2004, p. 195): “a base imponible deverá guardar relação direta com o benefício especial, ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo.”

Em suma, para determinada exação ser classificada como contribuição parafiscal, deverá se verificar a ocorrência de seus dois elementos essenciais, já relacionados alhures.

Por fim, são cabíveis algumas considerações iniciais, ainda que sucintas, a respeito da nóvel espécie de contribuição inserida no texto constitucional por meio da Emenda nº. 39/02.

Foi inserido o artigo 149-A no Texto Magno, estabelecendo o seguinte:

**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 elétrica (BRASIL, 1988, não paginado, grifo nosso).

Conforme se depreende da leitura do artigo transcrito, mediante outorga constitucional, os Municípios e Distrito Federal passaram a poder instituir a Contribuição de Iluminação Pública (CIP) ou COSIP com a finalidade de custear seus respectivos serviços de iluminação pública.

Ademais, como já reiteradamente citado, as características principais das contribuições, que possuem no artigo 149 da CF sua sistematização, residem na sua finalidade constitucionalmente indicada e na existência de um grupo especial de pessoas que possam figurar no polo passivo dessa espécie de exação.

Assim, nota-se que tal contribuição, é uma espécie de contribuição *sui generis*, como será mais detidamente analisado no capítulo seguinte deste trabalho.

## 4 INSTITUIÇÃO, COBRANÇA E DESTINAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

### 4.1 INSTITUIÇÃO

A chamada COSIP, tem amparo na previsão do artigo 149-A da Constituição Federal, introduzido EC nº. 39 de 2002, vazado nos seguintes termos:

**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 elétrica (BRASIL, 2002, não paginado, grifo nosso).

Conforme se depreende da leitura do artigo transcrito, a Constituição Federal, como resultado da EC nº. 39/02 outorgou competência tributária aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem contribuição em face do serviço de iluminação pública.

A opção de cobrança de citado custeio mediante contribuição, deu-se em face do Supremo Tribunal Federal ter tido entendimento, inclusive sumulado<sup>6</sup>, acerca da inconstitucionalidade da cobrança do serviço de iluminação pública mediante taxa, como o era antes da instituição da Contribuição pela Emenda 39.

Portanto, o legislador derivado instituiu uma nova modalidade de contribuição que, conforme se depreende da leitura do artigo 149-A da CF, possui como finalidade o custeio do serviço de iluminação pública. Desse modo, o aspecto material de sua hipótese de incidência, de modo a se coadunar com a finalidade instituída pelo legislador, deverá ser a prestação do serviço de iluminação pública pelos Municípios ou pelo Distrito Federal. Já em relação ao aspecto pessoal, no polo ativo estão os Municípios e o Distrito Federal e, no polo passivo, em atendimento ao regime jurídico das contribuições, deverão ser postos os indivíduos beneficiados pela iluminação pública.

No entanto, uma parte da doutrina, criticou veementemente a cobrança da iluminação pública mediante contribuição, afirmando que foi apenas uma forma do legislador burlar a lei, instituindo a mesma “taxa” anterior, agora com “vestes” de contribuição.

Nesse sentido é a lição de Andrade (2003, p. 104):

Com efeito, depois de ver insistentemente malograda sua intenção de instituir uma taxa por meio da qual fosse possível tributar o serviço de iluminação pública – tentativa que encontrou insuperável óbice no tipo de serviço público subjacente, que é de caráter indivisível -, mas não se dando por vencido, cuidou o legislador brasileiro de engendrar um novo mecanismo para custear esse serviço,

<sup>6</sup> Súmula nº 670: **Iluminação Pública – Taxa:** O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa (BRASIL, 2003, não paginado, grifo do autor).

tributando-o, então, sob a forma e a denominação de uma contribuição especial [...].

A discussão doutrinária centra-se no que preceitua o art. 4º do Código Tributário Nacional, conforme redação abaixo citada, *ipsis literis*: “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL, 1966, não paginado).

Ademais, conforme nos garante o Código Tributário Nacional, sendo ainda bastante difundido pela doutrina, uma mera exação não pode ser responsável por sua natureza jurídica, sob pena de malferir-se o importante princípio da discriminação dos impostos, segundo o qual todos os impostos estão previstos de forma taxativa no texto da Constituição Federal, malferir-se também a clausula pétrea do próprio pacto federativo (art. 60, §4º, inciso I) (MOURA; QUEIROZ; MELO, 2011).

Coloca-se ainda que a COSIP não tem natureza jurídica nem de contribuição de melhoria, exação prevista no art. 81 do CTN, *in verbis*, e no inciso III do art. 145 da CF:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1988, não paginado).

Contribuindo para a crítica, Moura, Queiroz e Melo (2011, não paginado) citam que:

A iluminação pública não é um serviço que se possa custear por meio de taxa, pois é serviço geral e indivisível, presta-se a arcar com serviços *utiuniversi*, direcionados a toda coletividade, o que a levaria ao campo dos serviços financiados por meio dos impostos. Contudo, isso não é possível, em virtude da expressa vedação constitucional à possibilidade de se vincular, para qualquer fim, as receitas provenientes dos impostos, positivada no art. 167, inciso IV, da CF. Não pode ser entendida com uma contribuição, nos moldes do art. 149 da CF, porque não se destina apenas a um parcela do grupo social, mas à todas as pessoas.

#### 4.1.1 Julgamento no STF

Apesar de toda a já exposta insatisfação com a cobrança do Custeio para o Serviço de Iluminação Pública mediante contribuição, atualmente, principalmente após o

julgamento do RE nº 573675/SC” no STF, o entendimento majoritário é que a COSIP trata-se, na verdade, de uma quinta espécie tributária, denominada contribuição especial<sup>7</sup>.

Uma espécie “*sui generis*”, que não se confunde nem com imposto, nem com taxa, que tem como base de cálculo o “*custo da iluminação pública e o consumo de energia*”, em um universo de contribuintes, que, diferentes das contribuições, “*não se confunde com os beneficiários do serviço*”, *litteris*<sup>8</sup>:

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.

<sup>7</sup> “É bem verdade que a aludida contribuição guarda alguma semelhança com os impostos. No entanto, ela não se identifica com essa espécie tributária, por força do disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal, que veda a vinculação da receita de impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, exceto nos casos expressamente previsto no próprio texto magno.

E, embora apresente certa afinidade com as taxas, com elas não se confunde, eis que decorrem, a teor do art. 145, II, da Constituição Federal, do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte, ou postos a sua disposição.

É que a exação prevista no art. 149-A configura uma atividade estatal *uti universi*, e não *uti singuli*, que dá ensejo à cobrança das taxas, exatamente por ser prestada em unidades autônomas de utilização e, por isso mesmo, quantificáveis em relação a cada contribuinte.

A meu ver, a COSIP constitui um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. Cuida-se, com efeito, de uma exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do art. 149-A da CF, sujeita, contudo, aos princípios constitucionais tributários, visto enquadrar-se inequivocamente no gênero tributo.

De fato, como ela ostenta características comuns a várias espécies de tributos, não há como deixar de reconhecer que os princípios aos quais estes estão submetidos também se aplicam, *modus in rebus* à contribuição para o custeio de iluminação pública” (BRASIL, 2009, p. 1423).

<sup>8</sup> RE 573675 SC; STF; Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI; DJ 25/03/2009; Tribunal Pleno; Partes: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA, MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, WILLIAM RAMOS MOREIRA, MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE e CAROLINA CARDOSO GUIMARÃES LISBOA (BRASIL, 2003).



V - Recurso extraordinário conhecido e improvido (BRASIL, 2003, p. 1404, grifo nosso).

Assim, o Supremo Tribunal Federal, pelos expendidos motivos, reconheceu a constitucionalidade da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, rechaçando o pleno poder dado aos Municípios para a instituição de Leis Municipais, para a cobrança de tal contribuição.

#### **4.1.2 Lei Municipal de São Luís/Ma (Lei nº 4.135/2002)**

Com amparo na EC nº. 39, de 19 de dezembro de 2002, foi inserido o artigo 149-A na Constituição. Conforme aduzido, o novo dispositivo constitucional outorgou competência tributária aos Municípios e ao Distrito Federal para a instituição da COSIP, mediante a edição de lei.

Desse modo, em 30 de dezembro de 2002 foi aprovada a Lei nº. 4.135 que instituiu a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública no Município de São Luís (SÃO LUÍS, 2002).

O aludido diploma legal indica os seguintes aspectos da hipótese de incidência: o aspecto material da hipótese de incidência deve ser a prestação do serviço de iluminação pública; já em relação aos contribuintes, o artigo 2º enuncia que “a contribuição será devida pelos usuários de serviços públicos de energia elétrica do Município de São Luís, que mantenham ligação de energia elétrica cadastrada na concessionária de distribuição”; no que concerne a base de cálculo, o artigo 6º indica que “o valor da contribuição será estabelecido relativamente às diversas classes de consumidores e faixas de consumo de energia em [Quilowatt-hora] (Kwh) [...]” (SÃO LUÍS, 2002, não paginado).

Posto isso, em seguida analisaremos, sucintamente, cada um desses aspectos:

##### **4.1.2.1 Aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador)**

A COSIP foi instituída pelo Município ao argumento de custear o serviço de iluminação pública. Assim, o aspecto material da hipótese de incidência, outro não deve ser, senão o próprio serviço de iluminação pública.

Como ventilado, o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos é a descrição abstrata de um fato, conjunto de fatos ou situação que, se e quando realizada nos exatos moldes em que descrita, dará origem a obrigação tributária.

Assim, o núcleo da hipótese de incidência da COSIP deve ser a prestação do serviço de iluminação pública.

#### 4.1.2.2 Sujeição passiva

Conforme o artigo 2º, da Lei nº 4.135/2002, “a contribuição será devida pelos usuários de serviços públicos de energia elétrica do Município de São Luís, que **mantenham ligação de energia elétrica cadastrada na concessionária de distribuição**” (SÃO LUÍS, 2002, não paginado, grifo nosso).

Portanto, da simples leitura de tal dispositivo, entende-se ser o sujeito passivo da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública do Município de São Luís, todos os cidadãos usuários e contratantes do serviço público de energia elétrica do mesmo Município.

#### 4.1.2.3 Base de cálculo

Conforme preleciona Carvalho (2010, p. 171), a base de cálculo consiste em:

[...] grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa.

Consoante o artigo 6º da lei “o valor da contribuição será estabelecido relativamente às diversas classes de consumidores e faixas de consumo de energia em Kwh, obedecida a capacidade contributiva dos consumidores [...]” (SÃO LUÍS, 2002, não paginado).

Assim, pelo que se depreende, a base de cálculo da COSIP possui como parâmetro as faixas de consumo das diversas classes de consumidores de energia elétrica.

## 4.2 FORMAS DE COBRANÇA DA COSIP

Apesar de já ter sido reconhecida a constitucionalidade da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, muito ainda se questiona sobre a forma de cobrança e arrecadação de tal contribuição, discussão que aqui vamos enfrentar.

Primeiramente, é necessário trazer à baila, tomando como base a Lei Municipal de São Luís/MA, lei nº 4.135/2002, alterada pela lei nº 4.290/2003, o § 2º do artigo 3º da referida

lei, que estabelece que “A contribuição será cobrada mensalmente na fatura de consumo de energia elétrica emitida pela concessionária de distribuição de energia elétrica” (SÃO LUÍS, 2003, não paginado).

Importante é mencionar que o citado artigo, tem como base o parágrafo único do artigo 149-A da CF<sup>9</sup>, que faculta aos Municípios a cobrança da COSIP juntamente com a fatura de consumo de energia elétrica, porém não estabelece parâmetros, tampouco limites para tal cobrança.

Assim, por força do citado dispositivo legal, a cobrança da COSIP é realizada conjuntamente com a cobrança do consumo de energia elétrica dos consumidores,

[...] mistura-se uma relação de direito privado (consumo de energia elétrica) com uma obrigação de direito público e vinculado (lançamento da CIP/COSIP), de forma que ao consumidor/contribuinte é negado que possa discutir um desses elementos sem ficar inadimplente em relação ao outro (SELOTO, 2014, não paginado).

Nas palavras do ilustre doutrinador Machado (2011, p. 441-442):

O fato de haver a norma, inserida na Constituição pela Emenda n. 39, dito ser facultada a cobrança da aludida contribuição na fatura de energia elétrica, com certeza não quer dizer que possa o pagamento daquela contribuição ser colocado como condição para o pagamento da conta de energia elétrica.

Outro grande problema de tal prática é a utilização da suspensão do fornecimento de energia elétrica<sup>10</sup>, como condição, na realidade como sanção, para o não pagamento da Contribuição de Iluminação Pública.

Sobre tal grave fato, a doutrina assim se posiciona:

Como o não pagamento da fatura de consumo de energia elétrica autoriza a concessionária do serviço a interrompê-lo, colocar o pagamento da contribuição como condição para o pagamento da fatura de consumo de energia seria dar ao sujeito ativo da obrigação tributária um meio violento, que excluiu o devido processo legal e atropela o direito de defesa do contribuinte contra eventual cobrança indevida. Meio de cobrança que, por isto mesmo, não tem sido admitido para os tributos em geral (MACHADO, 2011, p. 442).

Desta mesma forma, entende a nossa jurisprudência:

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO CIVIL PÚBLICA COLETIVA DE CONSUMO - LIMINAR DEFERIDA - QUALQUER DISCORDÂNCIA ENVOLVENDO COBRANÇA DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, IMPOSSIBILITARÁ O CONSUMIDOR DE EXERCITAR EM JUÍZO DIREITO SEU, SE MANTIDO UM SÓ CÓDIGO DE BARRAS NAS CONTAS, ACRESCIDA COM A CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - NESSAS CIRCUNSTÂNCIAS, AO QUESTIONAR CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, MANTIDO UM SÓ CÓDIGO DE BARRAS, ALÉM DE INADIMPLIR, COMETERÁ O CONSUMIDOR DELITO PENAL TRIBUTÁRIO, TORNANDO-SE**

<sup>9</sup> “Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica” (BRASIL, 1988, não paginado).

<sup>10</sup> Art. 91, I, da Resolução 456/2000 da ANEEL: “A concessionária poderá suspender o fornecimento, após prévia comunicação formal ao consumidor, nas seguintes situações: I - atraso no pagamento da fatura relativa a prestação do serviço público de energia elétrica” (AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA, 2000, p. 41).

**SONEGADOR FISCAL.** impõe-se a manutenção da liminar deferida e aqui ferreteada pelos agravantes, em recurso próprio por tratar-se de decisão interlocutória, **porquanto, mantido apenas um código de barras na conta em que engloba o valor do consumo de energia elétrica e a contribuição de iluminação pública, poderá, ensejar ao contribuinte, que, eventualmente, discordar do consumo apontado e não poder, isoladamente, quitar a contribuição de iluminação pública, praticar um delito penal tributário, tornando-se sonegador fiscal; portanto, justa e responsável, a determinação do uso de dois códigos de barras diferentes,** conforme emana da decisão interlocutória fustigada (MINAS GERAIS, 2004, não paginado, grifo nosso).

EMENTA: AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PRELIMINARES. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. ILEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA. NÃO OCORRÊNCIA. MÉRITO. **COBRANÇA UNIFICADA DA CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA COM A TARIFA DE ENERGIA ELÉTRICA. COERÇÃO PARA O PAGAMENTO CONJUNTO. INFRINGÊNCIA À LEI Nº 8.078/90 E À RESOLUÇÃO Nº 456/00 DA ANEEL. DIREITO DOS CONSUMIDORES EM TER FATURA COM CÓDIGOS DE LEITURA ÓTICA SEPARADOS.** PEDIDO INICIAL PROCEDENTE. Visando a presente ação civil pública resguardar interesses dos consumidores e não dos contribuintes, já que apenas se insurge contra a forma que a Concessionária de energia vem cobrando, na mesma fatura, englobando no mesmo código de leitura ótica, a contribuição de iluminação pública com a tarifa de energia elétrica, sem dar oportunidade ao administrado optar pelo pagamento individual, não se mostra a presente via inadequada, posto não se enquadrar na vedação prevista no art. 1º, parágrafo único, da Lei 7.347/1985. Assim, pretendendo o Ministério Público resguardar interesses dos consumidores, é parte legítima para figurar no pólo ativo da presente ação civil pública, assim como a Cia Força & Luz Cataguazes-Leopoldina é parte legítima para compor o pólo passivo da presente lide, já que, nos termos do convênio firmado com os Municípios, é ela quem procede à cobrança conjunta ora questionada. Após a publicação da EC nº 39/2002, ficou facultado ao Município cobrar a contribuição para custeio da iluminação pública na fatura de consumo de energia elétrica. **Entretanto, a cobrança casada, agora constitucionalmente prevista, deve ser feita de tal forma que possa o contribuinte optar pelo pagamento unificado ou, ainda, pelo individual dos montantes, sob pena de se violar o art. 39, do Código de Defesa do Consumidor.** Recurso provido, para se afastar a preliminar de impropriedade da ação civil pública, e, quanto ao mérito, de se julgar procedente o pedido inicial, nos termos do §3º, do art. 515, do CPC (MINAS GERAIS, 2006, não paginado, grifo nosso).

Assim, com a cobrança da COSIP e do consumo de energia elétrica em 2 (dois) códigos de barra diferentes, ainda que em um mesmo boleto, para fins de economia, já se evitaria bastante problemas, tanto na hora de questionar a cobrança tributária, quanto quando se questiona a cobrança consumerista (SELOTO, 2014).

É dizer, no momento em que desejarmos questionar apenas a cobrança do consumo de energia elétrica, poderíamos tranquilamente efetuar o pagamento do código de barras referente a COSIP, para então protestar algum valor referente ao consumo, sem, no entanto, ficar inadimplente com o tributo, tornando-se, assim, sonegador fiscal.

Da mesma forma, se percebermos algo errado com a cobrança da Contribuição de Iluminação Pública, poderemos agora efetuar o pagamento do código de barras atinente ao

consumo de energia elétrica, para então impugnar o valor do tributo, sem receio de ter o fornecimento de energia elétrica interrompido por falta de pagamento.

Porém, com todas as *vênias*, não nos parece ser do interesse dos Municípios estabelecer a cobrança da COSIP, tal como sugerido acima, pois como já citado alhures, melhor sanção não poderia haver, senão o corte no fornecimento de energia elétrica dos consumidores (serviço indispensável à sobrevivência atualmente), para o pagamento do tributo aqui analisado, o que afronta, fatalmente, os princípios constitucionais tributários.

#### 4.3 DESTINAÇÃO DA COSIP

A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP, na maioria dos Municípios em que foi instituída, através de lei, como já analisado alhures, o foi semelhantemente ao que acontece no Município de São Luís/MA, por meio da Lei nº 4.135/2002, dispositivo legal que mais uma vez tomaremos como base para estudar esse aspecto da Contribuição.

O artigo 5º da Lei nº 4.135/02 do Município de São Luís, assim dispões, *litteris*:

A arrecadação da Contribuição custeará as parcelas do custeio do serviço de iluminação pública abaixo indicadas:

I - Despesas com energia consumida pelo sistema de iluminação pública;

II - Despesas de operação e manutenção do sistema de iluminação pública;

III - Investimentos em reposição, eficientização e ampliação do sistema de iluminação pública;

IV - Despesas de fiscalização e acompanhamento da prestação dos serviços de iluminação pública (SÃO LUÍS, 2002, não paginado).

Desta forma, notemos que a palavra custeio é utilizada em seu sentido amplo (como será mais detidamente tratado em um oportuno tópico deste trabalho), com o objetivo de “custear” as despesas com manutenção, operação, reposição, ampliação, modernização e fiscalização da prestação do serviço e da rede municipal de iluminação pública.

De outra maneira não poderia ser, até porque, o “custeio” do serviço de iluminação pública abarca a ampliação e modernização da rede, por exemplo. Muitas das vezes isso se faz necessário até para viabilizar o adequado ordenamento urbano, tomando como exemplo uma cidade, como o Rio de Janeiro/RJ, que recebeu e receberá importantes eventos mundiais, tais como Jornada Mundial da Juventude, Copa do Mundo de 2014 e Olimpíadas de 2016, o aprimoramento, a modernização, e o investimento na rede de iluminação pública é uma constante necessidade daquele Município (BRASIL, 2012).

Não por outra razão, é que neste, a gestão de iluminação pública foi inclusive delegada a uma entidade da Administração indireta, Companhia Municipal de Energia e

Iluminação (RIOLUZ), que elabora constantemente projetos e obras de instalação de novos pontos de luz em ruas, praças, túneis, viadutos, estradas e praias, além de monumentos e prédios que fazem parte do patrimônio natural, histórico, arquitetônico e cultural da cidade, contribuindo não só para que eventos de grande magnitude possam ser sediados ali, mas desenvolvendo o próprio turismo da cidade de uma maneira geral (BRASIL, 2012).

Destarte, como analisado, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, tem como destinação o custeio de tal serviço, entendido como a manutenção, ampliação, investimento, modernização, reposição e fiscalização da rede municipal de iluminação pública de cada município.

Porém, tal destinação, da forma em que ocorre hoje é objeto de Recurso Extraordinário em trâmite no STF, no intuito de saber se a contribuição aqui estudada deve ser usada apenas para manter a rede de iluminação pública, ou pode ainda custear outros fatores como sua modernização e ampliação. O que será estudado mais detidamente nos tópicos seguintes.

#### **4.3.1 Repercussão Geral no STF**

Recentemente, foi interposto no STF um Recurso Extraordinário, contra um acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que negou provimento a uma apelação do Município de São José do Rio Preto/SP. Segundo o Tribunal, a inconstitucionalidade da contribuição “residiria na destinação que lhe fora dada pela Administração Pública, que utilizava a receita da COSIP na instalação e expansão da rede de iluminação pública” (BRASIL, 2012, p. 170).

Abaixo, segue parte do voto do relator do julgamento da apelação no Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP):

Verifica-se que a Lei Complementar Municipal nº 157/02, a exemplo de outras já apreciadas pelo Órgão Especial deste E. Tribunal, não se adapta ao modelo constitucional, posto que se verifica no parágrafo único do art. 1º da lei em evidência, que a contribuição será destinada para a 'iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos, e a instalação, manutenção, melhoramento e expansão da rede de iluminação pública', situação que, de plano, pelo menos na segunda parte do parágrafo, foge do desiderato da contribuição, pois investir em melhorias e ampliação da rede de iluminação pública não pode ser entendido como custeio, cujo objeto encontrasse muito mais vinculado ao ressarcimento do valor gasto com a manutenção do serviço do que com o investimento para sua implementação. Em outras palavras, verifica-se que o critério definido pelo legislador constitucional e estampado no art. 149-A admite apenas o custeio do serviço de iluminação pública, não estendendo a cobrança para suportar ônus que não se adaptam exatamente ao seu desiderato (SÃO PAULO, 2014, não paginado).

Novamente, quando da interposição do Recurso Extraordinário, o TJSP entendeu que a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, não pode ser utilizada para expandir ou modernizar a rede, mas apenas para manter, proferindo nova decisão, nos seguintes termos:

APELAÇÃO CÍVEL. Ação declaratória. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. EC n. 39/2002. Cobrança afastada. Interposição de recurso extraordinário. Repercussão geral. Decisão do STF pela constitucionalidade da contribuição. Recurso devolvido à Turma Julgadora, nos termos do art. 543-B, § 3º, do CPC. Decisão que acata posição do STF, mas afasta a cobrança por outros fundamentos. Turma Julgadora que, tendo em vista a disposição contida no art. 149-A da CF, entendeu pela impossibilidade da cobrança em razão da destinação dos valores prevista na lei municipal. **A contribuição somente deve ser utilizada para o custeio do serviço de iluminação pública, não podendo ser direcionada para gastos com instalação e expansão da rede. Manutenção da conclusão do julgamento anterior** (SÃO PAULO, 2010, não paginado, grifo nosso).

Desta forma, o Relator de tal Recurso Extraordinário (RE nº 666404), Min. Marco Aurélio, reconheceu a Repercussão Geral do caso, afirmando que “possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da cobrança, por Municípios e Distrito Federal, de contribuição de iluminação pública visando satisfazer despesas com melhoramento e expansão da rede” (BRASIL, 2012, p. 1). Assim, o referido litígio aguarda julgamento.

De fato, é uma questão que interessa a toda a sociedade, pois como já dito alhures, a maioria, senão todos os Municípios que instituíram a COSIP, o fizeram de forma semelhante a já analisada Lei Municipal de São Luís/MA (lei nº 4.135/2002<sup>11</sup>), ou seja, colocaram como destinação da contribuição não só as despesas para manter a rede de iluminação pública municipal, mas para expandir, melhorar, modernizar e fiscalizar tal rede.

Essa nova discussão, em muito gira em torno do próprio sentido amplo do termo custeio (o que será mais detidamente analisado no tópico seguinte), e se podemos separar o custo de manter a rede do de expandir, fiscalizar e modernizá-la.

Em recente parecer sobre o tema, o Procurador Geral da República posicionou-se a favor do provimento do Recurso Extraordinário do Município de São José do Rio Preto/SP, argumentado que da leitura do dispositivo constitucional, podemos concluir que as despesas custeadas pela COSIP são todas quantas forem necessárias para a para o serviço municipal de energia elétrica pública, incluindo-se aí, além de sua implantação e manutenção, a melhoria e expansão da rede (BRASIL, 2012).

Abaixo, seguem alguns trechos do brilhante parecer:

---

<sup>11</sup> “Art.5º: A arrecadação da Contribuição custeará as parcelas do custeio do serviço de iluminação pública abaixo indicadas: I - Despesas com energia consumida pelo sistema de iluminação pública; II - Despesas de operação e manutenção do sistema de iluminação pública; III - Investimentos em reposição, eficientização e ampliação do sistema de iluminação pública; IV - Despesas de fiscalização e acompanhamento da prestação dos serviços de iluminação pública” (SÃO LUÍS, 2002, não paginado).

No que tange à constitucionalidade das normas municipais que incluem a melhoria e expansão da rede como serviços a serem custeados pela contribuição do art. 149-A da Constituição Federal sob o prisma da proporcionalidade, é preciso, desde logo, consignar que a oneração imposta ao contribuinte municipal atende aos critérios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A destinação dos recursos arrecadados com a contribuição para o custeio da iluminação pública para a melhoria e expansão da rede de energia elétrica é medida adequada ao fim de prover todas as etapas do fornecimento do serviço, de modo que a oneração da contribuição é medida que se justifica pelo critério da adequação entre meios empregados e fins perseguidos pelo legislador infraconstitucional.

Por fim, as normas municipais em questão revelam-se proporcionais em sentido estrito, pois conforme sinalizou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a exação atende aos limites de razoabilidade e proporcionalidade no que diz respeito ao sopesamento entre interesses individuais e da coletividade local, no que tange à prestação do serviço de iluminação pública no âmbito municipal (BRASIL, 2012, p. 7-9).

#### 4.3.2 Conceito amplo do termo “Custeio”

Como já explicitado acima, o grande cerne desta questão está no sentido em que a palavra “custeio” foi utilizada no artigo 149-A<sup>12</sup> da Constituição Federal de 1988, e por conseguinte, nas leis Municipais que instituíram Brasil afora a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

É que de um lado temos uma corrente que defende que a utilização de tal termo o foi apenas para manifestar a vontade do legislador no sentido de manter a rede de iluminação pública, ou seja, apenas custear sua manutenção<sup>13</sup>. De outro lado, temos hoje outra corrente defendendo que nesse “custeio” estão inseridos os gastos com melhoria, investimentos em reformas e ampliação da rede, além de sua modernização, instalação e manutenção.

Para o Procurador Geral da República, em recente parecer no RE nº 666404, da simples leitura do dispositivo constitucional (Art. 149-A da CF), podemos concluir que as despesas inseridas no custeio da COSIP “são todas quantas forem necessárias para a retribuição pelo serviço de prestação de energia elétrica para a sociedade municipal em geral, incluindo-se além das ações necessárias para a sua implantação e manutenção, também as de melhoria e expansão da rede” (BRASIL, 2012, p. 7-9).

Corroborando com o citado parecer, entendemos que é de suma importância para a sociedade em geral a prestação de um serviço de iluminação pública de qualidade, contemplando assim todas as etapas que isso implica. Desde o projeto da rede, sua execução e

<sup>12</sup> “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” (BRASIL, 1988, não paginado).

<sup>13</sup> Visão defendida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo.



implementação, sua manutenção e gastos mensais, sua expansão, mais tarde melhoramento e modernização com o passar dos anos<sup>14</sup>.

Desta forma, não há uma maneira de separar a manutenção da rede de iluminação pública de sua expansão e melhoramento. Ora, imaginemos uma avenida de uma grande cidade em que por deficiência da rede de iluminação pública, que já está velha e fraca, tal avenida sofre diariamente com atos de violência facilitados pela escuridão que a lastreia, será necessária ali realizar uma obra de modernização de expansão da rede de iluminação pública do local, possivelmente instalando novas e mais fortes luminárias. Isso tudo, está, seguramente, inserido na prestação e no custeio do serviço público de iluminação, na prestação de um serviço público de qualidade.

A Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro, no mesmo Recurso Extraordinário citado alhures, ingressou no feito, pedindo que o fosse na condição de “*amicus curiae*”<sup>15</sup>, o que não foi permitido pelo Relator, recebendo sua petição apenas como memorial, em suas razões, a referida Procuradoria, acertadamente, teceu alguns comentários sobre o tema, senão vejamos:

Os investimentos da Administração Pública na instalação, na expansão e no melhoramento da rede de iluminação pública subsumem-se perfeitamente ao conceito gramatical de ‘custeio’ do serviço de iluminação pública, empregado pela Constituição Federal no art. 149-A.

[...] custear o serviço de iluminação pública não se restringe a pagar as tarifas cobradas pelas concessionárias de energia elétrica. Custear o serviço, mas do que isso, também consiste em fornecer aos municípios as infraestruturas necessárias para que o serviço seja prestado adequadamente.

[...] em relação à expansão e ao melhoramento da rede. Com efeito, a cidade não é algo que estanque: muito pelo contrário, o espaço urbano sofre, a todo momento, intervenções e modificações, devendo a Administração Pública, em contrapartida, abastecer a cidade com novos postos de iluminação pública. Assim, a ampliação da rede de iluminação pública é inerente ao ordenamento do território urbano [...] (BRASIL, 2012, p. 8).

Outra grande preocupação da Procuradoria Geral do Município (PGM) do Rio de Janeiro, com razão, refere-se, a questão da instalação da rede de iluminação pública, ora, se a instalação também não for entendida como parte do termo “custeio do serviço de iluminação

<sup>14</sup> “A destinação dos recursos arrecadados com a contribuição para o custeio da iluminação pública para a melhoria e expansão da rede de energia elétrica é medida adequada ao fim de prover todas as etapas do fornecimento do serviço, de modo que a oneração da contribuição é medida que se justifica pelo critério da adequação entre meios empregados e fins perseguidos pelo legislador infraconstitucional” (BRASIL, 2012, p. 8).

<sup>15</sup> “Amicus Curiae - Descrição do Verbete: ‘Amigo da Corte’. Intervenção assistencial em processos de controle de constitucionalidade por parte de entidades que tenham representatividade adequada para se manifestar nos autos sobre questão de direito pertinente à controvérsia constitucional. Não são partes dos processos; atuam apenas como interessados na causa. Plural: Amici curiae (amigos da Corte).” (BRASIL, 2014, não paginado).

pública”, como o Município poderá manter uma coisa que nem mesmo pode instalar na ruas e avenidas novas utilizadas pela população.

Desta forma, por tudo o que até aqui já foi dito, conclui-se que outro entendimento não pode ser dado ao termo custeio do artigo 149-A da Constituição Federal, senão o de que ele abarca também as despesas com melhoramento, expansão e modernização da rede, sob pena de malferir a prestação com qualidade e eficiência de um importante serviço à sociedade, a iluminação pública, serviço em que investimentos são necessários constantemente.

## 5 CONCLUSÃO

Após a análise, ainda que suscinta do Estado, da federação, do poder de tributar, da competência tributária, das limitações constitucionais ao poder de tributar, do princípio da legalidade, da estrutura da norma tributária, dos elementos da lei tributária, do conceito de tributo, da classificação jurídica dos tributos e da EC nº 39, chegou-se ao estudo da forma de cobrança e da destinação da COSIP.

Assim, tomando como base a análise da Lei Municipal de São Luís/MA nº 4.135/2002, que instituiu a COSIP no Município de São Luís/MA, com respaldo da doutrina mais abalizada, nas decisões jurisprudenciais, além de uma profunda reflexão sobre o tema, chegou-se a duas conclusões: a primeira foi a de que a cobrança da COSIP em todo o Brasil conjuntamente com a fatura de energia elétrica, no mesmo boleto inclusive, é abusiva e inconstitucional.

A segunda conclusão, refere-se a destinação da Contribuição, tema que está em tramite no Supremo Tribunal Federal através de um Recurso Extraordinário, sobre o qual devemos assistir sua resolução nos próximos meses, mas antes disso, vimos aqui que a destinação da COSIP, principalmente com relação ao termo “custeio”, deve abarcar também a expansão, melhoramento e modernização da rede de iluminação pública, não podendo ser de outro modo.

*Primus*, conforme se depreende do texto da lei, a cobrança da COSIP é realizada conjuntamente com a fatura de consumo de energia elétrica dos consumidores. Nada obstante a cobrança desse tributo ocorra no mesmo boleto de uma cobrança consumerista, poderia, pelo menos, acontecer em um código de barras diferente, para facultar o consumidor de pagar uma, outra, ou as duas.

Diz-se isso porque o consumidor poderia questionar o seu consumo de energia elétrica, podendo pagar o tributo separadamente, sem ocorrer em sonegação fiscal. Ou, de um modo diferente, pagar o consumo de energia elétrica, questionando agora o valor do tributo, sem correr risco de ter seu fornecimento de energia interrompido devido a inadimplência.

Porém, o que ocorre hoje é o atrelamento do tributo a fatura do consumo de energia elétrica, de modo que o “corte” de energia elétrica acaba tornando-se sanção para quem deixar de pagar o tributo, o que é totalmente vedado pelo nosso ordenamento jurídico, além de não estar previsto nem na CF, tampouco nas leis municipais, a exemplo da lei nº 4.135/2002.

*Secundus*, outra situação refere-se a destinação da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. O RE nº 666404 STF, já com Repercussão Geral reconhecida, decidirá se no termo “custeio” da referido contribuição, estão inseridos os custos com expansão, melhoramento e modernização da rede de iluminação pública.

Após analisar esse tema, chegamos a conclusão, corroborando com o parecer do Procurador Geral da República, que não podemos separar desse “custeio” tais gastos, sob pena de prejudicar a prestação do serviço público a que se dispõe a COSIP.

Melhoramento, expansão ou modernização, estão dentro do próprio significado de “custear” o serviço de iluminação pública, pois mudanças e melhoramentos são necessários a todo momento, para a prestação de um serviço público de qualidade.

Desta forma, apesar de a COSIP já ter sido reconhecida como constitucional pela nossa jurisprudência e até por grande parte da doutrina, uma mudança na forma de sua cobrança é necessária para garantirmos tanto o direito do cidadão enquanto consumidor ou contribuinte.

Noutro giro, com relação a destinação da COSIP, percebemos que não há como manter ou custear um serviço público de qualidade, sem expandi-lo, melhorá-lo ou modernizá-lo, devendo o termo “custeio do serviço de iluminação pública” abranger todos esses sub-terminos.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA. Resolução nº 456, de 29 de novembro de 2000. Estabelece de forma atualizada e consolidada, as condições gerais de fornecimento de energia elétrica. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/res2000456.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2014.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ANDRADE, Valentino Aparecido de. A inconstitucionalidade da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 97, p. 104-113, out. 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. Acrescenta o art. 149-A à Constituição Federal (Instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm)>. Acesso em: 23 out. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 20 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Glossário jurídico: *amicus curiae***. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=533>>. Acesso em: 20 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 573675-SC. Requerente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de São José. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 25 de março de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 24 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 666.404-SP. Recorrente: Município de São José do Rio Preto. Recorrido: Aparecida Gonçalves Marques. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 28 de março de 2012. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4179476>>. Acesso em: 24 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 670**. Iluminação Pública – Taxa. Brasília, DF, 24 de setembro de 2003. Disponível em: <[http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/stf\\_0670.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0670.htm)>. Acesso em: 24 out. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura “sui generis”**. São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 1.0153.03.027023-2/001 0270232-43.2003.8.13.0153 (1). Relator: Desembargador José Domingues Ferreira Esteves. Belo Horizonte, 21 de novembro de 2006. Disponível em: <[http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=79F0B1261D6F4DA135EC9CD04FA68536.juri\\_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0153.03.027023-2%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar](http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=79F0B1261D6F4DA135EC9CD04FA68536.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0153.03.027023-2%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar)>. Acesso em: 24 out. 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça. Processo nº 100240305820010111 MG 1.0024.03.058200-1/011(1). Relator: Desembargador Alvim Soares. Belo Horizonte, 28 de setembro de 2004. Disponível em: <<http://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5836113/100240305820010111-mg-1002403058200-1-011-1/inteiro-teor-11986380>>. Acesso em: 24 out. 2014.

MOURA, Giovanna Paola B. B. L.; QUEIROZ, Camila Vilar; MELO, Joeslany. Aspectos constitucionais da Cosip: uma análise à luz do STF. **Cognitio Juris**, João Pessoa, v. 1, n. 3, dez. 2011. Disponível em: <<http://www.cognitiojuris.com/artigos/03/09.html>>. Acesso em: 20 out. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SÃO LUÍS. Lei nº 4.135, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a contribuição de iluminação pública, cria o fundo municipal de iluminação pública - FUMIP e dá outras providências. Disponível em: <<http://camara-municipal-de-sao-luis.jusbrasil.com.br/legislacao/573638/lei-4135-02>>. Acesso em: 21 out. 2014.

SÃO LUÍS. Lei nº 4.290, de 19 de dezembro de 2003. Altera a lei municipal nº 4.135 de 30 de dezembro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=179231>>. Acesso em: 21 out. 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação nº 01751996120088260000 SP 0175199-61.2008.8.26.0000. Apelante: Prefeitura Municipal de São Jose do Rio Preto. Apelado: Elias Ludegero. Relator: Juiz Paulo Roberto Zaidan Maluf. São Paulo, 17 de junho de 2014. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/124338057/apelacao-apl-1751996120088260000-sp-0175199-6120088260000/inteiro-teor-124338066>>. Acesso em: 24 out. 2014.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação nº 994.09.377406-3. Apelante: Prefeitura Municipal de São Jose do Rio Preto. Apelado: João Araújo Guimarães. Relator: Juiz Eulálio Porto. São Paulo, 16 de dezembro de 2010. Disponível em: <[http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17911019/3774061520098260000-sp/inteiro-teor-103850249?ref=topic\\_feed](http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17911019/3774061520098260000-sp/inteiro-teor-103850249?ref=topic_feed)>. Acesso em: 24 out. 2014.

SELOTO, Ronaldo. **A CIP e inconstitucionalidade**. 2014. Disponível em: <[http://www.edisonsiqueira.com.br/site/informativo/doutrinas\\_cip.htm](http://www.edisonsiqueira.com.br/site/informativo/doutrinas_cip.htm)>. Acesso em: 20 out. 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.